

Inlägg av de universitetslektorn Christer Andersson i anledning av Bjarne Löövs artikel

Inledning

Med stort intresse har jag tagit del av förste byråinspektör Bjarne Löövs artikel angående tolkningen av 35 § 1 a mom 2 st. Det som behandlas har många beröringspunkter med min artikel i SN 1983 nr 4. Problemen kring fåmansföretagsreglerna är många och svårlösta, kanske särskilt då företaget är ett handelsbolag. Jag kommer därför att lämna några synpunkter huvudsakligen angående dessa.

I flera fall måste ett antal ställningstaganden göras i fråga om generella beskattningsprinciper. Det här diskuterade problemet innehåller åtminstone tre sådana principiella delfrågor. Av artikeln framgår kanske inte fullt ut vilken uppfattning frågeställaren och de utfrågade har. Frågorna kan sägas vara något av definitionsproblem, nämligen: "Vad är hyra?", "Vem betalar vad?" och "Enkel- eller dubbelbeskattning?"

Vad är hyra?

Med hyra avses i regel den kompensation som fastighetsägaren bör erhålla från hyresgästen på grund av upplåtelsen av hela eller delar av fastigheten. Kompensationen avser ett flertal komponenter som är knutna till i huvudsak tre områden. Dessa områden är i korthet ägandekostnader såsom räntor, skatter, försäkringar m m, driftkostnader såsom värdeminskning, uppvärmning, reparationer m m och ett värde på nyttjanderätten. Nyttjanderätten innefattar bl a ett värde som i regel inte kan bokföras, men som måste beaktas, nämligen värdet av geografisk belägenhet och lokalernas lämplighet i sig i form av disposition och utrustning. Detta värde är ofta svårt att precisera i siffror men det fråntar inte dess värde. Det är ofrånkomligt att om en mindre välavpassad lokal hyres, kan ombyggnadskostnader, som är väl motiverade, bli mycket betungade. Vidare ger ett gott affärscläge merintäkter som kan vara svåra att identifiera och kvantifiera.

Hela frågan om marknadsmässig hyra står och faller alltså med vad hyresgästen får för pengarna, inte vilka kostnader fastighetsägaren har. Principerna för fastställande av hyran är desamma oavsett om hela eller endast en mindre del av fastigheten hyres, naturligtvis med olika vikt och värde i varje enskilt fall.

I sammanhanget bör noteras att en marknadsmässig hyra sällan eller aldrig är ett belopp utan i likhet med andra marknadspriser ett intervall. Detta intervall kan vara olika stort, men dock ett intervall. Det står var och en fritt att ligga inom intervallet. Det är endast då man trampar utanför som spärreglerna kommer i fråga.

Vem betalar vad?

I de flesta fall är svaret självklart men långt ifrån alltid. Då hyresgästen står för en kostnad kan det ske på i vart fall två sätt. Antingen kan fastighetsägaren överlämna erhållen faktura på viss kostnad och hyresgästen betalar åt ägaren, eller kan hyresgästen i eget namn betala faktura ställd på denne. I det första fallet måste fastighetsägaren anses ha fått pengar av hyresgästen och sedan betalat själv. Grunden för detta resonemang är att gäldenärsbyte knappast kan ske enbart på grund av att fakturan "byter ägare". Hyresgästen har då antingen lånat ut pengar till ägaren eller gett en ersättning för något annat, t ex löneförmån. Det är alltså fullt möjligt att hyresgästen betalar något avseende fastigheten i annan egenskap än hyresgäst, t ex arbetsgivare. Detta resonemang bör enligt min mening tillämpas även då hyresgästen betalar kostnader på delar av fastigheten i annan egenskap än hyresgäst, t ex arbetsgivare. Detta resonemang bör enligt min mening tillämpas även då hyresgästen betalar kostnader på delar av fastigheten som inte disponeras av denne, även om det sker i eget namn.

I det andra fallet måste hyresgästen anses ha betalt då denne är gäldenär. Som ovan nämnts bör det endast gälla om kostnaden avser den del av fastigheten som hyresgästen disponerar. Jag utgår då från att en av förutsättningarna för avdrag i detta sammanhang är att företaget tillförs något som motiverar betalning. Även här kan en förmån uppkomma vilket framgår nedan.

