

Beskattning och hyresersättning m m från fåmansföretag till fö- retagsledare och närstående

Av förste byråinspektören Bjarne Lööv.

I egenskap av kontaktman på riksskatteverkets östra distriktskontor i frågor rörande fåmansföretagsbeskattning har jag gjort en liten undersökning av beskattning av hyresersättningar som lämnas från fåmansföretag till företagsledare och närstående. Undersökningen har gått till på så sätt att jag skickat en förfrågan till taxeringsenheterna vid länsstyrelserna inom östra distriktet samt till riksskatteverkets taxeringssektion. Frågorna framgår av bilaga. Innan jag redogör för svaren på förfrågan vill jag tacka taxeringsmyndigheterna i Örebro län, Västmanlands län, Södermanlands län, Uppsala län samt riksskatteverkets taxeringssektion för de svar de lämnat. Vid redogörelsen av svaren kommer jag inte att specificera hur de olika enheterna svarat. Redogörelsen är i stället en sammanfattning av samtliga enheters svar. Vidare ingår också egna synpunkter.

1. Frågan huruvida bestridande av reparationer skall räknas till sådan ”annan ersättning” enligt 35§ 1a mom 2 st som skall beskattas på samma sätt som vanlig hyresersättning besvaras i allmänhet nekande. Man är här främst inne på att beskatta sådan ersättning som lön då reparationerna avser bostadsdelen av fastigheten. I det fallet är jag inte överens med länsstyrelserna. Kostnader för löpande reparationer på fastigheten liksom allmänt underhåll är normalt sådana kostnader som ingår i den kalkyl fastighetsägaren upprättar för att räkna fram vilken hyra han/hon skall ta ut. Med andra ord ingår sådana kostnader i hyran. Jag tycker därför att detta borde räknas till ”annan ersättning”. Däremot anser jag i likhet med svaren att ombyggnad av rörelsedelen — t ex ändring av lokalerna så att de anpassas till den form av verksamhet som skall bedrivas — ej bör föranleda någon beskattning. Ombyggnad av själva huset som sådant liksom ombyggnad av bostadsdelen bör däremot beskattas som lön.

2. I lagtexten talas om ersättning för lokal. Kan man då inräkna även markområde t ex parkeringsplats på en villatomt? Här svarar man i allmänhet nej. Även om syftet med lagen borde vara att även markområden skall medräknas torde vara svårt att få detta under begreppet ”lokal”. I detta fall blir

det ju en skillnad mellan hyresfastigheter och schablonfastigheter, eftersom vid hyresfastigheter markområden alltid blir beskattade.

3. Frågan om en fastighet skall schablontaxeras eller taxeras konventionellt är av stor betydelse. En skattskyldig kan ju genom att laborera med hyresersättningen få över en schablonfastighet till en konventionell fastighet och i så fall kunna göra avdrag för reparationer m m. Man är därför i svaren överens om att varje fall då missbruk kan konstateras användas sig av marknadsmässig hyra. Skulle således den marknadsmässiga hyran understiga 4 000 kr eller 2% av taxeringsvärdet beskattas fastigheten enligt schablonmetod även om företaget betalat en hyresersättning som överstiger ovan nämnda belopp. När det gäller uthyrning av enstaka rum tillämpar man dock principen om att hyresersättningen ej skall överstiga uthyrarens merkostnader för uthyrningen. Detta torde dock främst få betydelse för företags avdragsrätt.

