



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Filip Stensman

Gränsdragningsproblem för
privatbostadsfastighet och
näringsfastighet - särskilt i fråga om
arrende av jordbruksfastighet

Examensarbete
20 poäng

Handledare: Mats Tjernberg

Ämnesområde: Skatterätt

Vårterminen 2000

Innehåll

FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte och avgränsningar	6
1.3 Frågeställningar	6
1.4 Metod och litteratur	7
1.4.1 Nya inkomstskattelagen	7
1.4.2 Begreppet genomsyn	8
1.4.3 RSV-material	8
1.5 Disposition	9
2 FÅMANSFÖRETAGSREGLERNA	10
2.1 Stoppreglernas innebörd	11
2.2 Slopandet av stoppreglerna	11
2.3 Fåmansföretagsreglerna i nya inkomstskattelagen	14
3 BESKATTNINGSKONSEKVENSER AV HYRA OCH EVENTUELL BOSTADSFÖRMÅN	15
3.1 Beskattningskonsekvenserna enligt den slopade stoppregeln i 32 § anv. p. 14 5 st. KL	15
3.2 Beskattningskonsekvenserna enligt de allmänna reglerna	17
3.2.1 Beskattningskonsekvenserna i privatbostadsfastighetsfallet	17
3.2.1.1 Hur beskattning skall ske efter slopandet av stoppregeln	18
3.2.1.2 Beskattningskonsekvenserna för jordbrukaren	19
3.2.1.3 Beskattningskonsekvenserna för driftsbolaget	21
3.2.2 Beskattningskonsekvenserna i näringsfastighetsfallet	22
3.2.2.1 Beskattningskonsekvenserna för jordbrukaren	22
3.2.2.2 Beskattningskonsekvenserna för driftsbolaget	23
3.3 Beskattningskonsekvenserna av eventuell bostadsförmån	23
4 FASTIGHETSKLASSIFICERINGEN	26
4.1 Privatbostadsfastighet eller näringsfastighet?	26
4.2 Privatbostadsbegreppet	27
4.2.1 Definitionen av begreppet privatbostad	27
4.2.1.1 Småhus	28
4.2.1.2 Övervägande respektive väsentlig del	28

4.2.1.3 Används eller vara avsett att användas	29
4.2.1.4 Ägaren eller någon närstående till denne	30
4.2.2 När görs bedömningen?	31
4.2.3 Tröghetsregeln	31
4.3 Fastighetsklassificeringen i vårt fall	31
4.3.1 LRF:s och RSV:s lösningar	32
4.3.2 Min analys	33
4.3.2.1 Privatbostadsrekvisiten i 2 kap. 8 § IL	33
4.3.2.2 Två skilda synsätt på arrendekonstruktionen	34
4.3.2.3 Slutsatser	35
5 BESKATTNINGSKONSEKVENSER AV BYGGKOSTNADER OCH FÖRSÄLJNING AV FASTIGHETEN	37
5.1 Byggekostnader i privatbostadsfastighetsfallet	37
5.1.1 Ej värdehöjande byggnadsåtgärder	37
5.1.2 Värdehöjande byggnadsåtgärder	39
5.2 Byggekostnader i näringsfastighetsfallet	40
5.2.1 Ej värdehöjande byggnadsåtgärder	40
5.2.2 Värdehöjande byggnadsåtgärder	41
5.3 Försäljning av fastigheten	42
5.3.1 Försäljning av privatbostadsfastighet	42
5.3.2 Försäljning av näringsfastighet	42
6 AVSLUTNING	44
LITTERATURFÖRTECKNING	46
Offentligt tryck	46
Övrig litteratur	46
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	48

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (1975:1385)
FTL	Fastighetstaxeringslagen (1979:1152)
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
JB	Jordabalken (1970:994)
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
KR	Kammarrätten
LR	Länsrätten
LRF	Lantbrukarnas Riksförbund
Prop.	Proposition
RR	Regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvSkT	Svensk Skattetidning

1 Inledning

1.1 Bakgrund

En jordbrukare kan välja mellan ett flertal olika företagsformer att bedriva jordbruksverksamhet i. Verksamheten kan t. ex. bedrivas i form av enskild firma eller i form av aktiebolag. Om jordbrukaren väljer aktiebolagsformen, måste aktiebolaget på något sätt få tillgång till jordbrukarens åker- och ängsmark, ekonomibyggnader o. dyl. Det vanligaste tillvägagångssättet härvid är att jordbrukaren arrenderar ut sin jordbruksfastighet till bolaget.¹

Om jordbrukaren väljer att bedriva verksamheten genom ett aktiebolag, ett s. k. driftsbolag, till vilket han arrenderar ut sin fastighet, uppkommer även frågan hur stor del av fastigheten som skall ingå i arrendet. Den vanligaste lösningen är att lämna mangårdsbyggnaden, som normalt endast används som bostad av jordbrukaren och dennes familj, utanför arrendet. Det fall som tas upp i denna uppsats är det lite mer ovanliga fallet att jordbrukaren låter driftsbolaget arrendera hela fastigheten, inklusive mangårdsbyggnaden, som dock fortfarande bebos av jordbrukaren med familj. Vad gäller mangårdsbyggnaden är denna arrendekonstruktion lite mer problematisk ur skattesynpunkt och rekommenderas inte av LRF.²

Den här situationen kan då ses som en hyreskonstruktion i två steg. Först upplåter jordbrukaren mangårdsbyggnaden till det av honom helägda driftsbolaget. Som betalning härför räknas en del av det totala arrendet för jordbruksfastigheten. Därefter upplåter driftsbolaget mangårdsbyggnaden kostnadsfritt till jordbrukaren, som alltså återfår dispositionsrätten till byggnaden. Det är denna konstruktion och skattekonsekvenserna därav som detta arbete skall handla om.

Valet av ämne kan vid en första anblick verka vara lite väl snävt. En undersökning av skattekonsekvenserna av en arrendekonstruktion som inte används i särskilt stor omfattning. Så är dock inte fallet. Vissa av de frågor som jag tar upp aktualiseras visserligen enbart i detta fall, men flera andra är av betydligt mer generell karaktär, t. ex. frågorna om fastighetsklassificering och hur hyresersättning från fåmansföretag skall behandlas efter

¹ Skälet till att jordbrukaren inte kan sälja fastigheten till aktiebolaget är att juridiska personer ytterst sällan får förvärvstillstånd enligt jordförvärvslagen (1979:230) för förvärv av jordbruksfastigheter, enligt Peter Nilsson, verksam vid LRF Konsult AB Skattebyrå, Malmö.

² LRF Konsult Flik 3.1.6/1992 s. 5.

upphävandet av de särregler som gällde för dessa företag fram till årsskiftet 1999/2000.³

1.2 Syfte och avgränsningar

Syftet med denna uppsats är att försöka klargöra de skattekonsekvenser som blir följden av den ovan redovisade arrendekonstruktionen avseende mangårdsbyggnaden. Jag skall däremot inte göra någon jämförelse med andra hyreskonstruktioner för att utröna den ur skattesynpunkt, för jordbrukaren, förmånligaste konstruktionen.

Uppsatsen skall enbart redogöra för de inkomstskatterättsliga konsekvenserna för jordbrukaren och driftsbolaget av den ovan beskrivna hyreskonstruktionen. Eventuella problem inom andra rättsliga områden, t. ex. fastighetsbeskattning, som kan aktualiseras på grund av denna kommer inte att tas upp. Härvid kommer endast de problem som rör arrenderingen av mangårdsbyggnaden att behandlas. Konsekvenserna av arrenderingen av den övriga delen av fastigheten kommer alltså att lämnas utanför detta arbete. Den kommer även enbart att belysa problemen ur nationell synpunkt. Några komparativa jämförelser är det sålunda inte fråga om.

1.3 Frågeställningar

Den övergripande frågan i denna uppsats är: Vad blir skattekonsekvenserna för jordbrukaren och dennes driftsbolag på grund av den av dem valda hyreskonstruktionen?

För att lättare kunna besvara uppsatsens huvudfråga har jag delat upp den i ett par underfrågor:

- Hur skall jordbrukaren och dennes driftsbolag beskattas för hyresersättningen för mangårdsbyggnaden?
- Skall jordbrukaren beskattas för bostadsförmån, och om så är fallet, hur skall denna förmånsbeskattning ske?
- Skall mangårdsbyggnaden klassificeras som privatbostadsfastighet eller som näringsfastighet?
- Vilka skattekonsekvenser får fastighetsklassificeringen?
- Hur skall beskattning ske av byggkostnader för mangårdsbyggnaden, om dessa betalas av driftsbolaget?

Vissa av dessa frågor kommer inte att besvaras i egna kapitel, utan behandlas fortlöpande i texten, t. ex. frågan om fastighetsklassificeringens konsekvenser.

³ Vad denna särreglering innebar redogörs för i kap. 2.

1.4 Metod och litteratur

Utgångspunkten vid författandet av denna uppsats är att den skall vara av mer problemorienterad än deskriptiv karaktär. Självklart finns det flera avsnitt i uppsatsen som i stort sett endast är redogörelser av rättsläget. Detta gäller i synnerhet kapitel 2, som helt saknar någon självständig analys. Detta kapitels huvudfunktioner är att ge läsaren en bakgrund till det ämnesområde som behandlas däri, samt att underlätta förståelsen av resten av uppsatsen.

Då rättsläget är tämligen oklart beträffande flera av de frågor som behandlas i uppsatsen kommer jag oftast att redogöra för ett par olika lösningsalternativ för dessa. Jag kommer dock att försöka ta ställning i de flesta fallen. Dessa mina ställningstaganden skall dock inte ses som några klara besked om rättsläget i respektive fall, utan endast som uttryck för min personliga uppfattning.

Till min uppsats har jag använt mig av de sedvanliga rättskällorna; lagtext, förarbeten, praxis och doktrin. Då det finns väldigt lite skrivet om just detta eller något liknande fall, förutom i LRF:s promemoria har frågan endast tagits upp mycket kortfattat i en handledning från RSV⁴, har jag till stor del fått förlita mig på mina egna resonemang. Bärkraftigheten i dessa är det upp till läsaren att bedöma.

1.4.1 Nya inkomstskattelagen

Den 1 januari 2000 ersattes de gamla inkomstskattelagarna, KL och SIL, jämte ett flertal andra skattelagar av en ny inkomstskattelag, IL. Den första gången IL skall tillämpas är vid 2002 års taxering, varför de gamla lagarna gäller parallellt med denna fram till dess.

Syftet med införandet av IL, var främst att skapa en överskådlig och språkligt moderniserad inkomstskattelagstiftning. Lagstiftaren har alltså med införandet av IL inte åsyftat några omfattande materiella ändringar. De få materiella ändringar som har gjorts, har främst varit menade som korrigeringar av inkonsekvenser och oklarheter i tidigare lagstiftning.⁵

Eftersom införandet av IL inte har syftat till några materiella ändringar, är de förarbeten, den praxis och den doktrin som har utgått från de gamla inkomstskattelagarna i många fall fortfarande aktuella som hjälpmedel vid tolkning och tillämpning av lagreglerna i IL. Man måste dock vara noga med att kontrollera att den lagregel i KL eller SIL som man håller på att

⁴ RSV Handledning 1999 Del 1 s. 516.

⁵ Prop. 1999/2000:2 Del 1 s. 476 ff.

undersöka inte har genomgått någon materiell förändring vid överflyttandet till IL, innan man använder sig av dessa hjälpmedel.

Jag har i uppsatsen utgått från lagreglerna såsom dessa är utformade i IL. Eftersom KL och SIL fortfarande gäller, och eftersom jag i de flesta fallen har hänvisat till material som har utgått från dessa lagar, har jag valt att sätta den bestämmelse i någon av de gamla lagarna som den aktuella lagregeln i IL motsvaras av inom parentes i anslutning till hänvisningen till bestämmelsen i IL.

1.4.2 Begreppet genomsyn

Genomsyn är ett begrepp som vid ett flertal tillfällen används i denna uppsats. Då detta begrepp främst används inom skatterätten och därför kanske inte är så bekant för jurister verksamma inom andra områden, anser jag att det, för att underlätta den fortsatta läsningen, vore på sin plats med en kortfattad redogörelse för vad som menas därmed.

Med genomsyn brukar man avse att man bortser från de formella beteckningar som en viss transaktion givits, och istället försöker fastställa transaktionens verkliga innebörd, som sedan läggs till grund för beskattningen. Genomsynsliknande resonemang har i vissa fall använts av RR för att komma till rätta med civilrättsligt godkända transaktioner, som endast gjorts för att uppnå skattemässiga fördelar.⁶

Ovanstående innebär dock inte att RR i någon större omfattning godtyckligt börjat underkänna de beteckningar som transaktioner givits. I domen RÅ 1990 ref 101 uttalade RR att enbart det faktum att en transaktion företagits av skattemässiga skäl är ingen orsak att underkänna dess formella beteckning eller de rättsverkningar som följer av den. Det verkar alltså som om det krävs någon form av skentransaktion eller dylikt med endast skatteundandragande syfte för att genomsyn skall tillämpas.

1.4.3 RSV-material

Då flera av de rättskällor som används i denna uppsats utgörs av någon form av RSV-material, vore det lämpligt att kortfattat behandla den ställning och den betydelse som detta material har för tolkning och tillämpning av skattelag.

⁶ Lodin m. fl. 1999 Del 2 s. 547 ff. Exempel på domar där genomsynsliknande resonemang använts är RÅ 1989 ref 127, där ett skuldförhållande som uppkommit till följd av ett kreditköp underkändes, och RÅ 1993 ref 86, där ett kommanditbolag inte ansågs utgöra rörelse enligt KL.

