

Nr 3

Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om ändrad lydelse av 24 § 3 mom. samt punkt 2 av anvisningarna till 38 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370); given Stockholms slott den 7 december 1956.

Kungl. Maj:t vill härmed, under åberopande av bilagda utdrag av statsrådsprotokollet över finansärenden för denna dag, föreslå riksdagen att antaga härvid fogat förslag till lag om ändrad lydelse av 24 § 3 mom. samt punkt 2 av anvisningarna till 38 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370).

GUSTAF ADOLF

G. E. Sträng

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen redovisas en promemoria av skattelagssakkunniga angående beskattning av vissa bostadsföreningars och bostadsaktiebolags inkomst av annan fastighet, m. m. På grundval av de sakkunnigas utredning föreslås en mindre jämkning i förutsättningarna för tillämpning av de schablonbestämmelser som är avsedda för bostadsföretagens fastighetsinkomster. Vidare innehåller propositionen förslag till närmare bestämmelser om taxering av bostadsförmåner o. likn., som tillkommer delägare i bostadsföretag, på vilka schablonreglerna icke skall tillämpas.

**Förslag
till**

**lag om ändrad lydelse av 24 § 3 mom. samt punkt 2 av anvisningarna
till 38 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370)**

Härigenom förordnas, att 24 § 3 mom. samt punkt 2 av anvisningarna till 38 § kommunalskattelagen den 28 september 1928¹ skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

24 §.

3 mom. Har fastighet tillhört bostadsförening eller bostadsaktiebolag och har fastigheten uteslutande eller huvudsakligen använts för beredande av bostad åt föreningens medlemmar eller bolagets delägare, skall såsom intäkt av fastigheten upptagas ett belopp motsvarande för helt år räknat tre procent av fastighetens taxeringsvärde året näst före taxeringsåret. Finnes ej taxeringsvärde åsatt för året näst före taxeringsåret, beräknas intäkten på grundval av fastighetens värde, uppskattat enligt de grunder, som gällt för åsättande av taxeringsvärde för året näst före taxeringsåret.

3 mom. Har fastighet tillhört bostadsförening eller bostadsaktiebolag, skall såsom intäkt av fastigheten upptagas ett belopp motsvarande för helt år räknat tre procent av fastighetens taxeringsvärde året näst före taxeringsåret. Finnes ej taxeringsvärde åsatt för året näst före taxeringsåret, beräknas intäkten på grundval av fastighetens värde, uppskattat enligt de grunder, som gällt för åsättande av taxeringsvärde för året näst före taxeringsåret.

Att inkomst — — — — — till 38 §.

Anvisningar

till 38 §.

2. Till intäkt av kapital hänföres sådan utdelning från aktiebolag eller ekonomisk förening, som utgår i förhållande till innehavda aktier eller andelar, men däremot icke — med undantag som i andra stycket sägs — utdelning, som utgår efter annan grund, t. ex. i förhållande till gjorda inköp eller försäljningar. Dylig utdelning är skattefri, där den blott innebär en minskning i levnadskost-

2. Utdelning från aktiebolag eller ekonomisk förening, som utgår i förhållande till gjorda inköp eller försäljningar eller efter därmed jämförlig grund, är skattefri, där utdelningen blott innebär en minskning i levnadskostnader, och skall i annat fall hänföras till den förvärvskälla, vartill den på grund av sin beskaffenhet är att räkna. Sålunda hänföres exempelvis till inkomst av

¹ Senaste lydelse se 1954: 51.

(Nuvarande lydelse)

nader, och skall i annat fall hänfö-
ras till den förvärvskälla, vartill den
på grund av sin beskaffenhet är att
räkna. Sålunda hänföres exempelvis
till inkomst av jordbruk respektive
rörelse näringsidkares utdelning från
ekonomisk förening i form av pris-
tillägg å varor, som han sålt till före-
ningen, eller i form av rabatt för
varor, som han för sin näring inköpt
av föreningen.

Har¹ bostad eller annan förmån av
fastighet, *varav intäkten beräknas
enligt 24 § 3 mom.*, tillkommit med-
lem av bostadsförening eller deläga-
re i bostadsaktiebolag i denna hans
egenskap och är icke fråga om upp-
låtelse som i tredje stycket sägs,
skall värdet av bostaden eller förmå-
nen icke räknas såsom skattepliktig
intäkt för medlemmen eller deläga-
ren. I följd härav må, såvitt fråga ej
är om till rörelse hänförlig utgift, av-
drag icke ske för medlemmens eller
deläggarens inbetalningar till förening-
en eller bolaget eller för andra om-
kostnader, som äro hänförliga till
innehavet av bostaden eller förmå-
nen.

