Litteraturanmälan

av e universitetslektorn Peter Melz

Olof Norell, Inkomst av hyresfastighet, Norstedts 1984, 151 sidor, ca pris 160 kr.

Denna bok utkommer 10 år efter det att K G A Sandströms bok i samma ämne utkom; Beskattning av inkomst av hyresfastigheter, Norstedts 1974, 250 sidor. Vare sig lagstiftaren eller domstolarna har varit overksamma under denna period, och en ny framställning i ämnet är därför motiverad. Samtidigt kan noteras att några större principiella förändringar inte skett och att fastighetsbeskattningen har samma struktur idag som för 10 år sedan.

De bägge böckerna behandlar även huvudsakligen samma problem. Vid inkomstbeskattningen har tillkommit vissa nyheter som möjligheten till bokföringsmässig inkomstberäkning, eldsvådefonder m m vilka Norell behandlar, liksom de nya skatteformer som berör fastighetsförvaltning genom den från 1979 gällande möjligheten för fastighetsägare till frivilligt inträde i mervärdeskattskyldighet samt den 1982 införda hyreshusavgiften. I ett avslutande kapitel behandlas förväntad lagstiftning och pågående utredningar, varibland återfinns bl a den statliga fastighetsskatt som efterträtt hyreshusavgiften fr o m 1985. Norell berör även redovisningsfrågor för fastighetsägare. Ämnesvalen har väl i någon mån samband med att författaren tidigare varit verksam som auktoriserad revisor och numera är praktiskt verksam med fastighetsförvaltning.

Behandlingen av inkomstskattefrågor följer i stort samma mönster i de bägge böckerna. Den som studerar Sandströms böcker brukar kunna finna i stort sett alla relevanta förarbetsuttalanden och rättsfall i ämnet. De är i denna mening mycket uttömmande, men kan just därför ibland vara något svåröverblickbara. Norells framställning är något mindre omfattande än Sandströms motsvarande bok, men utan att för den skull förbigå några relevanta intäkts-, eller kostnadstyper. Såväl äldre som modernare praxis är rikligt återgiven, liksom hänvisningar till förarbeten. Koncentrationen i framställningen, förenat med en god layout och ett begripligt språk, gör boken överskådlig och lättläst. En lyckad nyhet är att varje kapitel inleds med en sammanfattning varvid huvudinnehållet i varje underavsnitt återges på några rader.

Norells bok avses i första hand vända sig till fastighetsägare och förvaltare

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:16

och får som sådan karaktäriseras som en handbok. Den vänder sig även till revisorer, advokater och andra som kommer i kontakt med ämnet och får därför även sägas ha ambitionen att ge svar på mindre ofta återkommande problem. Min uppfattning är att boken kommer bäst till användning hos den som redan behärskar bokföringens och inkomstdeklarerationens grunder, eftersom den inte är särskilt utförlig avseende de rent tekniska sidorna i dessa ämnen, samt vidare inte behandlar frågeställningar som är rent allmänt skatterättsliga som taxeringsförfarandet och uppbördsfrågor. När det gäller behandlingen av oklara eller svåra rättstillämpningsproblem räcker framställningen däremot en bra bit.

Norell berör de flesta problem som jag mer omedelbart eftersöker. Möjligen hade jag väntat mig att kapitlet om reparationer och underhåll skulle ha varit något mer omfattande. Man kan vidare överväga om en framställning, som idag behandlar rättsregler av ekonomisk betydelse för en fastighetsägare inte även, förutom skatterätt och redovisningsregler, bör behandla regelkomplexet för statliga räntesubventioner. Att så inte har skett är dock kanske inte så märkligt, då dessa regler är mycket omfattande och föremål för ständiga förändringar. De lämpar sig därför kanske inte för behandling i en framställning av förevarande slag.