RSV:s material finns att tillgå i flera olika former av skrifter. De viktigaste av dessa anses allmänt rekommendationerna utgöra. Rekommendationerna är vad man brukar kalla allmänna råd. De är riktade till såväl skattemyndigheter som skattskyldiga. Rekommendationerna skall inte ses som några föreskrifter och är inte bindande. Liksom i doktrinen fall är det endast styrkan i de förda resonemangen som ger rekommendationerna dess tyngd. Trots detta följs de i stor utsträckning inom skatteförvaltningen, utan att lämpligheten av dem alltid prövas i det enskilda fallet. Även domstolarna använder sig ofta av rekommendationerna. De brukar dock inta en mer restriktiv hållning än skattemyndigheterna gentemot dem.⁷

RSV ger även ut annat material, vari dess synpunkter framgår, bland annat handledningar. Ur rättskällesynpunkt är även dessa att jämföras med doktrinen.⁸

1.5 Disposition

Det första kapitlet efter inledningen, kapitel 2, redogör kortfattat för den särreglering som fanns för fåmansföretag och avskaffandet av denna särreglering den 1 januari 2000. Följande kapitel, kapitel 3, hänger samman med kapitel 2, då det behandlar beskattningskonsekvenserna av den hyresersättning som jordbrukaren får för uthyrningen av mangårdsbyggnaden till driftsbolaget. En av särreglerna tog nämligen sikte på just fallet upplåtelse av lokal till fåmansföretag, ett fall som diskuteras tämligen utförligt i detta kapitel. Vidare finns i kapitel 3 även ett avsnitt om eventuell beskattning av jordbrukaren för bostadsförmån.

I kapitel 4 behandlas frågan om hur mangårdsbyggnaden skall klassificeras, en fråga som har stor betydelse för hur beskattningen av såväl hyresersättningen som byggkostnaderna skall ske. Byggkostnaderna behandlas därefter separat i kapitel 5. Det sista kapitlet, kapitel 6, innehåller avslutande synpunkter och sammanfattande slutsatser.

⁷ Pahlsson 1995 s. 44 f. och Lodin m. fl. 1999 Del 2 s. 542.

⁸ Pahlsson 1998 s. 53 f.

2 Fåmansföretagsreglerna

Alltsedan 1976 har det i Sverige funnits en specialreglering⁹ av hur företag med en eller ett fåtal ägare, fåmansföretag, skall behandlas i skattemässigt hänseende. Reglernas syfte har varit att motverka att delägare i fåmansföretag skall kunna utnyttja bolagsformen till att själva uppnå obehöriga skatteförmåner.¹⁰ De regler som infördes var, förutom utökad uppgiftsskyldighet, de så kallade stoppreglerna. Stoppreglernas innebörd var att vissa, av lagstiftaren icke önskade, transaktioner mellan fåmansföretaget och dess ägare skulle förhindras genom att dessa transaktioner beskattades kraftigare än vad som annars varit fallet. På grund av detta har stoppreglerna ända sedan deras tillkomst varit utsatta för kritik från skilda håll.¹¹

I samband med skattereformen 1991 lagstiftades om ytterligare specialregler för fåmansföretag för att skapa skattemässig neutralitet mellan olika slags företagsformer. Dessa regler återfinns i 3 § 12 mom. SIL. Nu ville man förhindra att fåmansföretagsdelägare som var verksamma i företaget skulle kunna ta ut vinstmedel ur företaget enbart genom kapitalbeskattad (30 %) utdelning eller realisationsvinst vid försäljning av andelar i företaget. Därför infördes en schablonberäkning där en viss del av de uttagna medlen skulle hänföras till inkomstslaget kapital och en viss del till inkomstslaget tjänst. Detta då det ansågs troligt att en del av de uttagna vinstmedlen egentligen var ett resultat av delägarrens arbetsprestationer i företaget och därför skulle beskattas som inkomst av tjänst. Därmed skulle de drabbas av den högre skattesats (ca 55 % på den del som överstiger den övre skiktgränsen¹²) som gäller för vanliga tjänsteinkomster. Denna tjänstebeskattade del av delägarrens inkomst skulle anses utgöra överskjutande utdelning, varför företaget inte skulle medges avdragsrätt för de utbetalda medlen. Å andra sidan skulle företaget inte behöva betala sociala avgifter därför.¹³

Fåmansföretagsreglerna i 3 § 12 mom. SIL berördes inte av slopandet av stoppreglerna som skedde den 1 januari 2000 och inte heller har de påverkats i materiellt hänseende av nya IL där de numera återfinns i dess 57 kap. Då dessa regler har lite, om alls något, att göra med de problem som jag har valt att behandla i detta arbete, kommer jag inte att beskriva eller kommentera dem ytterligare.

⁹ SFS 1976:86.

¹⁰ Prop. 1975/76:79 s. 68 f.

¹¹ Tjernberg 1999 s. 111 f.

¹² Den övre skiktgränsen är enligt 65 kap. 5 § IL på 374 000 kr. vid 2001 års taxering.

¹³ Prop. 1989/90:110 s. 467 ff.

2.1 Stoppreglernas innebörd

Vilket ovan nämnts var syftet med stoppreglerna att genom hård beskattning förhindra vissa, av lagstiftaren oönskade, transaktioner mellan ett fåmansföretag och dess ägare. Efter skattereformen 1991 återfanns dessa regler främst i 32 § anv. p. 14 KL. De transaktioner som denna lagregel tog sikte på var följande:

- Fåmansföretaget anskaffar egendom som är avsedd för företagsledares privata bruk, 1 st.
- Delägare avyttrar egendom till fåmansföretaget till ett pris som överstiger egendomens marknadsvärde, 2 st.
- Delägare avyttrar onyttig egendom till fåmansföretaget, 3 st.
- Delägare förvärvar egendom från fåmansföretaget till ett pris som är lägre än marknadspriset, 4 st.
- Företagsledare uppbär hyra från fåmansföretaget för lokal som ägs eller disponeras av honom, 5 st.
- Fåmansföretaget ger företagsledare ränteförmånligt lån, 6 st.
- Fåmansföretaget skriver ner lån till företagsledaren i räkenskaperna, 7 st.

Det gemensamma för dessa regler var att den skattepliktiga förmån som företagsledare eller delägare i fåmansföretag skulle komma i åtnjutande av genom någon av ovanstående transaktioner skulle tas upp som en särskild intäktspost i inkomstslaget tjänst. På grund av transaktionernas karaktär av förtäckt utdelning skulle företaget enligt 2 § 13 mom. SIL inte medges avdrag för motsvarande belopp. Däremot skulle företaget slippa att betala sociala avgifter för beloppet.¹⁴

2.2 Slopandet av stoppreglerna

År 1997 tillsatte regeringen en utredning för att se över stoppreglerna. Utredningen hade till uppgift att undersöka om det fortfarande fanns ett behov av särskilda stoppregler för fåmansföretag eller om det skulle gå lika bra att med allmänna regler komma åt de transaktioner som dittills hade reglerats i 32 § anv. p. 14 KL. Utredningen menade att enbart det faktum att en verksamhet bedrevs i form av ett fåmansföretag inte skulle innebära särreglering. Det var bara i de fall då användandet av fåmansföretagsformen kunde leda till otillbörliga skatteförmåner som det skulle vara motiverat med en särreglering. Enligt utredningen var det olämpligt att fåmansföretagen, som då var fallet, genom särreglering drabbades av ett högre skatteuttag än vad de skulle gjorts genom beskattning enligt allmänna regler. Ett ytterligare skäl till att se över behovet av stoppreglerna var att man ansåg att

¹⁴ Tjernberg 1998 s. 19 f.

förekomsten av två regelsystem innebar att lagtexten gjorts alltför komplex och svårförståelig.¹⁵

Utredningen kom fram till att de stoppregler som fanns i 32 § anv. p. 14 1-7 st. KL inte var nödvändiga. De otillbörliga skatteförmåner som dessa lagrum var avsedda att hindra kunde man lika gärna komma tillrätta med enligt allmänna regler, där de normalt skulle beskattas som lön eller utdelning.¹⁶

Regeringen intog samma ståndpunkt som utredningen beträffande stoppreglerna och föreslog deras avskaffande. Vidare föreslog den förtydliganden av vissa centrala begrepp avseende de övriga fåmansföretagsreglerna. Argumenten var i huvudsak de samma som dem utredningen hade.¹⁷

Den 1 januari 2000 avskaffades stoppreglerna i 32 § anv. p. 14 KL.¹⁸ Beskattningen av de transaktioner som omfattades av dessa regler skall med start från taxeringsåret 2001 ske enligt allmänna regler, vanligtvis som lön eller utdelning.

Trots att stoppreglerna under sin giltighetstid ofta varit föremål för en ganska häftig kritik från flera håll mottogs inte avskaffandet av dem med odelad glädje. De flesta remissinstanser intog en positiv inställning till lagändringen, då de menade att stoppreglerna inneburit ett misstänkliggörande av en hel företagsgrupp och att fåmansföretagare beskattats hårdare än vad andra gjorts i motsvarande fall. Vidare ansåg de att sloandet av stoppreglerna skulle främja det allmänna företagarklimatet och förståelsen av skattereglerna samt skapa ett enhetligt skattesystem.¹⁹

Bland remissinstanserna höjdes det dock vissa negativa röster mot förslaget. Den negativa kritiken tog främst upp det faktum att det i fåmansföretag oftast inte är fråga om ett reellt tvåpartsförhållande mellan företaget och dess ägare, och att detta innebär att det även fortsättningsvis är nödvändigt med någon form av särreglering för fåmansföretagen. RSV fruktade även att sloandet av stoppreglerna skulle medföra att de transaktioner som de var avsedda att förhindra skulle öka i omfattning och därmed orsaka ett betydande skattebortfall för staten. Vidare ansåg RSV att stoppreglerna inte alls varit onödigt komplexa och svårförståeliga, utan tvärtom varit enkla att förstå och tillämpa. Sloandet av stoppreglerna skulle, enligt RSV, minska förutsebarheten i beskattningen, då dessa var betydligt klarare än vad de allmänna reglerna är.²⁰

¹⁵ SOU 1998:116 s. 42 ff.

¹⁶ SOU 1998:116 s. 10 f.

¹⁷ Prop. 1999/2000:15 s. 1 ff. och s. 29 ff.

¹⁸ SFS 1999:1149.

¹⁹ Prop. 1999/2000:15 s. 30 ff.

²⁰ Ibid.

RSV har även givit ut en skrivelse²¹ där det redogör för sin syn på hur de transaktioner som tidigare reglerades i 32 § anv. p. 14 nu skall behandlas. RSV är i dessa fall i stort sett av samma uppfattning som den som kom till uttryck i propositionen. För att klarlägga rättsläget efter lagändringen ämnar RSV initiera förhandsbesked i oklara fall.²²

I den skatterättsliga litteraturen har de slopade stoppreglerna inte givit upphov till någon livligare polemik. Liksom bland de ovan nämnda remissinstanserna finns det där såväl de som är positiva som de som är negativa till lagändringen. De flesta verkar vara ense om att slopandet av felprisreglerna i 32 § anv. p. 14 2 och 4 st. KL inte medför några större tillämpningsproblem. De allmänna reglerna om tjänste- respektive utdelningsbeskattning anses fånga upp dessa fall minst lika bra som den tidigare gällande särregleringen.²³

De negativa synpunkter som framkommit har främst rört de slopade reglerna om rörelsefrämmande egendom som fanns i 32 § anv. p. 14 1 och 3 st. KL. Det har uttryckts farhågor om att det i och med lagändringen skall bli mycket svårare att komma tillrätta med dessa, av lagstiftaren och fiskala myndigheter oönskade, typer av transaktioner, då det numera förmodligen inte går att beskatta någon direkt för ett fåmansföretags förvärvande av rörelsefrämmande egendom, utan endast att löpande beskatta företagsledare eller delägare då de åtnjuter den förmån som uppkommer på grund av företagets införskaffande av denna egendom.²⁴ Även de värderingsproblem som kan uppkomma vid löpande förmånsbeskattning har uppmärksamats.²⁵

Vad som även bör påpekas är att det på grund av den nyligen genomförda lagändringen inte har hunnit avgöras särskilt många mål om hur beskattningen nu skall ske av fåmansföretag. Detta innebär dock inte att det helt saknas rättspraxis på området. Den praxis som har utvecklats för hur beskattning skall ske enligt allmänna regler i andra fall än fåmansföretagsfall borde nu även kunna tillämpas på dessa. Dessutom har det funnits fall då man beskattat delägare eller företagsledare i fåmansföretag enligt allmänna regler eftersom handlingen inte omfattats av stoppreglerna.²⁶

Även om slopandet av stoppreglerna inte har syftat till att förminska skattebördan för fåmansföretagare tycker jag mig ändå genom lagändringen

²¹ RSV:s skrivelse 2664-00/110.

²² RSV:s skrivelse 2664-00/110 s. 1.

²³ Se t.ex. Tjernberg 1999 s. 298 ff. och Tjernberg i SN 2000 s. 181 samt Eriksson i SvSkT 1999 s. 856 f.

²⁴ Se t.ex. Tjernberg 1999 s. 294 f. och Tjernberg i SN 2000 s. 182 ff. samt Gäverth i SvSkT 1999 s. 868 ff.

²⁵ Gäverth i SvSkT 1999 s. 877 ff.

²⁶ Se t.ex. RÅ 1996 ref 16, där en fåmansföretagsdelägare beskattades för en förmån som hans sambo åtnjöt, då hon till ett rabatterat pris köpt en bil som leasats av fåmansföretaget. Det ansågs att delägaren härigenom själv tillgodogjort sig en förmån från företaget.

se en attitydförändring hos lagstiftaren. Detta då man nu verkar betrakta fåmansföretag och dess ägare som fristående parter och acceptera transaktioner dememellan så länge som de inte ger upphov till några otillbörliga skatteförmåner, i stället för att, som före lagändringen, generellt särbehandla dylika transaktioner, oavsett vad deras syfte eller konsekvenser var.

2.3 Fåmansföretagsreglerna i nya inkomstskattelagen

I IL behandlas fåmansföretagsreglerna i lagens 56 och 57 kapitel. I det 56 kap. återfinns de fåmansföretagsregler som blev över i 32 § anv. p. 13 och 14 KL efter slopandet av stoppreglerna och i det 57 kap. de speciella utdelnings- och reavinstregler som tidigare funnits i 3 § 12 mom. SIL. Stiftandet av IL har inte, vilket nämnts ovan, syftat till några materiella förändringar av skattereglerna utan är enbart en redaktionell lagändring, varför IL inte medfört något nytt inom fåmansföretagsreglernas område.

3 Beskattningskonsekvenser av hyra och eventuell bostadsförmån

Utgångspunkten i vårt fall är alltså att en jordbrukare bedriver jordbruksverksamheten genom ett av honom helägt driftsbolag, till vilket han arrenderar ut hela sin fastighet, inklusive mangårdsbyggnaden. Det faktum att mangårdsbyggnaden ingår i arrendeavtalet och att driftsbolaget betalar hyra därför, innebär att jordbrukaren kommer att beskattas för hyran. Då han även kostnadsfritt bebor mangårdsbyggnaden kan han också komma att beskattas för bostadsförmån.