Har bostad eller annan förmån,
som tillkommit medlem av bostads-
förening eller delägare i bostadsak-
tiebolag i denna hans egenskap, helt
eller till övervägande del varit av
medlemmen eller deläggaren mot ve-
derlag upplåten till annan under he-
la eller större delen av beskattnings-
året, räknas vederlaget jämte värdet
av bostad eller annan förmån, som
medlemmen eller deläggaren för eget
bruk förfogat över, såsom intäkt av
kapital för medlemmen eller deläga-
ren.

Utdelning² från bostadsförening el-
ler bostadsaktiebolag, som utgått an-

(Föreslagen lydelse)

jordbruk respektive rörelse närings-
idkares utdelning från ekonomisk
förening i form av pristillägg å va-
ror, som han sålt till föreningen, el-
ler i form av rabatt för varor, som
han för sin näring inköpt av före-
ningen. *Till utdelning, som på grund
av bestämmelserna i detta stycke är
skattefri, hänföres icke förmån av
bostad eller annan förmån av fastig-
het (jfr emellertid bestämmelserna i
andra stycket). Skattepliktig utdel-
ning från aktiebolag eller ekonomisk
förening, som icke skall räknas så-
som intäkt vid beräkning av annat
slag av inkomst, hänföres till intäkt
av kapital.*

Har bostad eller annan förmån av
fastighet tillkommit medlem av bo-
stadsförening eller delägare i bo-
stadsaktiebolag i denna hans egen-
skap och är icke fråga om upplåtel-
se som i tredje stycket sägs, skall
värdet av bostaden eller förmånen
icke räknas såsom skattepliktig in-
täkt för medlemmen eller deläggaren.
I följd härav må, såvitt fråga ej är om
till rörelse hänförlig utgift, avdrag
icke ske för medlemmens eller del-
äggarens inbetalningar till föreningen
eller bolaget eller för andra omkost-
nader, som äro hänförliga till inne-
havet av bostaden eller förmånen.

Har bostad eller annan förmån,
som tillkommit medlem av bostads-
förening eller delägare i bostadsak-
tiebolag i denna hans egenskap, helt
eller till övervägande del varit av
medlemmen eller deläggaren mot ve-
derlag upplåten till annan under hela
eller större delen av beskattnings-
året, räknas vederlaget jämte vär-
det av bostad eller annan förmån,
som medlemmen eller deläggaren för
 eget bruk förfogat över, såsom in-
täkt av kapital för medlemmen eller
deläggaren.

Annan utdelning från bostadsför-
ening eller bostadsaktiebolag *än i*

¹ Nuvarande fjärde stycket.

² Nuvarande andra stycket.

(Nuvarande lydelse)

norledes än i förhållande till innehavda andelar eller aktier, räknas såsom intäkt av kapital för medlemmen eller delägaren, om och i den mån utdelningen överstiger sådana på beskattningsåret belöpande avgifter och andra inbetalningar till föreningen eller bolaget, vilka icke äro att anse som kapitaltillskott.

(Föreslagen lydelse)

andra och tredje styckena sägs, som icke utgått i förhållande till innehavda andelar eller aktier, räknas såsom intäkt av kapital för medlemmen eller delägaren, om och i den mån utdelningen överstiger sådana på beskattningsåret belöpande avgifter och andra inbetalningar till föreningen eller bolaget, vilka icke äro att anse som kapitaltillskott.

Denna lag träder i kraft dagen efter den, då lagen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling; dock att lagen icke skall äga tillämpning vid 1957 års taxering eller vid eftertaxering för år 1957 eller tidigare år.

Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Maj:t Konungen i statsrådet å Stockholms slott den 7 december 1956.

Närvarande:

Statsministern ERLANDER, statsråden ZETTERBERG, TORSTEN NILSSON, STRÄNG, ERICSSON, ANDERSSON, NORUP, HEDLUND, PERSSON, HJALMAR NILSON, LINDELL, LINDSTRÖM, LANGE.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Sträng, anmäler vissa frågor rörande *beskattning av bostadsföreningar, m. m.* samt anför därvid följande.