4. Hur skall då den delen av hyresersättningen som överstiger marknadsmässig hyra och som vid taxeringen ej godtagits som hyresersättning beskattas. Den allmänna uppfattningen är att även denna del bör beskattas på samma sätt som den reella hyresersättningen d v s vid schablontaxerad fastighet såsom inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. Man skulle eventuellt kunna tänka sig att beskatta det överskjutande beloppet som lön till företagsledaren. I sådana fall får företaget avdrag för hela hyresersättningen. Om däremot den överskjutande delen av hyresersättningen beskattas som tillfällig förvärvsverksamhet blir ju däremot endast den marknadsmässiga delen av hyresersättningen avdragsgill. Fåmansföretagsreglerna är ju en form av s k stopplagstiftning med syfte bl a att hindra företagen att genomföra vissa transaktioner. Av den anledningen kan det vara riktigt att beskatta hela hyresersättningen i samma inkomstslag. De skattskyldiga kanske dock anser att man handlar ologiskt, då man först underkänner en konventionell taxering av en fastighet med den motiveringen att hyran ej är marknadsmässig, d v s hela ersättningen bedöms ej som hyra men sedan beskattar hela ersättningen som tillfällig förvärvsverksamhet. D v s hela ersättningen beskattas som en hyresersättning.

5. Av en dom från regeringsrätten den 19 oktober 1981 framgår att med skäligt avdrag avses de direkta merkostnaderna för uthyrningen plus "värdet av intrång". Enligt min uppfattning torde "värdet av intrång" kunna tolkas enligt följande: "den olägenhet fastighetsägaren får vidkännas på grund av att del av bostadsdelen används till annat än hans/hennes eget boende". Länsstyrelserna har normalt ingen tolkning av "värdet av intrång" eftersom det ju rör sig om små belopp och att man i praktiken medger avdrag med ett mindre schablonbelopp för intrånget och merkostnaderna tillsammans. Tolkningen av "värdet av intrång" torde främst vara av teoretiskt intresse. Vad avser avdragets storlek d v s både merkostnaderna och värdet av intrånget till-

sammans brukar det uppgå till c:a 500—1 000 kr. I det ovan nämnda rättsfallet medgavs avdrag med 1 500 kr vilket kan tyckas väl tilltaget. Beloppets storlek torde dock inte ha någon prejudicerande betydelse.

6. Om en skattskyldig skaffar en villa med fler rum än han behöver för sitt privata boende torde man kunna anse att värdet av intrånget blir lägre än vad fallet skulle ha varit om villan haft färre rum. I gengäld blir dock merkostnaderna normalt sätt högre varför "skäligt avdrag" bör bli ungefär detsamma vid de båda fallen.

7. Om fallet är såsom beskrivs i fråga 7 är länsstyrelserna och riksskatteverket överens om att medge avdrag med den delen av hyreskostnaderna som belöper på företagets verksamhetslokaler. En proportionering av hyresbeloppet med hänsyn till ytan av bostadsdelen respektive rörelsedelen bör därför göras.

8. Vid de fall en företagsledare säger sig utföra vissa arbetsuppgifter i hemmet och därför yrkar avdrag för arbetsrum trots att företaget har särskilda lokaler bör man tillämpa samma hårda praxis som för vanliga inkomsttagare. Som en följd därav skall normalt sätt inget avdrag medges. Att sedan resurserna på taxeringsenheterna är sådana att man beträffande rörelseidkare inte alltid har tid att utreda dessa avdrag, som ju normalt rör sig om småbelopp är en helt annan sak.

9. När det är frågan om "extraknäcksbolag" bör man normalt endast medge avdrag för direkta merkostnader för lokalen. Dessa kostnader torde i normalfallen endast uppgå till några hundratal kronor. I flera fall förekommer överhuvudtaget inga merkostnader.

Om man studerar de svar som erhållits vid förfrågan framgår det att det i vissa fall förekommer olika bedömningar av hur hyresersättningarna skall beskattas. Det är inte heller förvånande att så är fallet eftersom rättsfall i stort sett saknas och att propositionen eller riksskatteverkets anvisningar inte ger så mycket ledning vad beträffar de frågor jag ställt. Det är bara att vänta på att rättsfall skall komma och tills dess får man räkna med att taxeringarna kan skilja sig mellan olika län.