Då vårt exempel grundar sig på att jordbrukaren driver sin verksamhet i ett av honom helägt driftsbolag faller företaget skatterättsligt inom fåmansföretagsdefinitionen, 56 kap. 2 § IL (och 32 § anv. p. 14 1 st. KL). Fram till årsskiftet 1999/2000 fanns en särskild stoppregel i 32 § anv. p. 14 5 st. KL som avsåg hyra som företagsledare eller någon denne närstående uppburit av fåmansföretaget för lokal som ägdes eller disponerades av denne. Jag utgår alltså härvid även från att jordbrukaren skall räknas som företagsledare i driftsbolaget enligt 56 kap. 6 § 2 st. IL (och 32 § anv. p. 14 6 st. KL), då han äger samtliga andelar i bolaget och sannolikt i övrigt har en hög ställning däri.

Stoppregeln i 32 § anv. p. 14 5 st. KL slopades tillsammans med de övriga stoppreglerna vid ovan nämnda årsskifte, och gäller således inte längre. Jag kommer dock att, före genomgången av skattekonsekvenserna enligt de nu gällande allmänna reglerna, kortfattat behandla vad denna stoppregel skulle ha medfört i vårt fall. Detta för att undersöka om slopandet av stoppreglerna har inneburit någon reell skillnad i detta fall.

3.1 Beskattningskonsekvenserna enligt den slopade stoppregeln i 32 § anv. p. 14 5 st. KL

Enligt den numera slopade stoppregeln i 32 § anv. p. 14 5 st. KL skulle företagsledare i ett fåmansföretag, vilken uppburit hyra eller annan ersättning från företaget för lokal, som ägdes eller disponerades av företagsledaren, beskattas för ersättningen i inkomstslaget tjänst. Detta under förutsättning att intäkten inte skulle beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Med lokal avsågs således endast privatbostäder, eftersom inkomster från uthyrd näringsfastighet skulle (och skall fortfarande) beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet enligt 21 § KL.

Förutsättningen för att denna regel skulle ha kunnat bli tillämplig på vårt fall är således att mangårdsbyggnaden med tillhörande tomtmark skulle klassificerats som privatbostadsfastighet, en fråga till vilken jag kommer att återkomma nedan. Just nu förutsätter jag att så hade skett.

Den hyra som jordbrukaren skulle uppburit från driftsbolaget för mangårdsbyggnaden (jag förutsätter alltså att han skulle räknats som företagsledare i bolaget) skulle alltså beskattats i inkomstslaget tjänst, och inte i inkomstslaget kapital, vilket är normalfallet vid hyresinkomster från privatbostäder, 3 § 1 mom. SIL. Dessutom skulle han enligt 3 § 3 mom. 4 st. SIL inte ha fått göra de avdrag på 4000 kr. samt 20 % av hyresintäkterna, som enligt samma moments 3 st. skulle ha fått göras, om inte den aktuella stoppregeln hade varit tillämplig. Istället skulle han ha fått göra ett skäligt avdrag för kostnader som uppkommit på grund av upplåtelsen.

Vad gäller driftsbolagets rätt att få göra avdrag för erlagd hyra är frågan lite mer svårbedömd. 2 § 13 mom. 1 st. SIL stadgade att i fall som omfattades av den i detta avsnitt aktuella stoppregeln, så skulle inte fåmansföretaget ha rätt att göra avdrag för erlagd hyra. Detta dock endast i den mån hyran skulle överstigit marknadsmässig hyra. Detta skulle kunna tolkas som att avdragsrätt alltid föreligger om hyran ej överstiger marknadsmässig hyra. Denna uppfattning skulle även kunna stödjas med ett uttalande i förarbetena, som säger att företaget alltid har rätt att göra avdrag för belopp motsvarande marknadsmässig hyra.²⁷

LRF menar att en sådan tolkning av lagtexten och förarbetsuttalandet förmodligen vore felaktig, då den skulle ha stridit mot 20 § 1 st. KL, vilken stadgade att för att avdrag skulle ha fått göras krävdes att det var fråga om omkostnader för intäkternas förvärvande eller bibehållande. I detta fall skulle, enligt LRF, hyresersättningen knappast kunna ha räknats som en sådan omkostnad, eftersom driftsbolaget inte skulle haft särskilt stor nytta av mangårdsbyggnaden i sin jordbruksverksamhet.²⁸

Mot LRF:s resonemang skulle man kunna invända att i prövningen om hyresersättningen kan anses vara marknadsmässig, skall hänsyn tagas till om ersättningen avser egendom som ingår i verksamheten eller ej. Med andra ord skulle marknadsmässig hyresersättning endast avse marknadsmässig hyresersättning för de delar av mangårdsbyggnaden som används i driftsbolagets verksamhet. Övrig ersättning skulle då ses som överhyra. Med detta resonemang skulle man alltså kunna ta sig förbi den motsättning som LRF ser i de ovan nämnda lagreglerna, och avdrag skulle alltid medges för den marknadsmässiga delen av hyran, eftersom denna skulle ses som kostnader nedlagda för intäkternas förvärvande och bibehållande. Huruvida förarbetsuttalandet i denna fråga endast avser de delar av den av bolaget förhyrda lokalen som faktiskt används i dess verksamhet eller om det även

²⁷ Prop. 1989/90:110 s. 697.

²⁸ LRF Konsult Flik 3.1.6/1992 s. 4.

omfattar de övriga delar som formellt ingår i hyresavtalet är svårt att säga. I fortsättningen kommer jag dock att utgå från att man vid prövningen av om hyran skall anses vara marknadsmässig eller ej, då utgår från hela den del av lokalen, dvs. hela mangårdsbyggnaden, som formellt hyrs av bolaget.

Beskattningen av hyresersättningen före slopandet av stoppreglerna skulle alltså, under förutsättning att mangårdsbyggnaden skulle klassificerats som privatbostadsfastighet, för jordbrukarens del ha skett i inkomstslaget tjänst. Han skulle inte heller ha beviljats de sedvanliga avdragen för uthyrd privatbostad, utan skulle ha fått nöja sig med ett skäligt avdrag för de merkostnader som upplåtelsen medfört. Att driftsbolaget inte hade fått göra avdrag för eventuell överhyra är ostridigt. Huruvida det även inte skulle ha fått göra avdrag för den marknadsmässiga delen av hyran är inte helt klart. LRF anser att avdragsrätt förmodligen inte skulle föreligga.

3.2 Beskattningskonsekvenserna enligt de allmänna reglerna

Efter ovanstående genomgång av beskattningskonsekvenserna enligt de numera avskaffade stoppreglerna ämnar jag nu redogöra för hur hyran skattemässigt skall behandlas enligt de allmänna reglerna, som nu har ersatt de slopade stoppreglerna. Härvid vill jag även passa på att påpeka att den flik från LRF som behandlar den hyreskonstruktion som det är fråga om här och som jag tidigare har hänvisat till, författades före slopandet av stoppreglerna, varför mitt resonemang beträffande den skattemässiga behandlingen av hyran inte kan jämföras med LRF:s i alla avseenden.

Då de skattemässiga konsekvenserna för hyran skiljer sig beroende av om mangårdsbyggnaden klassificeras som privatbostadsfastighet eller näringsfastighet, kommer jag att behandla dessa fall var för sig.

3.2.1 Beskattningskonsekvenserna i privatbostadsfastighetsfallet

Eftersom den stoppregel i KL som tog sikte på fall då en företagsledare upplåter lokal till sitt fåmansföretag har avskaffats, skall beskattning även i dessa fall numera ske enligt allmänna regler. Då dessa regler inte har varit tillämpliga i fåmansföretagsfall särskilt länge än, har det inte hunnit bildas någon praxis för hur beskattning skall ske i dessa fall. Äldre praxis som behandlar beskattning enligt de allmänna reglerna i andra fall än just fåmansföretagsfallen borde dock nu kunna användas även i dessa.

3.2.1.1 Hur beskattning skall ske efter slopandet av stoppregeln

Frågan om hur beskattning av företagsledares hyresinkomster för lokal som upplåtits till ett fåmansföretag skall ske enligt allmänna regler har än så länge bara hunnit behandlas mycket sparsamt i doktrinen. Förutom förarbetena finns det alltså inte särskilt mycket skrivet i frågan.

I och med att stoppregeln har upphävts, skall ersättning som företagsledare erhåller för upplåtelse av lokal till fåmansföretag, liksom i alla andra fall, numera beskattas i inkomstslaget kapital, enligt 42 kap. 30 § 1 st. IL (och 3 § 3 mom. 2 st. SIL). Lagstiftaren anser att det inte längre finns skäl att särbehandla företagsledare jämfört med andra anställda i fåmansföretaget, och att hyresersättning för upplåtelse av privata lokaler ”framstår otvivelaktigt mer som en kapitalinkomst än som en arbetsinkomst”²⁹. Slopandet av stoppregeln har alltså i detta fall medfört en ganska stor förändring för företagsledaren, då skatten på kapitalinkomster är betydligt lägre än skatten på tjänsteinkomster, 30 % jämfört med ca. 56 % på den del av inkomsten som överstiger den övre skiktgränsen.

Den del av hyresersättningen som anses vara marknadsmässig skall ses som en driftskostnad för fåmansföretaget, som därför skall medges full avdragsrätt därför.³⁰

Om någon del av hyran överstiger marknadsmässig hyra, skall denna del inte betraktas som någon hyresersättning, utan som förtäckt lön (om det är fråga om någon anställd i företaget; i detta fall torde jordbrukaren räknas hit) eller förtäckt utdelning (om det är fråga om någon passiv delägare). Om det är fråga om förtäckt lön skall sociala avgifter utgå på beloppet, som även skall ligga till grund för sociala förmåner hos den anställde. Företaget får då rätt att göra avdrag för motsvarande belopp enligt de allmänna reglerna om utbetalande av lön till anställda. Om det däremot är fråga om förtäckt utdelning, medges inte företaget avdragsrätt för beloppet.³¹

Vidare anges från såväl lagstiftarens som RSV:s sida att det måste vara fråga om ett reellt hyresförhållande för att beskattning skall ske enligt de allmänna reglerna. Om hyresavtalet endast är en skattemässig konstruktion, skall hela hyresbeloppet betraktas som förtäckt lön eller utdelning och tas upp till beskattning i inkomstslagen tjänst respektive kapital enligt de regler som jag redogjort för ovan.³²

Slopandet av den i detta fall aktuella stoppregeln har dock inte medfört att upplåtarens avdragsrätt vid uthyrning av privatbostad har ändrats. Lagtexten har endast skrivits om för att passa ihop med lagändringen. Regeln återfinns numera i 42 kap. 32 § IL (och 3 § 3 mom. 4 st. SIL) och stadgar att rätten till

²⁹ Prop. 1999/2000:15 s. 76.

³⁰ SOU 1998:116 s. 108.

³¹ Prop. 1999/2000:15 s.77.

³² Prop. 1999/2000:15 s. 75 och RSV:s skrivelse 2664-00/110 s. 5.

de schablonavdrag om 4000 kr. samt 20 % av hyresintäkten vid uthyrning av privatbostad, inte gäller dem som hyr ut till sin eller någon närståendes arbetsgivare eller någon som ingår i samma intressegemenskap som denne. Istället skall upplåtaren, som förut, medges skäligt avdrag för utgifter han haft på grund av upplåtelsen. Även om lagen har skrivits om, torde de flesta fall som omfattades av stoppregeln i 32 § anv. p. 14 5 st. KL kunna behandlas enligt de nya reglerna. Sålunda har ingen materiell förändring skett för fåmansföretagens del i detta fall.

Vad gäller bestämningen av vad som skall anses vara marknadsmässig hyra, finns det i 61 kap. 2 § IL (och 42 § anv. p. 1 KL) allmänna regler om hur förmånsvärdering skall ske. Med marknadsvärde förstås enligt dessa regler det pris som den skattskyldige hade fått betala på orten för motsvarande varor, tjänster eller förmåner.

3.2.1.2 Beskattningskonsekvenserna för jordbrukaren

Jag ser två alternativ till hur beskattningen av jordbrukaren skall ske efter sloandet av stoppregeln i 32 § anv. p. 14 5 st. KL. Det första utgår från att skall han beskattas i inkomstslaget kapital för den marknadsmässiga delen av hyresersättningen han får från driftsbolaget för upplåtelsen av mangårdsbyggnaden. Eventuell överhyra skall i detta fall beskattas som lön i inkomstslaget tjänst, då han i allra högsta grad är verksam i bolaget. Han får även göra ett skäligt avdrag för de kostnader han fått vidkännas på grund av upplåtelsen. Hur beskattningen av jordbrukaren skall ske enligt detta alternativ har jag redogjort för i föregående avsnitt, och denna borde inte vålla några större praktiska problem, förutom frågan hur det arrende som driftsbolaget betalar skall delas upp mellan näringsdelen och privatbostadsdelen.

Det andra alternativet utgår från vad som tagits upp i förarbetena om syftet med hyresförhållandet. Där stod det ju bland annat att det måste vara fråga om ett reellt hyresförhållande. Om det bara var en skattemässig konstruktion, skulle hela hyresbeloppet anses utgöra förtäckt lön och tas upp till beskattning i inkomstslaget tjänst. Enligt min mening kan en sådan lösning inte uteslutas. Även LRF tar upp detta genomsynsalternativ, men anser att det är troligare att hyreskonstruktionen accepteras ur skattesynpunkt.³³

Vad jag tycker talar för beskattning enligt det andra alternativet är att jag inte ser den nytta som driftsbolaget har av mangårdsbyggnaden. Dessutom kan man ju hävda att ett reellt hyresförhållande knappast föreligger, då ingenting har förändrats i sak. Jordbrukaren bebor och disponerar större delen av mangårdsbyggnaden. Driftsbolaget använder dock förmodligen något eller några rum i huset för sin verksamhet, t. ex. som kontor. Frågan är då hur dessa delar av mangårdsbyggnaden, som bolaget faktiskt använder i

³³ LRF Konsult Flik 3.1.6/1992 s. 1.

sin verksamhet, skall bedömas. Det kan tyckas att jordbrukaren borde få ta upp den delen av hyran som motsvarar det eller de rum som faktiskt används av bolaget till beskattning i inkomstslaget kapital och göra avdrag för de merkostnader som upplåtelsen resulterat i för hans del. Nackdelen med en sådan lösning är att den skapar svårlösta gränsdragnings- och värderingsproblem. Hur stor del av huset används egentligen till bolagets verksamhet och vad är en marknadsmässig hyra för denna del? Dessa problem talar för att man antingen accepterar hyreskonstruktionen fullt ut eller gör en genomsyn innebärande att dispositionsrätten avseende mangårdsbyggnaden aldrig transfererats och att något egentligt hyresförhållande därför inte föreligger.