Inledning

Genom beslut av 1954 års riksdag infördes schablontaxering av bostadsföreningar och bostadsaktiebolag såvitt angår inkomst av fastighet, som uteslutande eller huvudsakligen användes för att bereda bostad åt föreningens medlemmar eller bolagets delägare. Schablonmetoden är densamma som gäller för en- och tvåfamiljsfastigheter. Såsom intäkt skall sålunda upptas tre procent av fastighetens taxeringsvärde, medan avdrag endast får ske för inteckningsräntor, tomträttsavgäld o. likn. Medlemmarna eller delägarna beskattas icke, i den mån de själva bebor sina lägenheter. Bestämmelserna i ämnet har första gången tillämpats vid 1955 års taxering.

I skrivelse den 30 april 1955 har riksskattenämnden upptagit vissa spörsmål rörande beskattningen av bostadsföreningar och deras medlemmar och särskilt frågan om beskattning av delägarnas förmåner från bostadsföreningar och bostadsaktiebolag, som icke beskattas efter schablonmetoden. Nämnden fann det önskvärt att denna fråga närmare reglerades i författningsväg.

Sedan skrivelsen överlämnats till *skattelagssakkunniga*, har de sakkunniga (kammarrättsrådet H. Björne och kammarrättsassessorn E. G. Eklund) den 11 februari 1956 avlämnat en promemoria angående beskattning av vissa bostadsföreningars och bostadsaktiebolags inkomst av annan fastighet, m. m. I promemorian föreslås bl. a. närmare bestämmelser till ledning vid en bedömning av när schablontaxering skall ske samt föreskrifter rörande beskattning av delägare i sådana föreningar och bolag, som icke taxeras efter schablonen. Det vid promemorian fogade författningsförslaget torde få som *Bihang* fogas vid statsrådsprotokollet i detta ärende.

Över promemorian har efter remiss *yttranden* avgivits av kammarrätten, riksskattenämnden, överståthållarämbetet, länsstyrelserna i Uppsala, Malmöhus samt Göteborgs och Bohus län, Hyresgästernas sparkasse- och byggnadsföreningars riksförbund (HSB), Stockholms bostadsföreningars centralförening, Malmö bostadsföreningars centralorganisation samt Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund. I yttrandena uttalas allmänt såsom önskvärt, att en lagstiftning på området kommer till stånd, och de i promemorian framlagda förslagen har i huvudsak godtagits. Dock har riksskattenämnden, såsom närmare skall beröras i det följande, i första hand förordat en mera begränsad lagstiftning, avseende enbart beskattningen av delägare i sådana bostadsföreningar och bostadsaktiebolag, som icke taxeras efter schablon.

Jag anhåller nu att få taga upp detta ärende och skall till en början lämna en redogörelse för gällande bestämmelser och deras tillkomst.

Gällande bestämmelser m. m.

Äldre lagstiftning

Enligt bestämmelser, som gällde intill 1920 års utgång, var medlem av bostadsförening i likhet med medlem av annan ekonomisk förening fritagen från skattskyldighet för vad han erhållit såsom vinstutdelning å sin insats i föreningen. Genom ändringar nämnda år i skatteförfattningarna upphävdes berörda skattefrihet för medlem av ekonomisk förening och stadgades, att utdelning å insatser i sådan förening skulle beskattas såsom inkomst av kapital. Härigenom kom ekonomiska föreningars inkomst att dubbelbeskattas på samma sätt som aktiebolags inkomst och principiell likställighet i skattehänseende att råda mellan bostadsförening och bostadsaktiebolag. Detta innebar för en bostadsförenings del, att värdet av de bostadsförmåner, som föreningens medlemmar åtnjöt i en förenings fastighet, skulle upptagas såsom inkomst för såväl bostadsföreningen som medlemmarna.