Enkel- eller dubbelbeskattning

Ett av de syften som kan sägas ligga till grund för fåmansföretagslagstiftningen är att skapa neutralitet mellan företagsformerna (se prop 1975/76:79 s 39).

Det är därför inte självklart att AB skall behandlas på samma sätt som HB i samtliga fall. När det gäller närstående m m, är det ingen skillnad. Delägare beskattas dock så olika i övrigt att AB och HB analyseras var för sig. Den omständigheten att AB är ett eget skattesubjekt till skillnad från HB kan inte bortses från. Vidare måste skillnaderna för delägarna avseende inkomstslag, förvärvskälla osv beaktas. Enligt min mening bör därför i vart fall frågorna 1 och 4 kommenteras ytterligare utifrån det ovan sagda.

Fråga 1

Om företaget står för reparationer på fastighet ägd av företagsledaren eller närstående, måste grunden för åtagandet fastställas. Om man har beaktat åta-

gandet vid hyressättningen dvs uthyrning sker med en lägre hyra mot att hyresgästen åläggs att underhålla fastigheten på så sätt att den bibehålles i det skick den var då den togs i bruk av hyresgästen, bör någon beskattning rimligen ej ske. Uthyrning på sådana villkor är inte ovanligt på den öppna marknaden. Ofta svarar t ex hyresgästen för det inre underhållet och ägaren för det yttre. Då det är ett vanligt marknadsförhållande bör det accepteras även i skattehänseende.

Om hyran inte jämkas i motsvarande mån uppkommer en ersättning utöver marknadshyra. Grunden för denna ersättning kan mycket väl vara något som faller in under löneförmån om inte taket för marknadsmässig lön är uppnådd.

Om det vare sig är löneförmån eller hyra, måste grunden för förmånen vara en annan. Om fastighetsägaren är delägare i hyresgästen som är ett AB, kan förtäckt utdelning tänkas. Den lösningen passar inte om hyresgästen är ett HB. Om någon affärsmässig grund inte kan finnas, ligger det nära till hands att anse att t ex släktskap med ägare eller företagsledare är den egentliga grunden för prissättningen. Ägaren/företagsledaren bör då beskattas för "överersättningen" som sedan kan anses överförd som gåva till fastighetsägaren.

Om nu hyresgästen är ett HB kan inkomst av tjänst inte komma i fråga för delägarna varför beskattning skall ske i den aktuella förvärvskällan för delägaren, i de flesta fallen rörelse. Att dubbelbeskatta en ersättning från ett HB är främmande i andra sammanhang varför det inte borde komma i fråga nu heller. Är fastighetsägaren delägare i HB men ej företagsledare, bör merhyran inte behandlas på annat sätt än en lön över marknadsvärdet.

Fråga 4

Det kan inte vara rimligt att mitt i ett resonemang byta fot och vända på hela kakan. Som författaren mycket riktigt påpekar, kan den skattskyldige med fog anse att det är ologiskt att först besluta att viss ersättning inte är en hyra och sedan ändra sig och anse den som en hyra och vidhålla att båda uppfattningarna är riktiga samtidigt. Man bör enligt min mening inte bara bestämma att en hyra inte är en sådan utan även utreda vad den då i så fall är. Det man då kommer fram till bör gälla hela vägen, t ex lön, förtäckt utdelning.

Här ställs problemet med företagsformen på sin spets. Det är inte självklart att svaret på frågorna blir desamma för respektive form då de som ovan sagts behandlas så olika i övrigt. Hur utfallet än blir är i vart fall den tekniska lösningen olika.

Då hyresgästen är ett AB ligger det nära till hands att behandla "överhyra" som löneförmån eller förtäckt utdelning. Anses utbetalningen vara utdelning uppkommer dubbelbeskattningseffekten på gängse sätt, d v s först i bolaget och sedan hos delägaren.

Är hyresgästen ett HB blir motsvarande lösning lön/ränta eller uttag av in-

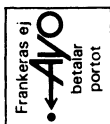
sats. Netto blir beskattningseffekten den samma för lön/ränta eller ökad vinst sker i regel i "Handelsbolagets" förvärvskälla. Det kan dock ha betydelse att precisera vilket det är vid fördelningen av resultatet.