Min uppfattning är att om driftsbolaget inte utnyttjar någon del alls av mangårdsbyggnaden till sin verksamhet, utan denna i sin helhet endast används för jordbrukarens och dennes familjs privata boende, borde inte hyreskonstruktionen accepteras. Den skulle ju i så fall innebära att jordbrukaren har möjlighet att ta ut pengar ur bolaget, upp till ett belopp som kan anses vara marknadsmässig hyra för huset, och endast bli beskattad i inkomstslaget kapital för detta belopp. Samtidigt är det ganska troligt att driftsbolaget skulle få göra avdrag med motsvarande belopp för hyreskostnaderna (se nästa avsnitt). Kontentan skulle i sådana fall bli att denna konstruktion skulle innebära skattemässiga fördelar för jordbrukaren, och driftsbolaget, jämfört med om han hade tagit ut pengarna som lön eller utdelning, samtidigt som upplåtelsen av huset inte medför några praktiska problem för honom, då han även fortsättningsvis själv bebor och disponerar det i sin helhet. Dessa fördelar borde, i mitt tycke, räknas som otillbörliga och medföra att man tillämpar en genomsyn i detta fall. Man bör dock komma ihåg det resonemang som fördes i avsnitt 3.1 angående prövningen av marknadsmässig hyra. Om man utgår från det resonemanget skulle resultatet i detta fall bli detsamma som om en genomsyn hade tillämpats, då all hyra skulle ses som överhyra. Detta då ingen del av mangårdsbyggnaden används i driftsbolagets verksamhet.

Ju större del av huset som används i driftsbolagets verksamhet, desto starkare blir skälen att acceptera hyreskonstruktionen och beskatta jordbrukaren i inkomstslaget kapital för den uppburna hyran, förutom eventuell överhyra som beskattas i inkomstslaget tjänst.

Om man jämför skattekonsekvenserna för jordbrukaren enligt de allmänna reglerna och den upphävda stoppregeln i 32 § anv. p. 14 5 st. KL, så ser man att de allmänna reglerna har inneburit vissa skattelättnader för jordbrukaren i detta fall, då den marknadsmässiga delen av hyran skall tas upp till beskattning i inkomstslaget kapital istället för i inkomstslaget tjänst. Liksom förut skall dock eventuell överhyra beskattas i inkomstslaget tjänst. Avdragsreglerna för jordbrukaren har inte heller de förändrats, han medges endast ett skäligt avdrag för de kostnader som upplåtelsen har medfört för hans del. Inte heller om man skulle göra en genomsyn beträffande hyresförhållandet innebärande att det endast skulle anses vara en

skattemässig konstruktion och inte ett reellt hyresförhållande, har skattekonsekvenserna blivit annorlunda efter lagändringen. Hela hyran skall nu, liksom då, anses utgöra en förtäckt förmån och tas upp till beskattning i inkomstslaget tjänst.

Vilket alternativ som är det troligaste är på grund av det ovan sagda svårt att avgöra. LRF, och även RSV³⁴, är av den uppfattningen att hyreskonstruktionen skall accepteras fullt ut och att hyresersättningen skall ses som hyra, även ur ett skatteperspektiv. Eftersom frågan inte har tagits upp av någon domstol ännu, får man väl säga att denna syn på hyreskonstruktionen utgör gällande rätt, då det är den som ligger till grund för den faktiska beskattningen i dylika fall.

3.2.1.3 Beskattningskonsekvenserna för driftsbolaget

För driftsbolagets del resulterar inte hyresförhållandet i någon skattskyldighet. För detta är det istället avdragsmöjligheterna som är av intresse. Då dessa hänger samman med hur beskattningen av jordbrukaren skall ske, kommer jag även här att utgå från de två alternativ som jag redogjorde för beträffande denne.

Vad gäller driftsbolagets avdragsmöjligheter ämnar jag börja med genomsynsalternativet, då lösningen på detta är enklare. Eftersom hela hyresersättningen betraktas som lön i detta fall, skall bolaget medges avdrag för motsvarande belopp. Bolaget måste dock betala sociala avgifter för ersättningen, som även skall ligga till grund för sociala förmåner.

När det gäller föregående avsnitts första alternativ, dvs. att hyreskonstruktionen accepteras och att jordbrukaren skall beskattas i inkomstslaget kapital för uppburen hyra, är situationen lite mer problematisk. Förarbetena talar ju om, vilket redogjorts för ovan, att ett fåmansföretag som hyr en lokal av företagsledare i företaget, skall medges avdrag för ett belopp motsvarande marknadsmässig hyra. Eventuell överhyra skall beskattas som lön hos företagsledaren, vilket innebär att företaget medges avdrag även för denna del av hyran, men att det utgår sociala avgifter därför.

Jag anser att det problem som LRF tar upp beträffande driftsbolagets avdragsmöjligheter i stoppregelfallet fortfarande är aktuellt, dvs. frågan om bolaget överhuvudtaget skall beviljas avdrag för den utgivna hyran, eftersom mangårdsbyggnaden eventuellt inte kan anses ingå i dess verksamhet.

Huvudregeln avseende rätt till avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet, som är det inkomstslag i vilket alla juridiska personers verksamhet bedrivs, är att omkostnaderna för inkomsternas förvärvande eller bibehållande skall vara avdragsgilla, 16 kap. 1 § 1 st. IL (och 20 § 1 st. KL). Det är i mitt tycke

³⁴ RSV Handledning 1999 Del 1 s. 516.

tvveksamt om den hyra som bolaget betalar jordbrukaren för mangårdsbyggnaden kan ses som en sådan omkostnad. Även detta, anser jag, borde vara beroende av i hur stor omfattning huset används av driftsbolaget för dess verksamhet. Då jag utgår från att huset till största delen används för ägarens och dennes familjs privata boende, är det inte orimligt att bolaget inte medges avdrag för hyran.

En intressant konsekvens av vägrad avdragsrätt för bolaget vad gäller hyran, är att detta endast gäller den marknadsmässiga delen av hyran. Eventuell överhyra skall ju betraktas som förtäckt lön, och för utbetald lön medges vanligtvis avdrag för arbetsgivaren.

Avslutningsvis vill jag påpeka att bolaget skall medges avdrag för den del av arrendet som hänför sig till näringsdelen av jordbruket, dvs. åker- och ängsmark, ekonomibyggnader o. dyl. Således är det även här av vikt hur uppdelningen av arrendet mellan närings- och privatbostadsdelen av fastigheten sker.

3.2.2 Beskattningskonsekvenserna i näringsfastighetsfallet

Beskattningskonsekvenserna för såväl jordbrukaren som driftsbolaget skiljer sig en hel del om mangårdsbyggnaden skall klassificeras som näringsfastighet istället för privatbostadsfastighet. Reglerna har i detta fall dock inte berörts av upphävandet av stoppregeln i 32 § anv. p. 14 5 st. KL, eftersom denna endast tog sikte på upplåtelse av privatbostad.

3.2.2.1 Beskattningskonsekvenserna för jordbrukaren

Innehav av näringsfastighet skall alltid räknas som näringsverksamhet, 13 kap. 1 § 2 st. IL (och 21 § KL). Det innebär att all inkomst från näringsfastighet, förutom vid försäljning därav i vissa fall, skall tas upp till beskattning i detta inkomstslag. I vårt fall betyder detta att hela arrendet jordbrukaren erhåller av driftsbolaget skall beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Man behöver således inte göra någon uppdelning av hur stor del av arrendet som hänför sig till jordbruks- respektive bostadsdelen av fastigheten.

Även i detta fall kan ju jordbrukaren betinga sig överarrende/överhyra för upplåtelsen av fastigheten. Liksom i privatbostadsfastighetsfallet skall i sådana fall överhyran förmodligen beskattas i inkomstslaget tjänst hos jordbrukaren.³⁵ Detta förfaringsätt kan vid en första anblick te sig onödigt, eftersom skattesatserna är desamma för inkomster i dessa båda inkomstslag. Jordbrukarens syfte med att försöka ta ut så stor del av inkomsten som möjligt i inkomstslaget näringsverksamhet kan t. ex. vara att han vill

³⁵ LRF Konsult Flik 3.1.6/1992 s. 2 och RSV S 1999:21 s. 25.

använda dessa inkomster för kvittning mot ett eventuellt underskott i detta inkomstslag, och därigenom slippa bli beskattad för dem. Det är inte lika troligt, för att inte säga högst osannolikt, att han skulle slippa tjänstebeskattning på grund av underskott.

Beträffande det genomsynsalternativ som jag redogjorde för i privatbostadsfastighetsfallet vill jag påpeka att detta borde sakna aktualitet om mangårdsbyggnaden klassificeras som näringsfastighet. Detta då ett accepterande av hyreskonstruktionen är en förutsättning för att en sådan klassificering skall kunna ske. Mer om detta i nästa kapitel.

3.2.2.2 Beskattningskonsekvenserna för driftsbolaget

LRF menar att även i det fall att mangårdsbyggnaden skulle klassificeras som näringsfastighet, så skulle förmodligen bolagets avdragsrätt för erlagd hyra för mangårdsbyggnaden bero på om den används i bolagets verksamhet eller ej. Att det därvid är fråga om upplåtelse av en bostad till en anställd med ägarinflytande spelar, enligt LRF, ingen roll.³⁶ Då LRF intog den ståndpunkten avseende privatbostadsfastighetsfallet att hyresersättningen inte skulle vara avdragsgill för bolaget, just eftersom det inte bedrev någon verksamhet i huset, finner jag det troligt att man är av samma uppfattning även om huset skulle klassificeras som näringsfastighet.

Angående eventuell överhyra, som beskattas i inkomstslaget tjänst hos jordbrukaren, borde denna vara avdragsgill hos bolaget som en vanlig lönekostnad. Sociala avgifter skall dock utgå på motsvarande belopp, som även läggs till grund för sociala förmåner.

3.3 Beskattningskonsekvenserna av eventuell bostadsförmån

I 11 kap. 1 § 1 st. IL stadgas att till inkomst av tjänst skall, förutom löner, arvoden, kostnadsersättningar och pensioner, förmåner och alla andra inkomster som erhålls på grund av tjänst tas upp som intäkt i detta inkomstslag. Det finns inte längre en speciell regel som tar sikte på bostadsförmån, som det tidigare gjorde i 32 § anv. p. 3 KL. Skälet till detta är att man vid författandet av IL tyckte att KL:s detaljreglering av vilka förmåner som skulle tas upp som inkomst av tjänst, var onödig. Istället har man valt en allmänt hållen utformning av lagtexten.³⁷

Regler om värdering av förmåner finns i 61 kap. 2 § IL (och 42 § KL, där värderingen avser just bostadsförmån). Värderingen skall enligt dessa regler ske till marknadspriset, dvs. ordinarie hyrespris på orten för motsvarande

³⁶ LRF Konsult Flik 3.1.6/1992 s. 4 f.

³⁷ SOU 1997:2 Del 2 s. 92 f.

hus eller lägenhet. I vårt fall skulle detta kunna vålla vissa problem, då det förmodligen inte finns särskilt många jämförelseobjekt på orten. I ett sådant fall skall man, enligt 42 § anv. p. 1 1 st. KL, vid värderingen ta hjälp av hyrespriserna i intilliggande orter.

Liksom vad gäller vanlig lön skall sociala avgifter uttagas för ett belopp motsvarande värdet av bostadsförmånen. Detta belopp skall även ligga till grund för sociala förmåner.³⁸

LRF menar att oavsett hur mangårdsbyggnaden skall klassificeras, finns det en risk att jordbrukaren kommer att beskattas för bostadsförmån, eftersom han inte betalar driftsbolaget någon hyra för sin bostad.³⁹

Angående bostadshus på lantbruksenheter, som det otvivelaktigt är fråga om i vårt fall, skriver RSV att bostadsförmån kan vara för handen endast om bostadshuset är näringsfastighet.⁴⁰ Jag skulle tro att detta uttalande grundar sig på lagregeln i 3 § 3 mom. 1 st. SIL, som säger att något förmånsvärde för eget brukande inte skall utgå för privatbostadsfastighet eller privatbostad.⁴¹ Huruvida RSV hade framhärdat i detta påstående även i vårt fall är svårt att säga, eftersom mangårdsbyggnaden, i en sådan arrendekonstruktion som detta arbete utgår från, enligt RSV skall klassificeras som näringsfastighet.⁴²

Att jordbrukaren i näringsfastighetsfallet blir beskattad för bostadsförmån är, med tanke på att hans arbetsgivare kostnadsfritt upplåter ett bostadshus till honom, inte alls orimligt. Det faktum att han själv är ägare till huset torde härvidlag inte vara av någon betydelse. Jordbrukaren påförs helt enkelt en inkomst av tjänst motsvarande en marknadsmässig hyra för mangårdsbyggnaden. Eftersom det är fråga om lön till anställd medges driftsbolaget avdrag för lönekostnaderna. Detta avdrag kommer dock att kvittas mot en uttagsbeskattning av driftsbolaget på motsvarande belopp, enligt 22 kap. 3-4 §§ IL (och 22 § anv. p. 1 a KL). Uttagsbeskattning skall ske då den kostnadsfria upplåtelsen av mangårdsbyggnaden innebär att bolaget går miste om hyresintäkter, utan att detta är affärsmässigt motiverat.

Huruvida jordbrukaren skall beskattas för bostadsförmån även i privatbostadsfastighetsfallet, är lite mera tveksamt. Lagregeln i 3 § 3 mom. 1 st. SIL, som fortfarande är giltig, och uttalandena i förarbetena till IL angående förmån av eget brukande av privatbostadsfastighet och privatbostad, ger i och för sig ganska klara besked i frågan;

³⁸ Prop. 1996/97:173 s. 36.

³⁹ LRF Konsult Flik 3.1.6/1992 s. 2 ff.

⁴⁰ RSV Handledning 1999 Del 1 s. 515.