I anledning av väckta motioner föreslog 1923 års bevillningsutskott i betänkande nr 30, att bestämmelser skulle antagas för att förebygga att såväl bostadsaktiebolag eller bostadsförening som ock delägare eller medlem taxerades för värdet av bostads- och andra förmåner, som i bolaget eller föreningen tillhörig fastighet tillkommit delägaren eller medlemmen i sådan egenskap. Enligt bevillningsutskottets uppfattning borde förmånerna i fråga beskattas allenast en gång, och syntes övervägande skäl tala för att beskattningen ålades delägaren eller medlemmen, vilken faktiskt åtnjöt inkomsten i fråga. Detta borde dock endast gälla, då fråga vore om aktiebolag eller ekonomisk förening, som hade till uteslutande eller huvudsakligt ändamål att bereda delägare eller medlemmar bostäder. För andra aktiebolag och föreningar föreslogs icke några ändrade bestämmelser, utan det förut-sattes tydligen att systemet med dubbelbeskattning skulle behållas. Bevillningsutskottets förslag antogs av riksdagen.

Senare har vissa ändringar vidtagits i fråga om beskattningen av bostadsföreningar och bostadsaktiebolag samt deras medlemmar eller delägare. Den år 1923 antagna principen om beskattning endast en gång av den inkomst, som härrörde av en med bostadsrätt eller liknande rätt upplåten lägenhet har dock bibehållits. Genom lag den 6 juni 1930, nr 190, formulerades den ännu gällande definitionen å bostadsföreningar och bostadsaktiebolag. Med bostadsförening och bostadsaktiebolag förstås jämlikt punkt 3 av anvisn. till 24 § kommunalskattelagen ekonomisk förening och aktiebolag, vars verksamhet uteslutande eller huvudsakligen består i att åt föreningens medlemmar eller bolagets delägare bereda bostäder i hus, som äges av föreningen eller bolaget.

1954 års lagstiftning

På grundval av propositionen nr 37 till 1954 års riksdag och bevillningsutskottets utlåtande nr 18 för samma år antogs, som redan antytts, regler om schablonberäkning fr. o. m. 1955 års taxering av bostadsföreningars och bostadsaktiebolags inkomster. Dessa regler innebär följande.

Har fastighet tillhört bostadsförening eller bostadsaktiebolag och har den uteslutande eller huvudsakligen använts för beredande av bostad åt föreningens medlemmar eller bolagets delägare, skall inkomstberäkningen ske enligt en i 24 § 3 mom. kommunalskattelagen angiven schablon. Såsom intäkt skall föreningen eller bolaget för helt år räknat upptaga 3 procent av fastighetens taxeringsvärde under beskattningsåret. Om föreningen eller bolaget i fastighet, som huvudsakligen använts på sätt nyss sagts, uthyrt vissa lägenheter till utomstående behöver inkomsten därav ej upptagas såsom föreningens eller bolagets inkomst. Hyresinkomsten anses nämligen innefattad i den enligt nyssnämnda schablon beräknade bruttointäkten. Från den schablonmässigt bestämda intäkten av fastigheten får föreningen eller bolaget enligt 25 § 3 mom. kommunalskattelagen endast göra avdrag för ränta å lånat, i fastigheten nedlagt kapital samt för tomträttsavgäld eller liknande avgäld. För omkostnader av annat slag medges ej avdrag. Vid taxeringen till kommunal inkomstskatt erhåller föreningen eller bolaget avdrag motsvarande garantibeloppet för fastigheten och garantibelopp skall beräknas på vanligt sätt vid bestämmande av den taxerade inkomsten.

Det må påpekas att såvitt rör andra inkomster än av fastighet eller inkomster av fastighet, som icke huvudsakligen använts för ovan angivna ändamål, vanliga regler gäller för beräkning av intäkter och utgifter.

I de fall då den angivna schablonmetoden skall tillämpas för beräkning av föreningens eller bolagets fastighetsinkomst skall medlemmarna eller delägarna icke beskattas, om de själva bebor sina lägenheter. Härom stadgas i punkt 2 sista stycket av anvisn. till 38 § kommunalskattelagen. Det inträder sålunda i dessa fall beskattning endast i ett led, nämligen hos föreningen eller bolaget. Å andra sidan erhåller sådan medlem eller delägare icke något avdrag för kostnader för bostadsinnehavet.

