

Litteratur

Villabeskattningen kartlagd

När schablonmetoden för beräkning av inkomst av villafastighet infördes för drygt 20 år sedan var det främsta syftet att förenkla taxeringen av villaägarna. Detta syfte har i hög grad uppnåtts; få åtgärder vid deklarationsgranskningen torde vara enklare än kontrollen av att villarutan i den allmänna självdeklarationen i normalfallet är riktigt ifylld. Härmed är dock tyvärr inte sagt att villabeskattningsreglerna rakt igenom skulle sakna komplikationer. Tvärtom uppkommer åtskilliga frågor och problem i olika mer eller mindre vanliga situationer som kan förekomma. Jag tänker här på sådana fall som då den skattskyldige köpt eller byggt eller sålt villan under beskattningsåret, då antalet lägenheter i villan genom ombyggnad förändrats, då villan varit uthyrd för det ena eller andra ändamålet, då villan brunnit osv.

Vi har sedan länge haft ett arbete som behandlar villabeskattningen i Granlund-Hedborgs Beskattning av egna hem, villor och andra fastigheter. Detta har emellertid numera lagt åtskilliga år på nacken – i själva verket är det praktiskt taget årsbarn med villaschablonen – och lämnar frågor om judikatur och senare års lagstiftning obesvarade. Det tomrum som härigenom uppkommit har nyligen utfyllts av jur. dr K. G. A. Sandström.

Sandström har fortsatt sin med inkomst av hyresfastighet redan påbörjade genomgång av inkomstslaget annan fastighet med ett arbete betitlat Inkomstbeskattningen av villaägare. Det är utgivet som nr 6 i Skattenytts skriftserie och har underrubriken En redogörelse för bestämmelserna om beskattning av inkomst av en- och tvåfamiljsfastigheter (Falun 1975, 30 kr inkl moms).

Villabeskattningen utgör inte något särskilt stort terrängavsnitt i det skattejuridiska landskapet. Sandström arbetar emellertid med stor skala, och häftet rymmer 80 innehållsrika textsidor. Materialen är knappast av det slaget att verket kan rekommenderas för sträckläsning till den som söker en stunds skatterättslig förströelse. Däremot utgör arbetet ett värdefullt uppslagsverk. Användningen för detta ändamål underlättas av utförliga systematiska och alfabetiska register.

De behandlade frågorna antyds av dispositionen. Efter ett inledande kapitel redogörs i kap 2 för hur en fastighet skall vara beskaffad för att schablonmetoden skall tillämpas. I kap 3 och 4 behandlas fall då schablonmetoden aldrig är tillämplig resp de fall då metoden skall tillämpas, alltid eller beroende på de närmare omständigheterna. Kap 5 handlar om beräkningen av intäkten och kap 6 om avdragen. Slutligen behandlas vissa särskilda spörsmål i kap 7 och 8.

Sandström är angelägen att lämna svar även på ovanliga frågor och nödgas därför ibland pressa sitt material ganska hårt. Det är därför inte mer än

naturligt att en del slutsatser ger incitament till diskussion eller kommentarer. I det följande redovisas några randanteckningar som jag gjort.

Enligt 24 § 2 mom KL skall inkomsten av en fastighet schablonbeskattas om denna är inrättad till bostad åt en eller två familjer jämte personliga tjänare. Bestämmelsen kompletteras i punkt 6 första stycket av anv med en föreskrift om att schablonbeskattning skall ske även om fastigheten, utöver utrymmen för bostad åt en eller två familjer, innehåller något enstaka rum för uthyrning eller i ringa omfattning kan användas för annat ändamål än såsom bostad.

Sandström anför (s 11), att en fastighet som är inrättad till bostad åt högst två familjer inte förlorar sin karaktär av villafastighet därför att den därutöver innehåller ett eller ett par överskottsrum lämpade att bebos men att detta blir fallet om antalet sådana överskottsrum är större. Häremot synes inte vara något att invända. Möjligen kan tillfogas att den konventionella beskattningsmetoden säkerligen aldrig kan komma i fråga enbart därför att en villa är större än vad ägaren och hans familj behöver. För att detta skall kunna bli fallet på förevarande grund bör rimligtvis överskottsrummen på något sätt vara avskilda från den egentliga bostaden, ha egen ingång e d.

Sandström anför vidare (s 11–13), att passussen i nämnda anvisningsstycke ”eller i ringa omfattning kan användas för annat ändamål än såsom bostad” synes ha intagits där av förbiseende och torde sakna betydelse då det gäller att bedöma en fastighets beskaffenhet. Jag känner visserligen inte till något rättsfall där bestämmelsen tillämpats men har ändå här svårt att följa Sandström. Hans huvudargument för sin uppfattning är, som jag uppfattar det, att outnyttjade utrymmen som kan användas till annat än bostad, ”kan komma att användas i rörelse och i så fall föreligger alltså en villafastighet, vare sig fastigheten till denna del användes i ägarens egen rörelse eller uthyres till annan rörelseidkare”.