Som redan nämnts innehåller boken ett rikhaltigt rättsfallsmaterial, som används för att belysa och diskutera olika frågeställningar. Vid behandlingen av olika problem finns hänvisningar till vad relevanta förarbeten innehåller i frågan. Litteraturhänvisningar sker däremot i huvudsak endast allmänt efter olika avsnitt och kapitel. Det är väl inte heller i överensstämmelse med bokens syfte att alltför ingående diskutera olika möjliga lösningar på oklara problem genom att återge olika uppfattningar härom ifrån litteraturen. Norell tar även upp en del problem som inte närmare berörts tidigare. En del problem blir även föremål för något längre diskussion.

Boken ger vid en genomläsning bara anledning till några smärre sakliga invändningar. I huvudsak delar jag de ställningstaganden som gjorts. Vad beträffar oklara frågor kan man dock alltid argumentera på olika sätt, och jag har i vissa fall något avvikande eller kompletterande synpunkter. Jag begränsar mig till att först göra några smärre randanmärkningar och att därefter mer utförligt diskutera en frågeställning, som är principiellt om än kanske inte så praktiskt intressant.

På sid 22 anges med hänvisning till RSV/FB Dt 1978:31 att efterlevande make i tiden mellan dödsfallet och bodelningen beskattas själv för avkastningen från sitt giftorättsgods. Något senare sägs: ”Om en fastighet ingår i dödsboet, vari efterlevande make har giftorätt, skall således, innan bodelning och arvskifte ägt rum och innan handelsbolagsreglerna skall tillämpas, den efterlevande maken beskattas för sin giftorättsandel i fastigheten”. Meningen, som den formulerats, utsträcker dock efterlevande makes skattskyldighet

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:16

längre än vad rättsfallet gör. Efterlevande makes skattskyldighet inskränker sig i den omnämnda situationen till eget giftorättsgods och omfattar inte giftorättsandelen i den avlidne makens egendom.

På sid 117 finns ett exempel avseende avsättning till eldsvådefond. Enligt 3 § lagen om eldsvådefonder får avsättning göras med ett belopp motsvarande erhållen skattepliktig försäkringsersättning minskat med det högre avdrag för avskrivning av byggnaden som medgivits, än vad fastighetsägaren i annat fall hade varit berättigad till. I exemplet minskas därför försäkringsbeloppet med erhållet utrangeringsavdrag. Om utrangeringsavdraget inte hade erhållits hade dock fastighetsägaren istället erhållit vanligt värdeminskningsavdrag för året, varför avsättningsbeloppet endast skall minskas med skillnaden mellan utrangeringsavdraget och detta värdeminskningsavdrag.

Detta förfarande finns även på sid 114 illustrerat med ett annat exempel som avser inventarier. Detta exempel anser jag något missvisande, men detta är författaren oskyldig till då det hämtats från prop 1980/81:68 s 225.[1] Enligt exemplet erhålls en ersättning på 40 000 kr för förlorade inventarier under året. Ingående balans på inventarierna anges till 100 000 kr. Lägsta utgående balans på inventarierna beräknas först enligt huvudregeln (utan tillämpning av nettometoden) till 70 000 kr och anges enligt kompletteringsregeln vara 50 000 kr. Balansvärdet beräknas därefter med tillämpning av nettometoden till 42 000 kr, vilket visar den högre avskrivning som kan ske p g a skadefallet. Propositionen upplyser oss nu om att ”eftersom den skattskyldige enligt kompletteringsregeln kunnat bokföra inventariebeståndet vid beskattningsårets utgång till lägst 50 000 kr, uppgår . . . den verkliga fördelen av nettometoden till endast (50 000—42 000 =) 8 000 kr”.

Mot detta vill jag invända att även lägsta balansvärdet enligt kompletteringsregeln påverkas av att inventarier förloras, eftersom detta endast inkluderar inventarier ”vilka vid beskattningsårets utgång tillhörde rörelsen”; 29 § anv p 4 8:e st. Korrekt vore därför att beräkna jämförelsevärdet enligt kompletteringsregeln sådant det **hade varit** inklusive de förlorade inventarierna. Så som exemplet presenterats får åtminstone jag dock intrycket att det angivna jämförelsevärdet för kompletteringsregeln är det värde som verkligen gäller enligt 29 § anv p 4 8:e st.