Hyr medlemmar eller delägare ut sina lägenheter i viss fastighet, ehuru detta icke sker i sådan omfattning att schablonmetodens tillämpning å fastigheten bortfaller, inträder viss dubbelbeskattning. Sådan medlem eller delägare skall nämligen beskattas trots att inkomsten av fastigheten åtminstone i viss mån beskattas jämväl hos föreningen eller bolaget genom att föreningen skall beskattas för schablonmässigt beräknad inkomst av fastigheten i dess helhet. Förutsättningen för att jämväl medlem eller delägare skall bli beskattad är att lägenheten helt eller till övervägande delen varit uthyrd under hela eller större delen av beskattningsåret. Har så varit fallet skall jämlikt punkt 2 tredje stycket av anvisn. till 38 § kommunalskattelagen medlemmen eller delägaren såsom skattepliktig intäkt upptaga dels erhållet vederlag för upplåtelsen dels ock, i förekommande fall, värdet av bostad eller förmån som medlemmen eller delägaren för eget bruk förfogat över. Från den sålunda beräknade intäkten må enligt punkt 3 första stycket av anvisn. till 39 § kommunalskattelagen avdrag åtnjutas för sådana avgifter och andra inbetalningar till föreningen eller bolaget som icke är att anse såsom kapitaltillskott, i den mån beloppet av inbetalningarna överstiger utdelning som skett annorledes än i förhållande till innehavda andelar i föreningen eller aktier i bolaget. Vidare må avdrag ske för sådana av upplåtelsen föranledda kostnader, som bestritts av medlemmen eller delägaren själv. Därvid anses kostnad för reparation eller underhåll såsom föranledd av upplåtelsen endast i vad avser avhjälpande av brist eller skada som uppkommit under upplåtelse tiden.

Med kapitaltillskott menas enligt punkt 3 andra stycket av anvisn. till 39 § kommunalskattelagen dels medlems inbetalning å insats i föreningen och delägars inbetalning å aktie dels ock sådan ytterligare inbetalning av medlem eller delägare, som är avsedd att inom föreningen eller bolaget användas för fondering, t. ex. genom kapitalavbetalning å skuld eller genom ny-, till- eller ombyggnad eller därmed jämförlig förbättring av fastigheten eller genom annan stadigvarande kapitalplacering. Är lägenheten upplåten med hyresrätt och således icke med bostadsrätt eller liknande besittningsrätt, skall dock icke någon del av hyresavgiften anses såsom kapitaltillskott. Verkställes fondering inom förening eller bolag, utan att det framgår vilka medel därför användes, skall i första hand anses för fondering använda andra medel än medlemmarnas eller delägarnas inbetalningar under beskattningsåret eller de under året influtna hyrorna för lägenheter, som varit uthyrda till andra än medlemmar eller delägare i denna deras egenskap. Vad därefter återstår av det till fondering använda beloppet skall fördelas på nämnda inbetalningar och hyror efter deras inbördes storlek, och skall vad därvid belöper på de inbetalningar, som verkställts för de med bostadsrätt eller liknande besittningsrätt upplåtna lägenheterna, anses såsom kapitaltillskott.

I punkt 2 andra stycket av anvisn. till 38 § kommunalskattelagen ges bestämmelser om beskattning av *utdelning* från bostadsförening och bostadsaktiebolag. Enligt dessa bestämmelser skall utdelning från bostadsför-

ening eller bostadsaktiebolag, som utgått annorledes än i förhållande till innehavda andelar eller aktier, räknas såsom skattepliktig intäkt av kapital för medlemmen eller delägaren, om och i den mån utdelningen överstiger sådana på beskattningsåret belöpande avgifter och andra inbetalningar till föreningen eller bolaget, vilka icke är att anse som kapitaltillskott.

Som förut nämnts definieras begreppen bostadsförening och bostadsaktiebolag i punkt 3 av anvisn. till 24 § kommunalskattelagen så, att därmed förstås ekonomisk förening och aktiebolag, vars verksamhet uteslutande eller huvudsakligen består i att åt föreningens medlemmar eller bolagets delägare bereda bostäder i hus, som äges av föreningen eller bolaget. För att taxering efter schablonen skall äga rum räcker det emellertid inte, att en fastighet äges av sådan förening eller sådant bolag. Enligt 24 § 3 mom. kommunalskattelagen kräves det därutöver — såsom likaledes framgår av det föregående — att den ifrågavarande fastigheten uteslutande eller huvudsakligen använts för att bereda bostad åt medlemmarna eller delägarna.

Vad angår bostadsföreningar kan sådana föreningar efter tillkomsten av lagen den 25 april 1930 om bostadsrättsföreningar indelas i tre olika slag, nämligen dels bostadsrättsföreningar, dels besittningsrättsföreningar och dels hyresföreningar.