⁴¹ I nya IL har denna bestämmelse tagits bort med motiveringen att det var onödigt att ha en regel om eget brukande av privatbostadsfastigheter och privatbostäder, när det inte fanns några regler avseende eget brukande av annan privat egendom, Prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 506. Jag tolkar detta uttalande som att ingen förändring har skett i sak, utan att lagstiftaren tycker att det är självklart att något förmånsvärde för eget brukande inte skall utgå för privatbostadsfastighet eller privatbostad.

⁴² RSV Handledning 1999 Del 1 s. 516.

förmånsbeskattning skall ej ske i dessa fall. Enligt min uppfattning borde det väsentliga i vårt fall vara om hyreskonstruktionen accepteras fullt ut eller ej, inte hur mangårdsbyggnaden klassificeras. Detta då de faktiska omständigheterna som förmånsbeskattningen grundar sig på är desamma, oavsett hur utgången av klassificeringen blir. Jag inser dock att, även om lagstiftaren förmodligen inte hade just vår situation för ögonen när lagregeln skrevs och förarbetsuttalandena gjordes, det är svårt att förbise dem. Lagtexten och förarbetsuttalandena är såpass tydliga att det är svårt, för att inte säga näst intill omöjligt, att tolka dem som att förmånsbeskattning skulle kunna ske i vissa fall då det är fråga om eget brukande av privatbostadsfastighet eller privatbostad. Sålunda borde det inte kunna ske någon beskattning av jordbrukaren för bostadsförmån om mangårdsbyggnaden skall klassificeras som privatbostadsfastighet.

Om man tillämnar det genomsynsresonemang som jag redogjorde för ovan i detta kapitel, är det enligt min uppfattning inte på något sätt möjligt att beskatta jordbrukaren för bostadsförmån. Detta då upplåtelsen av mangårdsbyggnaden inte anses vara ett reellt hyresförhållande, och man vid beskattningen helt bortser från den delen av arrendeavtalet som avser denna byggnad. Eftersom man i sådana fall underkänner det första ledet i hyreskonstruktionen, att jordbrukaren hyr ut mangårdsbyggnaden till driftsbolaget, måste även det andra ledet, att driftsbolaget kostnadsfritt upplåter mangårdsbyggnaden till jordbrukaren, fränkännas sin verkan. Mangårdsbyggnaden behandlas helt enkelt som om den överhuvudtaget aldrig har ingått i arrendet. Följden av detta blir att driftsbolaget inte har något hus att kostnadsfritt upplåta till jordbrukaren. En eventuell förmånsbeskattning av honom är därför omöjlig i detta fall.

Bostadsförmån behandlas alltså ur skattesynpunkt som lön. Detta innebär att driftsbolaget förmodligen medges avdrag för hyra och andra kostnader som hänför sig till mangårdsbyggnaden.⁴³

⁴³ LRF Konsult Flik 3.1.6/1992 s. 5.

4 Fastighetsklassificeringen

4.1 Privatbostadsfastighet eller näringsfastighet?

I svensk skatterätt delas fastigheter upp i två olika kategorier, privatbostadsfastigheter och näringsfastigheter. Denna uppdelning av fastigheter har betydelse vid såväl den löpande beskattningen av fastighetsägaren som kapitalvinstbeskattningen vid försäljning av fastigheten.

Definitionen av begreppet privatbostadsfastighet finns i 2 kap. 13 § IL, där vissa kriterier måste vara uppfyllda för att en fastighet skall klassificeras som en sådan. I samma kapitel 14 § finns motsvarande definition av begreppet näringsfastighet, vilken helt enkelt stadgar att de fastigheter som inte är privatbostadsfastigheter är näringsfastigheter.

I 2 kap. 13 § IL räknas det upp de fyra olika typer av fastigheter som utgör privatbostadsfastigheter. De fyra typerna är småhus med mark som utgör småhusenhet (1 st. 1), småhus på annans mark (1 st. 2), småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet (1 st. 3) och tomtmark på vilken ägaren har för avsikt att bygga en privatbostad (2 st.). Vad som menas med småhus och lantbruksenhet står, enligt hänvisningen i 2 kap. 15 § 1 st. IL att finna i FTL, där definitionen av småhus finns i 2 kap. 2 § och definitionen av lantbruksenhet finns i 2 kap. 5 §. En ytterligare förutsättning för att en fastighet skall räknas som en privatbostadsfastighet är att det i 2 kap. 13 § 1 st. IL avsedda småhuset skall vara en privatbostad.

Att det i vårt fall är fråga om ett småhus som ligger på en lantbruksenhet ingår i förutsättningarna för arbetet. För att klargöra byggnadsindelningens enligt FTL betydelse vill jag uppmärksamma vissa fall då indelningen kan vålla vissa svårigheter just i lantbruksfallet.

Varje byggnad, med undantag för garage och dylika mindre byggnader som enligt 2 kap. 2 § FTL utgör komplementhus, skall indelas för sig utifrån huvudsaklighetsprincipen i 2 kap. 3 § FTL. Huvudsaklighetsprincipen innebär att ingen uppdelning av byggnaden sker, utan hela byggnaden indelas i den byggnadstyp som byggnaden till övervägande del är inrättad och används för. En svårighet som då kan uppkomma för lantbrukare vid byggnadsindelningen är om mangårdsbyggnaden på dennes gård består av en gårdslänga som är uppdelad i två delar, där en viss del används som bostad och den övriga delen används t.ex. som stall. Är då bostadsdelen den ytmässigt övervägande delen skall följaktligen hela byggnaden klassificeras

som ett småhus. Detta gäller dock inte om gårdslängan egentligen är att anse som bestående av två skilda enheter, till exempel om bostadsdelen och stalldelen skiljs åt av genomgående väggar, exempelvis en brandvägg. I sådana fall är varje enhet att se som en enskild byggnad och indelas var för sig i olika byggnadstyper.⁴⁴

Således kan indelningen i byggnadstyper enligt FTL vara av avgörande betydelse för om ett hus med tillhörande tomtmark skall klassificeras som en privatbostadsfastighet eller som en näringsfastighet.

4.2 Privatbostadsbegreppet

Det problemområde som jag ämnar lägga tyngdpunkten på vid fastighetsklassificeringen och som är intressantast för detta arbetes fortsättning, är huruvida mangårdsbyggnaden skall räknas som privatbostad eller inte. Om mangårdsbyggnaden räknas som privatbostad innebär det att den samt tillhörande tomtmark klassificeras som privatbostadsfastighet enligt 2 kap. 13 § 1 st. 3 IL. Övrig mark och ekonomibyggnader skall då klassificeras som näringsfastighet. Här måste man uppmärksamma att det skatterättsliga fastighetsbegreppet skiljer sig från det civilrättsliga så som detta är formulerat i 1 kap. JB. En gård som enligt JB:s regler utgör en fastighet kan alltså komma att anses som två fastigheter ur ett skatterättsligt perspektiv, dels en privatbostadsfastighet där mangårdsbyggnaden med tomtmark ingår, dels en näringsfastighet där övrig mark och ekonomibyggnader ingår.

4.2.1 Definitionen av begreppet privatbostad

Vad som krävs för att ett småhus skall kategoriseras som en privatbostad regleras i 2 kap. 8-12 § IL. Den grundläggande definitionen av privatbostad står i 8 § 1 st. och lyder:

”Med privatbostad avses ett småhus som till övervägande del används eller är avsett att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad. Ett småhus som är inrättat till bostad åt två familjer räknas som privatbostad om det till väsentlig del används eller är avsett att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad.”

Av denna definition av begreppet privatbostad följer att endast fysiska personer kan äga en privatbostad. I 12 § finns dock ett undantag för dödsbon, som i vissa fall kan äga ett småhus som under begränsad tid räknas

⁴⁴ RSV Handbok för fastighetstaxering 2000 Del 1 avsnitt 2.1.

som privatbostad. I övrigt är alltså detta begrepp förbehållet småhus som ägs av fysiska personer.

Vad som även är av intresse för vår undersökning är den så kallade slottsregeln i 9 § 3 st. som innebär att om ett småhus på en lantbruksenhet har en storlek om minst 400 kvadratmeter och nybyggnadsår före 1930, så räknas det inte som privatbostad, om ägaren så begär. Detta även om huset annars skulle räknas som privatbostad. Detta undantag från huvudregeln i 8 § syftar främst på kulturhistoriskt värdefulla slotts- och herrgårdsmiljöer och är säkert inte helt ovanligt i praktiken, men jag utgår ändå från att mangårdsbyggnaden i vårt fall inte faller under denna regel.

Termen privatbostad och definitionen av den infördes genom 1990 års skattereform och stod fram till IL:s införande i 5 § KL. Då inga materiella ändringar har skett i och med IL är förarbetena till 5 § KL samt praxis och doktrin som utgår från denna paragraf av lika stort värde nu som före IL.

4.2.1.1 Småhus

Den första förutsättningen i 8 § för att ett hus skall räknas som en privatbostad är alltså att det skall vara ett småhus. Som jag nämnt ovan utgår jag ifrån att det i vårt fall är fråga om ett sådant.

4.2.1.2 Övervägande respektive väsentlig del

Den andra förutsättningen är att huset till övervägande del används eller är avsett att användas för permanent boende eller som fritidshus av ägaren eller någon närstående till denne. Detta är fallet avseende hus som är inrättat till bostad åt en familj. Är huset inrättat till bostad åt två familjer är användningskravet nedsatt från övervägande till väsentlig del.

Med övervägande del förstås över 50 % av husets yta.⁴⁵ Är det bara 50 % eller en mindre del av ytan som används för boendet skall inte huset räknas som en privatbostad. Att det med begreppet övervägande del endast avses ytan framgår bland annat av rättsfallet RÅ 1998 not 38, där KR i sin av RR följda bedömning slog fast att det just var ytanvändningen som ligger till grund för begreppet övervägande del. Hur huset används i tiden eller hur stora hyresintäkter ägaren får vid en eventuell uthyrning är alltså ovidkommande för detta begrepp.⁴⁶

Med uttrycket väsentlig del i tvåfamiljshusfallet menas minst 40 %. Även här är det användningsandelen av ytan som avses.⁴⁷

⁴⁵ Pelin 1995 s.12 och RSV Handledning 1999 Del 1 s. 505.

⁴⁶ RSV Handledning 1999 Del 1 s. 506.

⁴⁷ Prop. 1990/91:54 s. 192, RÅ 1998 not 38 och Sjöblom 1991 s. 23 f.

Man bör beakta att de procentandelar som angivits som gränser för övervägande respektive väsentlig del inte står att finna i själva lagtexten, utan endast i förarbetena. Att man med övervägande del avser över 50 % faller sig i och för sig rent språkligt ganska naturligt. Däremot är det ur språklig synvinkel inte lika självklart att det med lokutionen väsentlig del avses 40 %. Nu är i och för sig denna procentandel allmänt vedertagen i doktrinen, men man kan ju undra varför lagstiftaren valde att utelämna den ur lagtexten. Det hade onekligen varit lättare ur tolkningssynpunkt om den hade varit upptagen direkt i lagtexten. Kanske var avsikten att man genom att endast ange den i förarbetena ville lämna ett visst utrymme öppet för olika bedömningar från fall till fall.

4.2.1.3 Används eller vara avsett att användas

Ett ytterligare krav för att det skall vara fråga om en privatbostad är att huset skall användas eller vara avsett att användas till permanent boende eller som fritidsbostad. Noterbart här är att det alltså inte bara är det faktiska användningssättet av huset utan även det tänkta som ligger till grund för bedömningen.

Det kan vid en första anblick tyckas att det borde vara tämligen enkelt att fastställa om ett hus används för permanent boende eller som fritidsbostad och så är det säkerligen oftast. Vissa problem kan dock uppkomma vid denna bedömning, främst avseende fritidshus som kan hyras ut av ägaren under stora delar av året och i rättsfallet RÅ 1998 not 38 aktualiserades just detta problem.

Bakgrunden i rättsfallet var att två makar ägde en fritidsstuga som de hyrde ut 50 veckor varje år. De använde stugan således endast två veckor om året för egen del. De ansåg därför att stugan skulle klassificeras som näringsfastighet och inte som privatbostadsfastighet, vilket skattemyndigheten gjort vid sitt taxeringsbeslut.

LR biföll makarnas talan främst med stöd av ett resonemang där den hävdade att kravet på att ett hus skall användas till övervägande del för permanent boende eller som fritidshus för att räknas som privatbostad inte enbart syftar på en ytmässig användning av huset, utan även en tidsmässig användning.⁴⁸ LR ansåg att de två veckor om året som makarna använt sig av sin fritidsstuga inte utgjorde tillräckligt tid för att de skulle ha använt den till övervägande del för eget boende.

KR, vars dom fastställdes av RR, konstaterade att kriteriet ”till övervägande del” endast avser ytan och inget annat, vilket påpekats ovan. Därefter slog KR fast att det faktum att ett hus hyrs ut under en längre tid inte hindrar att det skall räknas som en privatbostad. Att makarna utnyttjat fritidsstugan för egen del två veckor varje år medförde således att användningskriteriet var

⁴⁸ Om kravet på ”övervägande del” se avsnitt 4.2.1.2.

uppfyllt. Således skulle fritidsstugan klassificeras som en privatbostadsfastighet.

Även i förarbetena till privatbostadsregeln i 5 § KL, som ligger till grund för 2 kap. 8 § IL poängterades det att ett hus mycket väl kan hyras ut under en period och ändå räknas som en privatbostad. Detta under förutsättning att ägaren eller någon denne närstående har för avsikt att använda huset för permanent boende eller som fritidsbostad inom överskådlig tid.⁴⁹ Det räcker dock inte med ett enkelt påstående från ägarens sida om avsikten. Den måste även framgå på något annat sätt.⁵⁰ Detta är till exempel fallet om ägaren under en begränsad tid tjänstgör på annan ort och under denna period hyr ut sitt hus till en person som inte ingår i närståendekretsen. Han måste dock ha för avsikt att åter bosätta sig i huset.⁵¹ Det är omständigheterna i det enskilda fallet som får ligga till grund för hur avsikten skall bedömas.⁵²

Hur lång tid som utgör överskådlig tid preciseras inte i förarbetena och även här får man göra en bedömning från fall till fall. RSV anser att överskådlig tid i de flesta fallen är högst tre år. Om det finns speciella omständigheter i det enskilda fallet kan dock dessa tidsramar komma att överskridas betydligt.⁵³

Trots departementschefens uttalande i förarbetena om att det inte borde vara förenat med några större svårigheter att fastställa om användningskriteriet är uppfyllt⁵⁴, har denna bestämmelse utsatts för en del kritik. Det kritikerna har tagit fasta på är främst de problem som kan uppkomma då en husägares avsikt skall fastställas. De anser att detta subjektiva rekvisit kan komma att medföra alltför besvärliga gränsdragningsproblem, t. ex. vid försäljning av en uthyrd privatbostad.⁵⁵

4.2.1.4 Ägaren eller någon närstående till denne

Det sista kravet som ställs upp för att ett hus skall räknas som en privatbostad är att det skall användas av ägaren eller någon närstående till denne. I 2 kap. 22 § IL bestäms vilka som ingår i närståendekretsen och normalt bör det inte vålla några större svårigheter att fastställa om någon är att anse som närstående eller ej.