Jag skall slutligen föra en något längre diskussion av en rättsfråga. Då diskussionen för längre än vad som egentligen bör rymmas i en bokanmälan, vill jag dock redan här ge ett avslutande omdöme om boken. Norells bok är väldisponerad och lättläst samtidigt som den behandlar flertalet relevanta skatteproblem på området. Den har därför förutsättningar att bli använd såväl återkommande av den enskilde fastighetsförvaltaren som uppslagsvis av jurister och andra som kommer i kontakt med fastighetsbeskattningsproblem.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:16

Av hyresgäst bekostade byggnadsarbeten.
Hyresintäkter behöver inte enbart utgå i kontanter. En fastighetsägare kan erhålla betalning genom att en hyresgäst utför förbättringar av hans fastighet. I inkomstslaget jordbruksfastighet finns uttryckliga lagregler om hur fastighetsägaren skall beskattas för sådana arbeten: ''Värdet av . . . förbättring . . . som bekostats av . . . nyttjanderättshavare utgör intäkt av jordbruksfastighet för jordägaren för beskattningsår då nyttjanderättshavarens rätt till fastigheten upphört . . .''; 21 § anv p 4 KL. I inkomstslaget annan fastighet saknas däremot uttryckliga regler och rättsläget får därför avgöras med utgångspunkt från allmänna skatterättsliga grunder samt praxis i frågan.

Norell, sid 49 ff, anger med hänvisning till ett flertal rättsfall att ''fastighetsägaren regelmässigt beskattas för värdet på arbetena redan under det år då dessa utförts''. Detta gäller dock endast fall där intressegemenskap råder mellan hyresgästen och fastighetsägaren. I övriga fall har bedömningen varierat. Norell anser att ''principiellt bör . . . beskattning ske först vid den tidpunkt då hyresavtalet upphör och då för förbättringens värde vid denna tidpunkt.'' Hans uppfattning av praxis tycks dock bl a fastighetsägarens svårigheter att få kännedom om värdet på förbättringsarbetena.

Jag har inga invändningar emot Norells uppfattning, utan mina åsikter är av kompletterande karaktär. Först skall nämnas att företagsskattekommittén i SOU 1984:70 (Staketmetoden), sid 65 f, uttalat att ''en ägare av en annan fastighet beskattas idag för värdet av en förbättring som bekostats av en nyttjanderättshavare redan det år under vilket arbetet utförts under förutsättning att det utförda arbetet inneburit en bestående förbättring av fastigheten''.[2] Enligt mitt förmenande kan dock en sådan beskattning endast undantagsvis komma ifråga.

En förbättringsåtgärd innebär en förmögenhetsökning för fastighetsägaren endast under förutsättning att han blir ägare till förbättringen utan att inte samtidigt ådra sig någon relevant motprestation. Först bör då uppmärksammas att inte alla förbättringar som utförs på en fastighet blir en del av fastigheten. Som regel tillhör föremål som nyttjanderättshavare tillfört fastigheten inte fastigheten, om de inte kommer i fastighetsägarens ägo; Jordabalken 2:4[3a] Vad som har tillförts fastigheten på ett mer ourskiljbart sätt blir däremot en del av fastigheten.

Det är dock osannolikt att en hyresgäst skulle utföra en förbättring av det senare slaget utan att samtidigt försäkra sig om rätten att förbruka förbättringen, och/eller erhålla ersättning från fastighetsägaren för dess restvärde om nyttjanderätten upphör[3]. Anläggs ett bokföringsmässigt synsätt på transaktionen kan den då sägas ha följande innebörd. Samtidigt som förbättringen ökar tillgångsvärdet på fastigheten så uppstår en däremot svarande skuld för fastighetsägaren. Denna skuld består primärt i att nyttjanderättshavaren får bruka fastigheten i dess förbättrade skick utan någon däremot svarande hy-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:16

reshöjning. Såväl skulden som förbättringen minskar i värde med tiden, vilket åtminstone i teorin kan antas kvitta ut vartannat. Någon omedelbar beskattning av fastighetsägaren är därför inte motiverad.