Med *bostadsrättsförening* förstås enligt sistberörda lag ekonomisk förening med ändamål att i föreningens hus åt medlemmarna upplåta bostäder eller andra lägenheter under nyttjanderätt för obegränsad tid.

Såsom *besittningsrättsförening* betecknas förening, som icke blivit registrerad såsom bostadsrättsförening men bedriver verksamhet med samma ändamål som en sådan. Enligt 1 § i 1930 års lag om bostadsrättsföreningar må visserligen icke annan än bostadsrättsförening bedriva verksamhet, som i nämnda lag avses, men enligt övergångsbestämmelserna till lagen skall berörda föreskrift icke utgöra hinder för den, som vid lagens ikraftträdande bedrev verksamhet med angivna ändamål, att i avseende å honom då tillhörigt hus fortsätta verksamheten.

Hyresförening slutligen benämnes sådan bostadsförening, som upplåter lägenheter allenast med hyresrätt för begränsad tid. Speciella civilrättsliga bestämmelser är icke meddelade rörande de båda sistnämnda slagen av föreningar.

Beträffande gränsdragningen mellan bostadsföreningar resp. bostadsaktiebolag samt andra föreningar och bolag föreligger några avgöranden i regeringsrätten från år 1944 (Regeringsrättens årsbok 1944 ref. 62). Fråga förelåg i ett antal besvärsmål, om de före 1954 års lagändring gällande bestämmelserna i 24 § kommunalskattelagen och punkt 3 av anvisn. till samma paragraf skulle tillämpas för vissa föreningar tillhöriga fastigheter, i vilka uthyrning av lägenheter till utomstående förekommit i större skala. Bestämmelserna ansågs tillämpliga å en bostadsförening, i vars fastighet endast 3 lägenheter beboddes av medlemmarna i föreningen, medan 5 lägenheter innehades av föreningen och 14 lägenheter, som innehades av med-

lemmar, uthyrdes till utomstående. Vidare ansågs bestämmelserna tillämpliga i ett fall, då föreningen innehade 5 av föreningens 10 bostadslägenheter, medan de övriga 5 lägenheterna innehades av medlemmar och av dem uthyrdes till utomstående. Däremot har bestämmelserna icke tillämpats å en förening med 22 bostadslägenheter, av vilka 6 innehades av föreningen och 16 av medlemmar. Endast en av medlemmarna bebodde sin lägenhet. Det upplystes bl. a. i det sistnämnda målet, att föreningen hade bildats av 6 syskon, som genom arv bekommit fastigheten. Anledningen till föreningens bildande hade varit att dess medlemmar ville skapa mera ordning och reda vid förvaltningen av fastigheten. Regeringsrätten ansåg, att denna förening med hänsyn till vad i målet blivit upplyst rörande anledningen till föreningens bildande och till övriga i målet förekomna omständigheter icke vore sådan förening, som avsåges i punkt 3 av anvisn. till 24 § kommunalskattelagen. Föreningen beskattades jämväl för medlemmarnas nettointäkter av uthyrda lägenheter.

Av rättsfallen har i skattelagssakkunnigas promemoria dragits den slutsatsen, att en förening, som ursprungligen bildats med syfte att huvudsakligen eller uteslutande upplåta bostäder åt medlemmarna, enligt den tidigare lagstiftningen ansetts kunna bibehålla sin karaktär av bostadsförening i kommunalskattelagens mening även om flertalet lägenheter upplåtits till utomstående. Någon skillnad mellan de fall då sådan upplåtelse gjorts av föreningen och de fall då medlem själv hyrt ut lägenhet torde ej ha gjorts.

Vid remissbehandlingen av den promemoria av skattelagssakkunniga, som låg till grund för 1954 års lagstiftning, anfördes vissa betänkligheter mot att vid genomförande av den föreslagna schablonbeskattningen bibehålla gällande definition å bostadsföreningar och bostadsaktiebolag. Det ifrågasattes sålunda, att schablonbeskattningen skulle kunna i skatteflyktssyfte utnyttjas av föreningar och aktiebolag, som väl formellt men icke i verkligheten utövade sådan verksamhet, som borde berättiga till åtnjutande av de förmåner, de föreslagna beskattningsreglerna erbjöd.