Frågan hur man behandlar det som överstiger marknadsmässig hyra är alltså enligt min mening inte något som löses med hjälp av 35 § 1 a mom, 2 st, då frågan inte regleras där. "Överhyror" bör i stället benämnas och behandlas i enlighet med vad de egentligen är. Det kan då naturligtvis tänkas att andra delar av fåmansföretagslagstiftningen blir aktuella t ex övriga delar av 35 § 1 a mom.

Slutsats

Fåmansföretagsreglerna är svårbemästrade i många sammanhang. 35 § 1 a mom är kanske ett av de svåraste då reglerna är helt anpassade till AB. HB passar helt enkelt inte in i systemet fullt ut. Den avsikt med reglerna att göra vissa transaktioner så skattemässigt dyrbara att de blir ointressanta, slår väl hårt på HB-fallen, även i de fall då något skatteundandragande inte är avsett. Reglerna skall ju inte skärpa beskattningen utan skapa likhet mellan företagsformerna. Om riktmärket är den skattemässiga effekt som uppkommit om man drivit företaget som enskild firma måste HB särbehandlas då det gäller delägarna.

I vart fall syns en översyn av reglerna för HB vara önskvärd. Detta önskemål torde växa ju vanligare HB-formen blir.



AYO
communications

Svarspost
Kundnr 25936014
403 10 Göteborg

Superläsning

Kursen som gör Dig till en snabb och effektiv läsare

Halvera Din lästid - öka Din inlärningsförmåga!

- * Önskar Du att Du kunde läsa och lära fortare?
- * Har Du för mycket att läsa - och för lite tid?
- * Uttalar Du tyst varje ord som Du läser?
- * Behöver Du ofta gå tillbaka och läsa om vad Du just läst?
- * Har Du svårt att koncentrera Dig när Du läser?
- * Glömmet Du fort mycket av vad Du läst?

Superläsning är mer än bara snabbläsning - Du lär Dig avancerad inlärnings teknik. Superläsning lär Dig inte bara att läsa fort, utan också att läsa effektivt. Förmågan att minnas vad Du läst och att organisera Din läsning för att spara tid, är minst lika viktiga för effektiv läsning. Forskning visar att läsning består till 5% av ögonrörelser och till 95% av tänkande - kursen bygger på detta faktum och lär Dig att använda **hjärnan** effektivt.

Läsmetoder Du aldrig fick lära Dig i skolan. Superläsning lär Dig moderna läsmetoder - metoder som ännu inte penetrerat det svenska skolsystemet.

Superläsning halverar Din lästid. Det genomsnittliga kursresultatet är en halvering av lästiden - oräknat de tidsvinster Du kommer att göra genom att rationellt välja vad Du behöver läsa och vad Du kan hoppa över.

"Lärare på kassett" guidar Dig genom kursen. Superläsning finns både som 2-dagars seminarium (för stressade affärsmän) och som hemstudiepaket, för studier i Ditt eget tempo. Hemstudiepaketet består av tre studieböcker, fem pocketböcker för övningar samt två kassett-

band med instruktioner, som underlättar studierna.

Superläsning lär Dig bl.a.:

- * Läsa med en uttalad målsättning
- * Spekulera innan läsningen
- * Översiktsläsning med effektiv sovrning
- * Läsa i olika hastigheter

Goda läskunskaper - vägen till framgång i studier, arbetsliv och privatliv. Vi läser oss till 70% av våra kunskaper - tänk på hur mycket mer Du kan lära Dig, om Du fördubblar Din inlärningshastighet!

Det första steget är enkelt -

SKICKA IN DENNA KUPONG FÖR MER INFORMATION.

Vi skickar Dig då genast ytterligare broschyrer, som utförligt förklarar Superläsningens princip, metoder och resultat. Givetvis innebär detta ingen förbindelse från Din sida. Men lite kött på benen kan ju aldrig skada... säkert skulle också Du ha stor glädje av Superläsning. Precis som de mer än 200.000 som redan genomgått kursen!

Fyll i namn och adress nedan och stoppa kupongen i närmaste brevlåda - frimärke behövs inte!

Namn _____

Adress _____

Postadress _____

AYO
communications

Box 2508
403 17 Göteborg
Tel. 031-19 77 00