En skattemässig behandling i enlighet med detta synsätt innebär även att för fastighetsägarens del neutralitet uppnås mellan den diskuterade transaktionen och ett med denna likartat alternativ. Fastighetsägaren erhåller ett belopp som förskottshyra för att han utför en förbättring som hyresgästen kan nyttja. Vid bokföringsmässig inkomstberäkning passiveras förskottshyran som en skuld som sedan upplöses och intäktsförs i takt med att hyrestiden löper; se RN 1960 1:4. Förbättringen kostnadsförs samtidigt genom värdeminskningsavdrag. Jag ser inga skäl varför fastighetsägaren skall beskattas hårdare för det fall att hyresgästen själv direkt bekostat förbättringen.[4]

Jag menar således att skattedomstolarna normalt bör acceptera att förbättringen inte omedelbart intäktsförs, och att dess periodisering som hyra får kvittas ut tyst mot värdeminskningen på förbättringen.[5] Detta innebär inte en ändring av en stadgad praxis, då äldre praxis inte kan sägas ha någon entydig innebörd. Äldre praxis kan idag även ha mindre tyngd då den tillkommit innan lagstadgad rätt till bokföringsmässig inkomstberäkning fanns i inkomstslaget annan fastighet. Vid kontantmässig redovisning skulle, och skall alltjämt, en förskottshyra intäktsföras omedelbart i sin helhet, vilket liknar behandlingen av hyresgästs förbättringsarbeten i vissa äldre rättsfall. Det finns därför anledning att anta att skattedomstolarna idag, åtminstone i de fall där fastighetsägaren tillämpar bokföringsmässig inkomstberäkning, inte finner anledning till omedelbar beskattning i sådana fall där detta förekommit i äldre praxis.

Vad som ovan sagts har primärt tagit sikte på fall där intressegemenskap inte råder mellan hyresgästen och fastighetsägaren. I intressegemenskapsfallen förefaller praxis mer entydigt ha företagit en omedelbar beskattning om förbättringen varit av bestående värde.[6] Jag är därför osäker om skattedomstolarna idag kan företa en beskattning av ovan förespråkat slag även i dessa fall. Personligen anser jag att så bör ske. I den mån hyresgästens kostnader för förbättring av fastigheten överstiger vad som kan förväntas komma hyresgästen till godo, bör en sådan förmögenhetsöverföring kunna angripas enligt vanliga regler om förtäckt utdelning etc.

Avslutningsvis skall diskuteras om kontraktstiden kan ha någon betydelse för tidpunkten när fastighetsägaren skall redovisa intäkten. Sandström a a sid 98, menar att en omedelbar beskattning kan ske i de fall då hyresavtalet löper ut eller kan uppsägas i nära anslutning till förbättringsarbetet.[7] Som jag redan framhållit torde det dock endast undantagsvis vara så att hyresgästen inte på något sätt tillförsäkrat sig rätt till nyttjande eller ersättning för förbättringen. En sådan rätt skulle vara utan värde om den kunde bringas att upphöra genom uppsägning av hyresavtalet etc. Hyresavtalets längd är därför enligt mitt

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:16

förmenande normalt utan intresse. En beskattning kan då endast komma ifråga när nyttjanderätten upphör och fastighetsägaren övertar dispositionen av förbättringen.

Sammanfattningsvis innebär min ovan redovisade uppfattning att regeln i 21 § anv p 4 mutatis mutandis bör tillämpas analogt i inkomstslaget annan fastighet.

[1]Som i sin tur hämtat exemplet från prop 1956:42 s 14 f.

[2]De lege ferenda anser kommittén dock inte detta vara lämpligt, och man föreslår att enligt staketmetoden skall liknande regler gälla i annan fastighet som idag finns för jordbruksfastigheter.

[3a]Se RSV/FB Dt 1984:26.