Ett område där rättsläget inte är helt klart är hur klassificeringen skall ske av en fastighet som har flera delägare. Skall man i bedömningen utgå från själva huset, dvs. att huset endast kan klassificeras på ett sätt och att denna klassificering gäller för samtliga delägare, eller skall man göra en

⁴⁹ Prop. 1989/90:110 s. 500.

⁵⁰ Prop. 1990/91:54 s. 191.

⁵¹ Sjöblom 1991 s. 25.

⁵² Prop. 1989/90:110 s. 645.

⁵³ RSV Handledning 1999 Del 1 s. 509 f.

⁵⁴ Prop. 1989/90:110 s. 500.

⁵⁵ T ex Fredholm i SvSKT 1991 s. 424 f. och Norman i SN 1990 s. 535 ff.

bedömning för varje delägare, vilket skulle innebära att en fastighet klassificeras som privatbostadsfastighet i en delägars fall och som näringsfastighet i en annans. I doktrinen lutar det åt att det sistnämnda synsättet borde vara det riktiga.⁵⁶ Om så inte skulle vara fallet skulle aldrig en fastighet där ett företag äger en andel, hur liten denna andel än månne vara, kunna klassificeras som privatbostadsfastighet, då en sådan endast kan ägas av fysiska personer.

4.2.2 När görs bedömningen?

Bedömningen för om ett hus skall räknas som en privatbostad under ett visst år sker enligt 2 kap. 10 § IL på grundval av förhållandena vid årets utgång, utom då huset överlåtits under året. I sådana fall skall bedömningen utgå från förhållandena på överlåtelsedagen.

4.2.3 Tröghetsregeln

Den så kallade tröghetsregeln som finns i 2 kap. 11 § IL innebär att om det inträffar någon omständighet som medför att en privatbostad inte längre skall räknas som en sådan, så skall den ändå göra det under det år då omständigheten inträffar samt året därefter. Detta under förutsättning att inte ägaren begär något annat. Tröghetsregelns syfte är att bostadsägaren skall ha lite tid på sig att ordna så att omklassificering inte behöver ske eller att han hinner överväga hur huset skall användas i framtiden.⁵⁷

Vad som är värt att uppmärksamma angående tröghetsregeln är att den endast gäller vid omklassificering från privatbostadsfastighet till näringsfastighet, och inte tvärtom, samt att tillämpningen därav är frivillig. Det kan ju hända att ägaren vill att fastigheten skall klassificeras som näringsfastighet, om kriterierna därför är uppfyllda. Till exempel skulle en förlust vid en försäljning av fastigheten då bli avdragsgill för ägaren i inkomstslaget näringsverksamhet, vilket inte hade varit fallet annars.

4.3 Fastighetsklassificeringen i vårt fall

På frågan om mangårdsbyggnaden i vårt fall skall räknas som privatbostad eller inte finns inget glasklart svar. I den flik från LRF Konsult som jag tidigare hänvisat till anses det att mangårdsbyggnaden förmodligen skall

⁵⁶ Sjöblom 1991 s. 27 och Pelin 1995 s. 18. Denna uppfattning delas även av RSV, RSV Handledning 1999 Del 1 s. 510.

⁵⁷ Prop. 1990/91:54 s. 190.

räknas som privatbostad.⁵⁸ Motsatt uppfattning kommer dock till uttryck i en handledning från RSV.⁵⁹

Uttalandena från LRF eller RSV i denna fråga är inte på något sätt bindande. De är endast att betrakta som argument för respektive uppfattning, vilket inte på något sätt gör dem mindre intressanta. Tyvärr utvecklar varken RSV eller LRF sin uppfattning utan nöjer sig med mycket korta redogörelser för varför de har intagit sin respektive uppfattning.

Vilket påpekats ovan är den avgörande frågan för fastighetsklassificeringen i vårt fall huruvida mangårdsbyggnaden skall räknas som privatbostad eller inte. Om så är fallet skall mangårdsbyggnaden med tillhörande tomtmark klassificeras som privatbostadsfastighet enligt 2 kap. 13 § 1 st. 1 IL, då jag utgår från att de övriga rekvisiten (småhus på lantbruksenhet) i detta lagrum är uppfyllda. Om mangårdsbyggnaden däremot inte skall räknas som privatbostad, skall den tillsammans med den övriga delen av fastigheten klassificeras som näringsfastighet enligt 2 kap. 14 § IL. Detta är fallet för den övriga delen av fastigheten oavsett till vilken kategori mangårdsbyggnaden räknas.

4.3.1 LRF:s och RSV:s lösningar

Varför LRF och RSV har kommit fram till motsatta svar på frågan om mangårdsbyggnaden skall anses utgöra privatbostad eller ej beror till stor del på att de uppfattar arrendekonstruktionens betydelse för bostadskategoriseringen på olika sätt.

LRF anser att det faktum att mangårdsbyggnaden arrenderas ut till jordbrukarens driftsbolag saknar betydelse vid bostadskategoriseringen. Det menar att det avgörande vid bostadskategoriseringen är ägandet, karaktären och användningssättet.⁶⁰ Någon utveckling av detta resonemang görs dock inte.

Enligt RSV medför arrendekonstruktionen att mangårdsbyggnaden ej skall anses utgöra en privatbostad. Detta grundar det på uppfattningen att mangårdsbyggnaden inte är avsedd för jordbrukarens privata boende, utan för uthyrning till dennes driftsbolag, som låter jordbrukaren bo i huset i egenskap av anställd i företaget.⁶¹

⁵⁸ LRF Konsult Flik 3.1.6/1992 s. 2. Att svaret inte är helt tvärsäkert framkommer i fliken samt understryks vid muntlig intervju av Peter Nilsson, verksam vid LRF Konsult AB Skattebyrån, Malmö.

⁵⁹ RSV Handledning 1999 Del 1 s. 516.

⁶⁰ LRF Konsult Flik 3.1.6/1992 s. 2.

⁶¹ RSV Handledning 1999 Del 1 s. 516.

4.3.2 Min analys

Förutom de ovan redovisade synpunkterna från LRF och RSV har inte frågan om hur fastighetsklassificeringen skall ske i detta fall behandlats i vare sig förarbeten, rättspraxis eller doktrin. Då dessutom LRF och RSV har kommit fram till skilda svar på frågan får rättsläget betraktas som än osäkrare. Mitt resonemang i frågan får ses som ett försök att förklara varför LRF och RSV har kommit fram till motsatta slutsatser.

4.3.2.1 Privatbostadsrekvisiten i 2 kap. 8 § IL

Då jag ovan gjort en tämligen grundlig genomgång av rekvisiten i 2 kap. 8 § IL ämnar jag inte upprepa här vad som allmänt gäller för varje rekvisit, utan undersöker endast om de är uppfyllda i vårt fall.

Vid en första genomläsning av lagrummet verkar frågan om hur bostaden skall kategoriseras ganska enkel att besvara. Att mangårdsbyggnaden är ett småhus har jag redan konstaterat. Dessutom bebos den av jordbrukaren, dvs. ägaren, och dennes familj. Jag utgår även från att bostadsdelen i huset överstiger 50 % av ytan. Således används huset till övervägande del av ägaren för permanent boende. Därmed borde alla rekvisit i lagrummet vara uppfyllda.

Frågan är nu om lösningen verkligen är så enkel, och om denna tolkning ens är korrekt ur semantisk synvinkel. Vad som kan vålla vissa problem vid tolkningen är om rekvisitet ”används” verkligen kan anses vara uppfyllt. Å ena sidan kan man tycka att det är uppfyllt då husets ägare faktiskt bebod det, det används helt enkelt för dennes privata boende. Å andra sidan skulle man också kunna påstå att det egentligen används för uthyrning till ägarens driftsbolag. Att detta låter ägaren bo i huset får då anses vara ett resultat av en annan hyreskonstruktion, som är fristående från den ursprungliga arrendekonstruktionen, varigenom mangårdsbyggnaden, tillsammans med resten av fastigheten, arrenderas ut till bolaget, och att denna andra hyreskonstruktion inte skall ingå i de omständigheter som avgör huruvida mangårdsbyggnaden skall anses vara en privatbostad eller inte.

På grund av svårigheterna med att hitta en klar och entydig betydelse av ordet och rekvisitet ”används” i detta sammanhang, fallerar således försöket att lösa vårt fastighetsklassificeringsproblem endast med hjälp av en objektiv, semantisk tolkning av lagregeln i 2 kap. 8 § IL. Jag får då gå vidare och se om det finns några andra tolkningsmodeller som kan ge ett mer fruktbart resultat.

4.3.2.2 Två skilda synsätt på arrendekonstruktionen

I LRF:s och RSV:s resonemang tycker jag mig se en grundläggande skillnad i hur lagregeln om bostadskategoriseringen i 2 kap. 8 § IL skall tolkas. Då LRF betonar ägandet, karaktären och användningssättet verkar man utgå från ett genomsynsliknande resonemang, där man bortser från utformningen av arrendekonstruktionen och istället ser till de faktiska omständigheterna i fallet, dvs. att mangårdsbyggnaden ägs av jordbrukaren och används till övervägande del av denne för privat boende. RSV väljer dock en annan linje, då det menar att arrendekonstruktionen medför att jordbrukaren inte har för avsikt att använda huset för privat boende.

Vad som talar för LRF:s synsätt är att parterna i arrendeavtalet, jordbrukaren och dennes driftsbolag, inte alltid kan anses som två fristående rättssubjekt. Driftsbolaget är ett av jordbrukaren, och möjligen några av dennes familjemedlemmar, helägt bolag. Uthyrningen av mangårdsbyggnaden till bolaget behöver inte nödvändigtvis ske av för bolaget strikt affärsmässiga skäl, utan skulle kunna anses vara en konstruktion, vars syfte främst är att skapa skatteförmåner för jordbrukaren. Det behöver dock inte förhålla sig på detta sätt, eftersom det inte alltid är mest förmånligt för denne att få mangårdsbyggnaden klassificerad som näringsfastighet. Hade så varit fallet, skulle jag tro att LRF, som ju är en intresseorganisation för Sveriges lantbrukare, inte skulle motsatt sig RSV:s uppfattning i frågan.

Ovanstående innebär dock inte att jag tycker att RSV:s resonemang saknar poänger. RSV menar ju att mangårdsbyggnaden på grund av arrendekonstruktionen inte är avsedd som bostad åt dess ägare, utan för uthyrning till dennes driftsbolag. Detta låter i sin tur jordbrukaren bo i huset i egenskap av anställd i bolaget. Om vi ändrar lite på förutsättningarna i fallet så att jordbrukaren enbart skulle varit anställd i bolaget och i övrigt saknat avgörande inflytande däri, skulle nog de flesta vara överens om att mangårdsbyggnaden skulle klassificeras som näringsfastighet tillsammans med den övriga delen av den utarrenderade marken. Mangårdsbyggnaden skulle fortfarande till övervägande del användas för ägarens privata boende, men denne skulle inte själv kunna diktera sina hyresvillkor, då det skulle vara fråga om ett avtal mellan två fristående parter.

Nu är det i och för sig så att jordbrukaren har ett bestämmande inflytande i driftsbolaget, varför ovanstående resonemang borde sakna all betydelse för oss. Jag anser dock att det inte gör det, utan tvärtom kan vara till stor nytta för förståelsen av RSV:s synsätt. Driftsbolaget är visserligen ett av jordbrukaren helägt bolag, men man bör dock komma ihåg att det drivs i form av ett aktiebolag, vars ekonomi är fristående från dess ägares och vars skötsel är underkastad ABL:s tämligen omfattande reglering. Ett aktiebolag är en egen juridisk person, och besitter således rättssubjektivitet. Denna rättssubjektivitet gäller såväl inåt, gentemot dess ägare, som utåt, gentemot

borgenärer och andra avtalskontrahenter.⁶² Därför bör man i möjligaste mån behandla jordbrukaren och driftsbolaget som två fristående parter.

Jag anser denna omständighet, att verksamheten bedrivs just i form av ett aktiebolag, talar för RSV:s uppfattning att arrendeavtalet är ett avtal mellan två fristående parter och att mangårdsbyggnaden därför skall anses vara avsedd för uthyrning till bolaget och inte för ägarens privata boende. Denna min uppfattning tycker jag förstärks ytterligare genom det nyligen genomförda slopandet av stoppreglerna för fåmansföretag, som har medfört en förändring i synen på förhållandet mellan fåmansföretag och dess ägare.⁶³ Vilket jag ovan konstaterat är utgångspunkten numera att transaktioner mellan fåmansföretag och dess delägare skall accepteras som transaktioner mellan två fristående avtalsparter, så länge som inga obehöriga skatteförmåner för delägaren skapas härigenom. Om detta nya synsätt skulle tillämpas analogt på vårt fall, borde det innebära att så länge som arrendekonstruktionen inte medför några obehöriga skatteförmåner för jordbrukaren så skall den accepteras ur skattesynpunkt.

Vad jag även tycker är värt att notera är att RSV i detta fall förespråkar en tolkning som innebär ett accepterande av arrendeavtalet som ett avtal mellan två fristående parter, samtidigt som man kritiserar slopandet av stoppreglerna just med hänvisning till det bristande tvåpartsförhållandet i fåmansföretag.

4.3.2.3 Slutsatser

Med tanke på det i de två föregående avsnitten sagda, är det svårt, för att inte säga hart när omöjligt, att hitta ett ovedersägligt svar på frågan hur mangårdsbyggnaden i vårt fall skall klassificeras. Det finns bärkraftiga argument för vilken lösning man än väljer, och då denna problematik än så länge inte har tagits upp i någon högre domstolsinstans får frågan anses vara helt öppen.