Bilaga

Frågor avseende beskattning av hyresersättning m m från fåmansföretag till företagsledare och närstående

1. Anser Ni att bekostande av reparationer o dyl är att hänföra till "annan ersättning" enligt 35 § 1 a mom 2 st?
2. Anser Ni att 35 § 1 a mom 2 st är tillämpligt på markområden?
3. Vid bestämning av huruvida schablontaxering eller konventionell taxering (bruttointäkt överstigande 4 000 eller 2 % av taxeringsvärdet) skall ske av fastigheten vid hyresersättning från fåmansföretag utgår Ni i så fall ifrån:

- a) Faktiskt utbetalt belopp?
 - b) Marknadsmässig hyra?
 - c) Belopp motsvarande uthyrarens extra kostnader?
 - d) Andra principer?
4. Hyresersättning som Ni i skattehänseende inte anser skall hänföras till hyresersättning på grund av att ersättningen överstiger exempelvis b eller c i fråga 3. Hur beskattar Ni detta belopp om lokalerna tillhör:
- a) Företagsledare som är delägare i företaget?
 - b) Företagsledare som ej själv är delägare i företaget?
 - c) Närstående som både arbetar i företaget och är delägare i företaget?
 - d) Närstående som arbetar i företaget men som ej är delägare i företaget?
 - e) Närstående som ej arbetar i företaget men som ej är delägare i företaget?
 - f) Närstående som vare sig arbetar eller är delägare i företaget?
5. Beträffande "skäligt avdrag" vid schablontaxerad fastighet finns ett rättsfall från regeringsrätten (dom 19 okt 1981). Enligt detta rättsfall skall med "skäligt avdrag" avses direkta kostnader plus värdet av intrång. Hur tolkar Ni begreppet "värdet av intrång"?
6. Kan man säga att "värdet av intrång" blir lägre om den skattskyldige skaffar en villa med fler rum än han behöver?
7. Om ett företag i vilket företagsledaren arbetar heltid (d v s inget extraknäcksbolag) har sina verksamhetslokaler i av företagsledaren hyrd lägenhet, medger Ni i sådana fall normalt avdrag med den delen av hyresbeloppet som hänför sig till företagets verksamhetslokaler. Det förutsätts i detta fall att företaget verkligen har behov av lokalerna.
8. Om företaget har särskilda rörelselokaler men företagsledaren hävdar att han utför visst arbete i hemmet tillämpar Ni i sådana fall samma hårda praxis som vid avdrag för arbetsrum under inkomst av tjänst hos arbetstägare som ej är företagsledare i fåmansföretag.
9. I de fall företagsledaren driver ett extraknäcksföretag medger Ni normalt i sådana fall avdrag endast med direkta merkostnader för lokalerna?

Kommer i december 1983

BESKATTNING AV BYGGNADSRÖRELSE

En bok för den som behöver känna till de nya beskattningsreglerna för byggnadsrörelse.

Författare är Eskil Qwerin och Leif Eriksson på Svenska Byggnadsentreprenörföreningen och Hans Tellander på Sveriges Industriförbund.

Exempel på frågeställningar som tas upp i boken:

- Vilken faktisk inriktning ska en verksamhet ha för att utgöra byggnadsrörelse?
- Vilka regler gäller för behandlingen och värderingen av pågående arbete?
- När är en person sk byggmästarsmittad?
- Vilka avskrivningsregler gäller för fastigheter?
- När utgör fastigheter omsättningstillgångar och hur behandlas sådana i beskattningshänseende?

Ca 150 sidor

Format: 165 x 142 mm

Pris: 165 kr exkl moms och postförskottsavgift.

Beställ nu, så får du boken direkt från förlaget.

Ring 08 63 51 00 eller
posta kupongen till Byggförlaget, Narvavägen 19, 114 60 Stockholm

Sänd ex	SN 11/83
Exp-kostnad tillkommer	
FÖRETAG/PERSON	
ATTENTION	
UTDELNINGSDRESS	
POSTNR	ORT

448