Häremot kan andragas, att även överskottsrum som är lämpade att bebos kan komma att användas i ägarens egen rörelse, t ex genom upplåtelse till personal i denna. Att beskattningen av inkomsten av en fastighet (ägarens bostadsdel) kan växla från konventionell metod till schablonmetod genom att överskottsutrymmen tas i anspråk för rörelse som ägaren driver gäller således inte enbart om dessa är avsedda för annat ändamål än som bostad. Uthyrning av överskottsutrymmen av ifrågavarande slag torde å andra sidan sakna betydelse för beskattningsmetoden; redan deras förekomst medför – om man skall tro på den diskuterade anvisningstexten – att schablonmetoden är utesluten. Det blir härvid svårt att förstå den närmare innebörden av Sandströms argument såvitt avser uthyrning till annan rörelseidkare.

Sandström anför ett ytterligare argument för sin ståndpunkt: Uttrycket ”i ringa omfattning” i punkt 6 första stycket av anv till 24 § KL förekommer

även i 24 § 2 mom. fjärde stycket och har i anslutning därtill blivit definierat i punkt 6 tredje stycket av anv. Enligt sistnämnda stadgande skall med uttrycket förstås att den genom fastighetens nyttjande förvärvade bruttointäkten inte överstiger vissa belopp. Det kan ej gärna antagas, att uttrycket ”i ringa omfattning” skulle ha annan innebörd i punkt 6 första stycket än vad det har enligt tredje stycket. Vid sådant förhållande borde ifrågavarande uttryck, då det nyttjas i första stycket, inte kunna avse andra fall än då fastighetens utrymmen blivit utnyttjade men då den därigenom förvärvade bruttointäkten inte överstiger de i tredje stycket angivna beloppen.

Inte heller detta argument kan jag finna riktigt bärande. Jag tycker det är fullt rimligt att anta, att det diskuterade uttrycket i första stycket hänföra sig till frågan huruvida fastigheten har överskottsutrymmen som, hypotetiskt sett, kan i mer än ringa omfattning användas för annat ändamål än som bostad. Den fråga man vid tillämpningen ställs inför blir då: har fastigheten överskottsutrymmen av ifrågavarande slag som till sin *storlek och beskaffenhet* är sådana att ett faktiskt utnyttjande av dem kan antas medföra att beloppsgränserna i tredje stycket överskrids?

Enligt punkt 6 tredje stycket av anv till 24 § KL skall schablonbeskattning inte ske om den årliga *bruttointäkten* av viss uthyrning m m överstiger vissa belopp. Ordet ”bruttointäkten” ersatte genom lagändring 1961 det tidigare ”intäkten”. Det i propositionen uttalade syftet med ändringen var att åstadkomma, att vid bedömning av huruvida beloppsgränserna överskridits hänsyn i förekommande fall även skulle tas till ersättning för nyttjande av möbler o d. Förslaget tillstyrktes uttryckligen av bevillningsutskottet. – Sandström gör gällande (s 28), att ersättning för nyttjande av möbler aldrig kan utgöra bruttointäkt av villafastighet och drar därav slutsatsen att syftet med lagändringen inte uppnåts.

För egen del hyser jag den motsatta uppfattningen i frågan huruvida ersättning för nyttjande av möbler kan ingå i bruttointäkt av fastighet. Men även om Sandströms premiss vore riktig, så synes slutsatsen inte nödvändigt följa av denna. I anvisningsstycket sägs nämligen endast att det är *bruttointäkten av viss uthyrning m m* som skall beaktas vid prövningen av om beloppsgränserna överskridits, och jag kan inte finna annat än att uttalandena i förarbetena härmed får sin täckning i anvisningstexten.

På s 35–36 behandlas det fallet att villaägaren hyrt ut byggnaden till stadigvarande bostad men själv använder marken för odling eller tillgodogörande av alster eller naturtillgångar från fastigheten. I anslutning härtill görs gällande att frågan huruvida beloppsgränserna överskridits får avgöras med hänsyn till storleken av *summan* av de intäkter som förvärvats genom uthyrningen av byggnaden och genom utnyttjande av markområdet. Detta kan, efter vad jag förstår, inte vara riktigt. Avfattningen av 24 § 2 mom sista stycket KL ger tydligt vid handen att uthyrning till stadigvarande bostad

aldrig kan föranleda att schablonmetoden frångås. Av punkt 6 tredje stycket av anv framgår också att intäkt av sådan uthyrning inte skall beaktas vid undersökningen av om beloppsgränserna överskridits.