Trots att jag tycker att det finns mycket goda skäl att följa RSV:s linje och anse att mangårdsbyggnaden skall klassificeras som näringsfastighet, är jag ändå benägen att hålla LRF:s lösning som den riktigaste. Jag har i och för sig ovan kommit fram till att man enbart genom en objektiv tolkning av lagtexten inte kan finna ett entydigt svar på frågan, men jag är nog ändå av den uppfattningen att LRF:s lösning stämmer bäst överens med lagens ordalydelse. I detta fall tycker jag att det faktum att ägaren bebor bostadshuset borde medföra att det skall anses användas för dennes privata boende.

Även vad gäller de två skilda synsätten på arrendekonstruktionen som LRF och RSV ger uttryck för, är jag benägen att följa LRF:s linje och bortse från

⁶² Nial och Johansson 1998 s. 69 f.

⁶³ Angående stoppreglerna och slopandet av dessa, se ovan kapitel 2.

de olika stegen i arrendekonstruktionen. Det är ju faktiskt så att det är mangårdsbyggnadens ägare som bebor den. Att detta rent formellt är ordnat på det viset att han hyr ut mangårdsbyggnaden till sitt driftsbolag, som i sin tur låter honom bo där, är av underordnad betydelse. Detta då driftsbolaget är ett av jordbrukaren helägt bolag, vilket innebär att denne själv kan diktera innehållet i de olika arrende- och hyresavtalen. Enligt min mening sker inte någon verklig förändring i de faktiska bostadsförhållandena jämfört med om mangårdsbyggnaden inte skulle ingått i arrendeavtalet. Om så var fallet skulle den utan tvekan kategoriseras som privatbostad.

Vad jag tycker utgör det mest bärkraftiga motargumentet mot detta genomsynsliknande resonemang, är att en lösning där mangårdsbyggnaden skulle klassificeras som näringsfastighet inte skulle resultera i några orimliga skattekonsekvenser och att man därför borde acceptera de olika stegen i arrendekonstruktionen fullt ut. Detta motargument till trots, anser jag att vid en helhetsbedömning av lagtextens ordalydelse och arrendekonstruktionens utformning, så borde mangårdsbyggnaden kategoriseras som privatbostad. Tillsammans med tillhörande tomtmark skulle den således klassificeras som privatbostadsfastighet och i skatterättsligt hänseende vara skild från den övriga delen av jordbruksfastigheten, som i vilket fall som helst klassificeras som näringsfastighet.

Än en gång vill jag poängtera att frågan inte på något sätt är avgjord än och att jag, trots mitt ställningstagande för LRF:s lösning, inte är helt övertygad om att den är den korrekta. Det finns flera bärkraftiga argument för vilken lösning man än väljer, men i mitt tycke väger vågskålen över i LRF:s favör, dock med knapp marginal.

5 Beskattningskonsekvenser av byggkostnader och försäljning av fastigheten

I föregående kapitel har frågan om hur mangårdsbyggnaden i vårt fall skall klassificeras tagits upp. I detta ämnar jag behandla de skattemässiga konsekvenserna av reparation, underhåll, ny-, till-, och ombyggnad av mangårdsbyggnaden samt försäljning av denna. Då jag inte har kommit fram till något säkert svar på fastighetsklassificeringsfrågan, även om jag lutar åt att den skall klassificeras som privatbostadsfastighet, kommer jag även fortsättningsvis att redogöra för konsekvenserna såväl i privatbostadsfastighetsfallet som i näringsfastighetsfallet.

5.1 Byggkostnader i privatbostadsfastighetsfallet

Här utgår jag alltså från att mangårdsbyggnaden med tillhörande tomtmark skall klassificeras som privatbostadsfastighet, trots att denna del ingår i det av driftsbolaget arrenderade markområdet. Om jordbrukaren, dvs. fastighetsägaren, härvid låter driftsbolaget bekosta kostnaderna för olika byggnadsåtgärder som vidtas på mangårdsbyggnaden uppkommer vissa skattemässiga konsekvenser för såväl denne som driftsbolaget. Dessa konsekvenser är olika beroende på om byggnadsåtgärderna leder till att fastighetens värde höjs eller ej.

5.1.1 Ej värdehöjande byggnadsåtgärder

Om ägaren till en privatbostad betalar reparationer, underhåll och dylika icke värdehöjande byggnadsåtgärder på bostadshuset föranleder detta normalt inga beskattningskonsekvenser för denne. Om det istället är hyresgästen, i vårt fall driftsbolaget, som står för reparations- och underhållskostnaderna, kan ägaren, dvs. jordbrukaren, komma att bli beskattad härför.

Enligt LRF skall byggkostnader för icke värdehöjande byggnadsåtgärder normalt inte föranleda beskattning av jordbrukaren. Vad gäller detta fall, anser man dock att eftersom byggkostnaderna främst avser egendom som ej kan anses använd i driftsbolagets verksamhet, är det inte orimligt att beskatta jordbrukaren för dessa. LRF utgår vid detta resonemang från den numera upphävda stoppregeln i 32 § anv. p. 14 1 st. KL, som stadgade att

om fåmansföretag anskaffar egendom som så gott som uteslutande är avsedd för företagsledares privata bruk, skall anskaffningskostnaden tas upp som intäkt av tjänst hos företagsledaren. LRF anser att denna regel eventuellt hade kunnat tillämpas på detta fall, då byggkostnaderna till största delen kunde anses nedlagda på egendom avsedd för jordbrukarens privata bruk.⁶⁴

Den stoppregel som LRF hänvisade till har i och för sig upphävts, men det hindrar inte, enligt min uppfattning, att ett liknande resonemang skulle kunna föras enligt de nuvarande reglerna. De byggkostnader som hänför sig till de delar av mangårdsbyggnaden som endast används till jordbrukarens boende, borde då kunna ses som en form av hyresersättning och räknas samman med den kontanta delen av hyran. Enligt de slutsatser som jag kommit fram till ovan i kapitel 3, skall därvid den marknadsmässiga delen av hyran tas upp till beskattning hos jordbrukaren i inkomstslaget kapital, och eventuell överhyra beskattas som löneinkomst i inkomstslaget tjänst. En alternativ lösning skulle vara att se hela byggkostnaden som förtäckt lön till jordbrukaren, och beskatta denne i inkomstslaget tjänst därför, oavsett om byggkostnaderna ryms inom vad som kan anses vara marknadsmässig hyra eller ej.⁶⁵

Däremot borde de byggkostnader som lagts ned på reparation, underhåll o. dyl. av de delar av mangårdsbyggnaden som faktiskt används av bolaget i dess verksamhet, inte föranleda någon beskattning av jordbrukaren. Detta då han inte har dragit några ekonomiska fördelar av dessa byggnadsåtgärder. Byggkostnaderna har ju enbart avsett lokaler som används av bolaget, och dessutom har åtgärderna inte medfört att huset har ökat i värde.

Vad gäller bolagets möjligheter att göra avdrag för nedlagda byggkostnader, kan man först konstatera att full avdragsrätt torde finnas för de byggkostnader som hänför sig till de delar av mangårdsbyggnaden som används i bolagets verksamhet, 16 kap. 1 § IL (och 20 § 1 st. KL). Om byggkostnaderna däremot hänför sig till de delar av mangårdsbyggnaden som används för jordbrukarens privata bruk, och därmed anses utgöra en del av hyresersättningen, är det mer tveksamt om bolaget skall medges avdrag. Detta problem diskuteras ovan i avsnitt 3.2.1.3.

Om man utgår från det genomsynsalternativ som jag redogjorde för ovan i avsnitt 3.2.1.2, dvs. att hyreskonstruktionen fränkänns sin verkan då något reellt hyresförhållande inte kan anses föreligga, sker beskattningen för av bolaget nedlagda byggkostnader, och då även sådana som medfört att mangårdsbyggnadens värde har höjts, på samma sätt som för hyresersättningen. Alla byggkostnader skall ses som förtäckt lön till

⁶⁴ LRF Konsult Flik 3.1.6/1992 s. 3.

⁶⁵ Att överhuvudtaget beskatta ägaren till en privatbostadsfastighet för av hyresgäst bekostade reparationer o. dyl., stöds av såväl ett förarbetsuttalande, prop. 1989/90:110 s. 513, som ett uttalande av RSV, RSV Handledning 1999 Del 1 s. 512. Visserligen står det i dessa uttalanden att de avser byggnadsåtgärder som hyresgäst åtar sig att utföra, men jag tycker att det vore märkligt om inte också av hyresgäst bekostade åtgärder skulle räknas hit.

jordbrukaren och beskattas hos denne i inkomstslaget tjänst. Driftsbolaget medges avdrag för kostnaderna som för normala lönekostnader. Sociala avgifter skall betalas för löneförmånen, som också skall läggas till grund för sociala förmåner.

5.1.2 Värdehöjande byggnadsåtgärder

Ny-, till- eller ombyggnad av mangårdsbyggnaden medför vanligtvis att dess värde höjs. Om driftsbolaget betalar dylika värdehöjande byggnadsåtgärder kommer jordbrukaren att bli beskattad för värdehöjningen. För att jordbrukaren skall beskattas för värdehöjningen, krävs dock att den inte endast utgörs av egendom som tillförts mangårdsbyggnaden av driftsbolaget och som fortfarande ägs av detta.⁶⁶

Rimligtvis borde alla slags värdehöjande byggnadsåtgärder som driftsbolaget bekostar medföra beskattning av jordbrukaren för värdeökningen. Då de i vilket fall som helst medför ekonomiska fördelar för jordbrukaren i slutändan, t. ex. vid en försäljning av fastigheten, borde det inte spela någon roll om byggnadsåtgärderna begränsas till de delar av mangårdsbyggnaden som används i bolagets verksamhet eller ej.

Värdeökningen skall beskattas hos jordbrukaren som inkomst av hyra.⁶⁷ Detta innebär i vårt fall att, efter slopandet av stoppreglerna, skall beskattningen för den marknadsmässiga delen av hyran ske i inkomstslaget kapital och för eventuell överhyra skall den ske i inkomstslaget tjänst, som för lön.

RSV anser att beskattning av hyresvärden, dvs. jordbrukaren, skall ske det år som byggkostnaderna nedläggs av hyrestagaren, dvs. driftsbolaget.⁶⁸ I doktrinen har det dock framkommit synpunkter om att beskattning istället skall ske det år som nyttjanderätten upphör och till det då kvarvarande värdet av värdehöjningen, såsom är fallet om byggnaden klassificeras som näringsfastighet.⁶⁹ Enligt kontantprincipen skall beskattning ske det år som en tillgång blir tillgänglig för lyftning hos den skattskyldige, och i detta fall undrar jag om man inte kan anse att jordbrukaren kan åtnjuta värdehöjningen först det år som nyttjanderätten upphör. Detta resonemang gäller dock endast värdehöjande byggkostnader nedlagda på de delar av mangårdsbyggnaden som används i driftsbolagets verksamhet.

⁶⁶ RSV S 1999:21 s. 22 och Tjernberg 1999 s. 203. Se även RÅ 1990 not 70, där företagsledaren i ett fåmansföretag, som bedrev sin verksamhet i en privatbostad vilken ägdes av företagsledaren, beskattades i inkomstslaget tjänst för att ha låtit företaget betala ombyggnad av bostadshuset.

⁶⁷ RSV S 1999:21 s. 22.

⁶⁸ Ibid.

⁶⁹ Lodin m. fl. 1999 Del 2 s. 338.

Driftsbolagets eventuella rätt till avdrag för hyreskostnader, som det då blir fråga om här, redogörs för ovan i avsnitt 3.2.1.3. Personligen har jag dock svårt att tänka mig att bolaget skulle medges avdrag för den här typen av kostnader. Detta då jag inte kan se att dessa kostnader skulle ha något samband med bolagets verksamhet.

5.2 Byggekostnader i näringsfastighetsfallet

I detta avsnitt kommer jag att redogöra för hur av driftsbolaget bekostade byggnadsåtgärder skall behandlas i skatterättsligt hänseende, om mangårdsbyggnaden klassificeras som näringsfastighet. Även här har jag valt att beskriva konsekvenserna av icke värdehöjande byggnadsåtgärder och värdehöjande byggnadsåtgärder i skilda avsnitt.

5.2.1 Ej värdehöjande byggnadsåtgärder

Liksom vad gäller ej värdehöjande byggnadsåtgärder i privatbostadsfastighetsfallet, skall förmodligen även här byggekostnader som hänför sig till de delar av mangårdsbyggnaden som används i driftsbolagets verksamhet inte föranleda någon beskattning av jordbrukaren.

Beträffande de delarna av mangårdsbyggnaden som används för jordbrukarens privata bruk, anser RSV att byggekostnaderna avseende dessa kan komma att betraktas som en form av överhyra. Dessa skall således ses som en form av förtäckt lön till jordbrukaren, som då skall bli beskattad i inkomstslaget tjänst därför. Skillnaden jämfört med om byggekostnaderna skall ses som vanlig hyra och beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet är inte så stor, då beskattningen i de båda inkomstlagen sker efter samma progressiva skala. Den enda skillnaden som kan tänkas uppkomma är om jordbrukaren vill minska sin skattebelastning genom att kvitta eventuella underskott i inkomstslaget näringsverksamhet mot inkomster från mangårdsbyggnaden istället för att rulla dessa underskott framåt i tiden.⁷⁰

Såväl LRF som RSV anser att driftsbolagets rätt till avdrag för byggekostnaderna är beroende av om dessa har ett direkt samband med bolagets verksamhet eller ej.⁷¹ Kostnader för reparation och underhåll av de lokaler i mangårdsbyggnaden som används i driftsbolagets verksamhet, torde således vara direkt avdragsgilla. Med tanke på att byggekostnaderna skall beskattas som lön hos jordbrukaren, borde även byggekostnaderna på den övriga delen av mangårdsbyggnaden vara avdragsgilla för driftsbolaget. Skillnaden är dock att på den delen som skall beskattas som lön tillkommer sociala avgifter.

⁷⁰ RSV Handledning 1999 Del 2 s. 1188.

⁷¹ LRF Konsult Flik 3.1.6/1992 s. 5 och RSV Handledning 1999 Del 2 s. 1189.