[3]Även utan uttryckligt avtal härom, kan ersättning utgå enligt JB 12:57 om hyresvärden vägrar förlänga hyresrätten m m. Förutsättningen är att ”hyresvärden samtyckt till ändringen eller hyresgästen träffat hyresavtalet under förutsättning att han skulle få utföra ändringen”. Se vidare härom Bengtsson — Victorin, Hyra och annan nyttjanderätt till fast egendom, 2:a uppl 1985, sid 90.

[4]Ett skäl som möjligen influerat praxis är att hyresgästen kan erhålla omedelbart avdrag i inkomstslaget rörelse för förbättringsarbeten i hyrd lokal; 29 § 4 mom och se härom SOU 1963:52 sid 261 och 264 ff. Enligt mitt förmenande strider det dock mot den individualiserade skatteförmågeprincipen att låta beskattningen hos en part påverkas av hur beskattningen skett hos hans motpart. Det torde även vara praxis ståndpunkt. I RÅ 1954 ref 11 uttalade RR att ”arrendatorn . . . utfört vissa ny-, till- och ombyggnadsarbeten och avdrag för kostnaden därför medgivits (honom) vid hans taxering icke i och för sig föranleda att (fastighetsägarna) skulle anses hava nämnda år åtnjutit skattepliktig intäkt till belopp motsvarande berörda kostnad eller del därav”.

[5]Att dessa två storheter inte alltid sammanfaller bör man av praktiska skäl normalt kunna bortse ifrån. Det kan givetvis finnas fall där detta synsätt dock har mindre relevans, exempelvis om en hyresgäst bekostar förbättringar som omfattar mer än den fastighetsdel han disponerar samt erhåller en däremot svarande nedsättning av den redan före förbättringen existerande hyresnivån.

[6]Samtliga rättsfall är dock äldre; se Norell sid 50. I ett nyare fall, RÅ 1976 ref 162, beskattades fastighetsägaren omedelbart i underinstanserna. RR undanröjde dock beskattningen med motiveringen att arbetet ”ej medfört förbättring av fastigheten av bestående värde”. Jag anser att härav kan dock inga slutsatser dras om när beskattningen skulle ha skett om förbättringen hade varit av bestående värde.

[7]SOU 1984:70 anger även som förklaring till de skillnader i beskattningen som, enligt dess förmenande, föreligger mellan inkomstslagen jordbruksfastighet och annan fastighet, att ett jordbruksarrende oftast löper under flera år medan en hyresrätt vanligtvis avser ett år i taget.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:16

Snogeholms Slott



— ETT CENTRUM FÖR SKATTE— OCH BOLAGSRÄTTSLIG UT— BILDNING under ledning av professor Göran Grosskopf och ett nytt EXKLUSIVT KONFERENSHOTELL

11—13 sept 1985	INTERNATIONELL FÖRETAGSBESKATTNING
18—20 sept 1985	BESKATTNING VID FÖRETAGSÖVERLÅTELSER
2— 4 okt 1985	KONCERNRÄTTSLIGA FRÅGOR — Bolagsrättsliga och skatterättsliga aspekter på koncerner
7— 9 okt 1985	INDIREKTA SKATTER — Arbetsgivaravgifter, mervärdeskatten och punktskatter
10—11 okt 1985	BOLAGSRÄTT — Skyddet för det egna kapitalet, tvångslikvidation mm
28—30 okt 1985	BESKATTNING AV FÅMANSBOLAG OCH ÄGARE
11—13 nov 1985	AKTIEBOLAGENS FINANSIERINGSFORMER — Bolagsrättsliga och skatterättsliga aspekter på kapitalbildningen i aktiebolag
4— 6 dec 1985	REDOVISNING OCH BESKATTNING — Redovisningsmässiga och skattemässiga aspekter på bokslutsplaneringen

☐ Jag önskar ta del av seminarieprogrammet

☐ Jag önskar information om konferensanläggningen

V g skicka kupongen till Snogeholms slott AB, 275 00 SJÖBO eller ring Malmökontoret 040-722 85 alt Snogeholms slott 0416-162 00.

Namn/Firma.....

.....

.....

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:16