Sandström gör i viss anslutning till några uttalanden i prop. 1953:187 och av Granlund-Hedborg skillnad mellan å ena sidan att endast ett eller ett par rum i villa hyrs ut och å andra sidan att uthyrningen omfattar fler rum (s 39). Det förra fallet kan, menar han, aldrig föranleda att schablonmetoden frångås, medan bedömningen i det senare fallet beror på omständigheterna. – De nämnda uttalandena är tämligen allmänt hållna och synes inte ge tillräckligt stöd för Sandströms uppfattning. Enligt min mening saknar antalet upplåtta rum självständig betydelse. Avgörande för schablonmetodens tillämplighet är endast upplåtelsens karaktär (till stadigvarande eller tillfällig bostad, intäktens storlek samt frågan huruvida upplåtelsen varit av tillfällig natur eller ej.

Enligt 24 § 2 mom första stycket KL skall schablonintäkt upptas med ett belopp som *för helt år räknat* motsvarar viss procent av fastighetens taxeringsvärde. Innebörden härav torde vara, att schablonintäkt endast skall beräknas för den del av beskattningsåret som den skattskyldige ägt fastigheten. Sandström hävdar (s 45) att reducering av intäkten dessutom skall ske när det är fråga om en under beskattningsåret uppförd villabyggnad. Något utrymme för en sådan tolkning finns enligt min mening inte. Detta framgår bl a av att frågan huruvida en fastighet skall anses inrättad till bostad åt en eller två familjer skall bedömas med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång. Den nackdel för den som nyss uppfört sin villa som ligger häri kan sägas kompenseras – ofta i rikt mått – av att han endast behöver beräkna intäkt på markvärdet. Det kan här nämnas att en motsvarande ståndpunkt intas av Sandström även beträffande beräkning av extra avdrag och garantibelopp (s 75 och 78).

På s 72 sägs:

När fråga är om dödsbo med flera delägare kan förekomma att, då i dödsboet ingår flera villafastigheter, en av dödsbodelägarna mantalsskrivits å en av dessa fastigheter och en annan dödsbodelägare å någon annan av villafastigheterna för ett och samma beskattningsår. I dylikt fall synes dödsboet inte böra äga rätt till mer än ett extra avdrag under beskattningsåret. För dödsboet skall ju i förevarande fall gälla vad som stadgas angående fysisk person, och fysisk person kan inte vara berättigad till mer än ett extra avdrag under ett och samma beskattningsår.

Härom är först att säga, att en fysisk person nog i en speciell situation kan vara berättigad till två hela extra avdrag för samma beskattningsår. Så synes nämligen vara fallet om en villaägare, som köpt och flyttat till en ny villa under november eller december året före beskattningsåret, behållit den gamla villan och hyrt ut den till stadigvarande bostad. Han kommer

då att vara mantalsskriven på den gamla villan för beskattningsåret och på den nya för taxeringsåret och torde vara berättigad till extra avdrag vid beräkning av inkomsten av var och en av villorna.

Även huvudpåståendet i det citerade stycket synes diskutabelt. Med den avfattning som 25 § 3 mom andra stycket KL har kan dödsboet enligt min uppfattning inte lagligen förmenas extra avdrag för var och en av de fastigheter på vilka dödsbodelägare blivit mantalsskriven.

Beträffande det extra avdraget gäller enligt nyss nämnda lagrum vidare att det får åtnjutas med, för helt år räknat, 1 000 kr, dock högst med det belopp som skall upptas som intäkt av fastigheten. Bestämmelserna inrymmer två nedsättningsgrunder: dels med hänsyn till tiden för innehavet (för helt år räknat), dels med hänsyn till storleken av schablonintäkten. Vilken nedsättning som görs först saknar inte betydelse. Sandström anser (s 74) att man först skall sätta ned avdraget med hänsyn till intäkten och därefter det resterande beloppet med hänsyn till innehavstiden. Såvitt jag kan finna överensstämmer denna tolkning inte med lagrummets avfattning. Denna synes i stället innebära, att det extra avdraget enligt en huvudregel utgör 1 000 kr för helt år räknat. Härtill fogas begränsningsregeln att det extra avdraget, beräknat enligt huvudregeln, inte får överstiga intäkten. I enlighet härmed skall således först nedsättning göras med hänsyn till innehavstiden. Först därefter skall den nedsättning ske som kan betingas av att det resterande beloppet överstiger intäkten.

Även om vissa enskildheter sålunda kan diskuteras utgör det här anmälda arbetet en värdefull handbok över villabeskattningen. Som alla juridiska handböcker löper den naturligtvis risken att relativt snabbt bli akterseglad av rättsutvecklingen. I detta fall ter sig hotet därom som ovanligt akut. Bostadsskattekommittén, som har till uppdrag bl a att överse de beskattningsregler som gäller då villa hyrs ut, kan nämligen inom en snart framtid förväntas lägga fram sitt slutbetänkande. Huruvida detta kommer att leda till lagstiftning och vad en eventuell lagstiftning kommer att innehålla ligger dock i dag naturligtvis helt i öppna fältet. Den omständigheten att villabeskattningen i vissa delar kan hamna i stöpsleven bör därför inte avhålla den intresserade från att förvärva Sandströms arbete.

Klas Herrlin