5.2.2 Värdehöjande byggnadsåtgärder

Om driftsbolaget bekostat ny-, till- eller ombyggnad, eller någon annan värdehöjande byggnadsåtgärd, av mangårdsbyggnaden, skall värdeökningen enligt 19 kap. 29 § IL (och 22 § anv. p. 8 KL) tas upp till beskattning hos jordbrukaren det år som driftsbolagets nyttjanderätt av mangårdsbyggnaden upphör och till det då kvarvarande värdet. Eftersom innehav av näringsfastighet räknas som näringsverksamhet skall beskattningen ske i detta inkomstslag.

Den korresponderande regeln om beskattningskonsekvenserna för hyresgästen, i vårt fall driftsbolaget, finns i 19 kap. 26 § IL (och 23 § anv. p. 15 KL). Enligt denna bestämmelse skall hyresgäst, som bekostat värdehöjande byggnadsåtgärder på den hyrda fastigheten, dra av dessa utgifter genom årliga värdeminskningssavdrag om högst fem procent per år.

Det kan härmed verka som om fallet härmed vore löst. Äntligen har vi funnit en lagregel som är tillämplig på vårt fall och som klart och tydligt talar om för oss hur beskattning skall ske. Tyvärr är jag rädd att så inte nödvändigtvis är fallet.

I doktrinen har det nämligen framkommit synpunkter om att de ovan nämna lagreglerna endast borde vara tillämpliga när det är fråga om byggkostnader på fastighet eller del av fastighet som direkt används i hyresgästens näringsverksamhet. Om så inte är fallet, bör byggkostnaderna anses utgöra hyra. Beskattning av fastighetsägaren skall då ske i inkomstslaget näringsverksamhet för den marknadsmässiga delen av hyran, och i inkomstslaget tjänst för eventuell överhyra.⁷²

Min uppfattning är att denna tolkning av lagen är rimlig och sannolik. Det hade varit märkligt om fastighetsägaren och hyresgästen hade beskattats hårdare för icke värdehöjande byggnadsåtgärder på de delar av fastigheten som inte används i hyresgästens näringsverksamhet, än för de värdehöjande byggnadsåtgärderna.

I vårt fall innebär detta att jordbrukaren förmodligen kommer att beskattas för samtliga värdehöjande byggnadsåtgärder. Beskattningen sker härvid i något av inkomstslagen näringsverksamhet och tjänst. Sker beskattningen i inkomstslaget tjänst medges driftsbolaget avdrag såsom för lön.

⁷² Tjernberg 1999 s. 203.

5.3 Försäljning av fastigheten

Om jordbrukaren av någon anledning vill sälja sin fastighet är skattekonsekvenserna härför olika beroende av om den skall klassificeras som privatbostadsfastighet eller näringsfastighet. I vårt fall finns en möjlighet att jordbruksfastigheten skatterättsligt består av två fastigheter, dels en privatbostadsfastighet, i vilken mangårdsbyggnaden och tillhörande tomtmark ingår, dels en näringsfastighet, i vilken övrig mark och byggnader ingår. Enligt 45 kap. 3 § 2 st. IL (och 25 § 1 mom. 1 st. SIL) skall då kapitalvinsten beräknas separat för varje "skatterättslig" fastighet. Detta innebär att en uppdelning av köpeskillingen måste göras. Om mangårdsbyggnaden däremot skall klassificeras som en näringsfastighet, utgör hela den "civilrättsliga" fastigheten även en fastighet i skatterättsligt hänseende. Jag kommer i denna kortfattade redogörelse för skattekonsekvenserna i de båda fallen endast att behandla vad som gäller för mangårdsbyggnadens del vid en eventuell försäljning.

5.3.1 Försäljning av privatbostadsfastighet

Kapitalvinst vid försäljning av privatbostadsfastighet tas upp till beskattning i inkomstslaget kapital, 41 kap. 1 § 1 st. IL (och 3 § 1 mom. SIL). Kapitalvinsten utgörs enligt 44 kap. 13 § IL (och 24 § 1 mom. SIL) av skillnaden mellan ersättningen för den avyttrade tillgången minskad med utgifterna för avyttringen, och omkostnadsbeloppet. Med omkostnadsbeloppet förstås anskaffnings- och förbättringsutgifter, 44 kap. 14 § IL (och 24 § 1 mom. SIL). De förbättringsutgifter som kan komma i fråga är utgifter för ny-, till- och ombyggnad samt för förbättrande reparationer och underhåll som hänför sig till de fem senaste åren före avyttringen, 45 kap. 11-12 §§ IL (och 25 § 4 mom. SIL). Detta dock under förutsättning att förbättringsutgifterna totalt sett överstiger 5000 kr. för ett år.

Vid försäljning av privatbostadsfastighet skall 50 % av kapitalvinsten tas upp till beskattning, 45 kap. 33 § 1 st. IL (och 25 § 11 mom. SIL). Om det istället för kapitalvinst blir fråga om en kapitalförlust, dvs. att omkostnadsbeloppet överstiger ersättningen för fastigheten, är 50 % av förlusten avdragsgill.

5.3.2 Försäljning av näringsfastighet

För fysiska personer gäller att även vid försäljning av näringsfastighet skall kapitalvinsten beskattas hos säljaren i inkomstslaget kapital. En

förutsättning för detta är att försäljningen inte skall anses utgöra ett led i näringsverksamheten.

Beräkningen av kapitalvinsten skiljer sig i näringsfastighetsfallet något från privatbostadsfastighetsfallet. De årliga värdeminskningsavdrag som fastighetsägaren medgivits för anskaffningsutgifterna och värdehöjande byggnadsåtgärder skall vid försäljning av fastigheten återföras i inkomstslaget näringsverksamhet och medföra beskattning av fastighetsägaren i detta inkomstslag, 26 kap. 2 § IL (och 22 § anv. p. 5 KL). De värdeminskningsavdrag som inte återförs på detta sätt skall medföra minskning av anskaffningsutgifterna med motsvarande belopp, 45 kap. 16 § IL (och 25 § 5 mom. SIL).

Enligt 45 kap. 33 § IL (och 25 § 11 mom. SIL) skall 90 % av kapitalvinsten vid försäljning av näringsfastighet tas upp till beskattning hos försäljaren. Vid en eventuell kapitalförlust medges avdrag med 63 % av förlusten.

6 Avslutning

LRF avråder bestämt de av sina medlemmar som bedriver jordbruk genom driftsbolag från att använda sig av den arrendekonstruktion, för vars skattekonsekvenser jag har redogjort i denna uppsats. Jag är benägen att hålla med LRF här. Inte för att jag har gjort någon jämförelse med andra alternativ, utan främst för att rättsläget inom i stort sett alla de områden jag har behandlat, är mycket osäkert. Jag har inte fått särskilt klara och entydiga svar på i stort sett någon av de frågor jag ställde inledningsvis. Att för den skull påstå att det har varit ett meningslöst arbete vore dock felaktigt. Det är min fromma förhoppning att denna uppsats skall ha bidragit till ett visst klagörande av de skatterättsliga problem som denna arrendekonstruktion ger upphov till, och till att skapa en överblick över de olika lösningsalternativ som finns till dessa problem. Självklart hoppas jag även att läsaren skall finna de lösningsförslag som jag själv förespråkar bäst.

Vad gäller frågan om hur hyresersättningen skall behandlas i skattehänseende gavs det skilda svar, främst beroende av om mangårdsbyggnaden skulle klassificeras som privatbostadsfastighet eller som näringsfastighet. När det gäller privatbostadsfallet går mina och LRF:s uppfattningar isär. Jag tycker här att ett genomsynsalternativ, där hyreskonstruktionen underkänns ur skattesynpunkt, på grund av att den inte inneburit några verkliga förändringar av dispositionsrätten till mangårdsbyggnaden, vore den enklaste och rimligaste lösningen. Då både LRF och RSV är av motsatt uppfattning, och anser att hyreskonstruktionen skall accepteras fullt ut, är jag ändå benägen att tro att så även skulle vara fallet om den här situationen skulle komma upp till bedömning i domstol.

Jag kunde även konstatera att upphävandet av stoppregeln om företagsledares uthyrning av lokal till sitt fåmansföretag har inneburit vissa ekonomiska fördelar för företagsledare i dessa fall. Det är ju vanligtvis betydligt förmånligare att bli beskattad för hyresinkomsten i inkomstslaget kapital än i inkomstslaget tjänst.

Beträffande beskattningen av hyresersättningen i näringsfastighetsfallet, kunde jag ge ett förhållandevis klart svar. Den marknadsmässiga delen av hyran skall beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet, och eventuell överhyra i inkomstslaget tjänst. Då var frågan om driftsbolagets avdragsrätt betydligt knivigare. För överhyran skall bolaget medges rätt till avdrag, då denna ses som en lönekostnad. Huruvida avdrag skall medges även för den marknadsmässiga delen är dock betydligt osäkrare. Om avdrag inte skulle medges för denna del av hyran uppkommer därvid en något märklig situation, då avdrag medges för eventuell överhyra, men inte för den marknadsmässiga delen därav.

Frågan om jordbrukaren skall beskattas för bostadsförmån ingick också i kapitlet om beskattningskonsekvenserna av hyran. Mitt svar på denna fråga är att någon förmånsbeskattning inte kan ske i privatbostadsfallet. Däremot kan det tvivelsutan ske i näringsfastighetsfallet. I sådana fall skall jordbrukaren beskattas i inkomstlaget tjänst för bostadsförmån. Konsekvenserna för driftsbolaget blir då att inget avdrag får göras. Avdrag för lönekostnader kvittas mot en uttagsbeskattning för uttag av tjänst ur bolaget.

Uppsatsens huvudfråga, den vars svar blir avgörande för de flesta andra frågor, är frågan om fastighetsklassificeringen. Inte heller denna kan jag ge något tvärsäkert svar på. Att dessutom LRF och RSV är av skilda uppfattningar gör inte saken lättare. Efter mycket om och men har jag dock valt att stanna för LRF:s lösning att mangårdsbyggnaden skall klassificeras som privatbostadsfastighet. Jag är dock inte helt övertygad om riktigheten i denna lösning.

Jag tycker i och för sig att LRF:s lösning angående fastighetsklassificeringen är rimligare än RSV:s, men jag finner det ändå märkligt att LRF i sin argumentation utgår från ett genomsynsliknande resonemang, ett resonemang som har många likheter med det genomsynsresonemang angående hyreskonstruktionen i dess helhet som jag har redogjort för ovan och som LRF inte finner troligt.

Vilka konsekvenser fastighetsklassificeringen får, har jag redogjort för i i stort sett varenda avsnitt, då jag har utgått från bägge fallen vid lösandet av samtliga övriga problem.

De konsekvenser som fastighetsklassificeringen får, blir särskilt tydliga i frågorna om hur av driftsbolaget betalade byggkostnader på mangårdsbyggnaden skall behandlas. På grund av det stora antal faktorer som spelar in vid beskattningen av byggkostnaderna, kan jag inte ge något samlat svar på hur skattekonsekvenserna av dessa blir. Det enda övergripande svar jag kan ge i denna fråga, är att byggkostnaderna för de delar av mangårdsbyggnaden som används i driftsbolagets verksamhet är avdragsgilla för bolaget och föranleder ingen beskattning av jordbrukaren.

Den övergripande slutsatsen man kan göra av detta arbete, är att det på grund av det synnerligen oklara rättsläget i flera av de frågor som denna arrendekonstruktion ger upphov till, vore bra om de kom upp till prövning i någon högre domstolsinstans. Då den här arrendekonstruktionen förekommer i verkligheten, förvånar det mig att så inte har skett än.

Litteraturförteckning

Offentligt tryck

Prop. 1975/76:79 om ändrade regler för beskattning av fåmansföretag m.m.
Prop. 1989/90:110 Reformerad inkomst- och förmögenhetsbeskattning
Prop. 1990/91:54 Fortsatt reformering av inkomst- och förmögenhetsbeskattningen
Prop. 1996/97:173 Beskattning av bostadsförmån, m.m.
Prop. 1999/2000:2 Inkomstskattelagen
Prop. 1999/2000:15 Slopade stoppregler

SOU 1997:2 Inkomstskattelag
SOU 1998:116 Stoppreglerna

RSV S 1999:21 Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om beskattning av fåmansföretag, av delägare m.fl. i sådana företag och av delägare m.fl. i fåmansägda handelsbolag samt skatteavdrag på ersättningar från sådana företag

Övrig litteratur

Eriksson, Leif; Regeringens proposition ”Slopade stoppregler”, i SvSkT 1999 s. 851 ff.
Fredholm, Ulf; Något om gränsdragningen mellan privatbostadsfastighet och näringsfastighet, i SvSkT 1991 s. 423 ff.
Gäverth, Leif; Från stopp- till frittframlagstiftning?, i SvSkT 1999 s. 866 ff.
Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter och Silfverberg, Christer; Inkomstskatt, 7 uppl., Lund 1999 (cit. Lodin m. fl. 1999)
LRF Konsult AB Skattebyrå; Flik 3.1.6/1992 Arrende av bostadsbyggnad på jordbruksfastighet (IV)
Nial, Håkan och Johansson, Svante; Svensk associationsrätt i huvuddrag, 7 uppl., Stockholm 1998
Norman, Harry; Vad är privatbostad?, i SN 1990 s. 533 ff.
Pelin, Lars; Försäljning av privatbostad och näringsfastighet samt löpande beskattning av privatbostad, Lund 1995
Påhlsson, Robert; Inledning till skatterätten, Uppsala 1998
Påhlsson, Robert; Riksskatteverkets rekommendationer, Uppsala 1995
RSV; Handbok för fastighetstaxering 2000 (från web-platsen www.rsv.se)
RSV;Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1999 års taxering Del 1 och 2, Stockholm 1999 (cit. RSV Handledning 1999)
RSV; Skrivelse, dnr. 2664-00/110 Promemoria rörande vissa skatterättsliga frågor med anledning av slopade s.k. stoppregler

Sjöblom, Per; Reavinstbeskattning av privatbostads- och näringsfastigheter, Göteborg 1991

Tjernberg, Mats; Beskattning av fåmansföretag, 4 uppl., Lund 1998

Tjernberg, Mats; Fåmansaktiebolag, Uppsala 1999

Tjernberg, Mats; Innebär slopade stoppregler för fåmansföretag en förbättring av företagsklimatet?, i SN 2000 s. 179 ff.

Telefonintervju med Peter Nilsson, verksam vid LRF Konsult AB
Skattebyrån, Malmö

Rättsfallsförteckning

RÅ 1989 ref 127

RÅ 1990 ref 101

RÅ 1993 ref 86

RÅ 1996 ref 16

RÅ 1990 not 70

RÅ 1998 not 38