I propositionen nr 37 till 1954 års riksdag uttalade departementschefen, att det liksom dithills borde överlämnas åt rättspraxis att avgöra huruvida bostadsföretaget i det enskilda fallet uppfyllde de krav, som jämlikt kommunalskattelagens bestämmelser borde vara uppfyllda för att företaget enligt lagens mening skulle betraktas såsom bostadsförening eller bostadsaktiebolag. Det fanns emellertid anledning att med skärpt uppmärksamhet följa utvecklingen för att vid behov ompröva bestämmelsernas tillämpningsområde.

En bostadsförening eller ett bostadsaktiebolag kan, enligt vad som framhålls i skattelagssakkunnigas nu avlämnade promemoria, både ha fastigheter, som utnyttjas för föreningens eller bolagets egentliga syfte och som följaktligen schablontaxeras, och fastigheter, som helt eller i större utsträckning utnyttjas på annat sätt t. ex. för uthyrning och som således inte uppfyller villkoret att fastigheten uteslutande eller huvudsakligen skall använ-

das för att bereda bostad åt medlemmarna eller delägarna. Ett sådant fastighetsinnehav kan ha uppkommit på det sättet, att en bostadsförening eller ett bostadsaktiebolag förvärvat en fastighet för att framdeles efter ny- eller ombyggnad utnyttja densamma i sin egentliga verksamhet och i avvaktan därpå uthyr lägenheterna på vanligt sätt. Läget blir detsamma, om en bostadsförening eller ett bostadsaktiebolag för kapitalplacering förvärvat en hyresfastighet, som icke är av den storlek, att dess innehav betager föreningen eller bolaget dess egenskap av bostadsförening eller bostadsaktiebolag. I dessa fall, som i praktiken torde vara ganska sällsynta, tillämpas, framhåller skattelagssakkunniga, icke schablonmetoden, utan föreningen eller bolaget skall i vanlig ordning beskattas för inkomsten av sådan fastighet. I den mån inkomsten utdelas till medlem eller delägare, blir inkomsten dubbelbeskattad såsom annan förenings- eller bolagsinkomst.

I sådana fall åter, då bostadsförenings eller bostadsaktiebolags fastighetsinnehav — genom föreningens resp. bolagets eller medlemmarnas resp. delägarnas åtgärder — utnyttjas på sådant sätt att ingen av dess fastigheter uteslutande eller huvudsakligen användes för beredande av bostäder åt medlemmar och delägare och karaktären av bostadsförening eller bostadsaktiebolag således i realiteten gått förlorad, torde, enligt vad som framhålles i skattelagssakkunnigas promemoria, den nya lagstiftningen hindra, att reglerna om sistnämnda föreningar och bolag blir tillämpliga. Detsamma torde bli fallet, om icke det fastighetsinnehav, varå schablonmetoden skall tillämpas, framstår såsom det väsentliga underlaget för föreningens eller bolagets verksamhet. I annat fall kan ju icke föreningens eller bolagets huvudsakliga verksamhet anses vara att bereda bostäder åt medlemmar eller delägare.

I nämnda hänseende finner de sakkunniga, att den nya lagstiftningen skiljer sig från den äldre. Enligt denna hade man först att med ledning av kommunalskattelagens definition avgöra, om en förening eller ett bolag var att anse såsom bostadsförening eller bostadsaktiebolag. Ansågs svaret böra bli jakande, följde därav att hyresvärdet för bostad eller annan förmån från föreningens eller bolagets fastighet, som tillkommit medlem eller delägare, skulle räknas såsom medlemmens eller delägarens — och icke föreningens eller bolagets — inkomst av fastigheten oavsett hur fastigheten i övrigt utnyttjades. Enligt den nya lagstiftningen saknas förutsättningar för tillämpning över huvud taget av reglerna om schablonmässig inkomstberäkning för bostadsföreningars och bostadsaktiebolags fastigheter om icke vederbörande förening eller bolag haft åtminstone *en* fastighet, som uteslutande eller huvudsakligen använts i föreningens syfte.

Riksskattenämnden har den 30 mars 1955 såsom anvisning till ledning för taxeringsmyndigheterna gjort vissa uttalanden angående tillämpningen av de nya bestämmelserna om beräkning av intäkt av fastighet, som tillhör bostadsförening eller bostadsaktiebolag (*Riksskattenämndens* meddelanden 3/1955 punkt 5). Därin uttalas, att för att bostadsförenings eller bostadsaktie-

bolags fastighet skall anses ha använts uteslutande eller huvudsakligen för beredande av bostad åt föreningens medlemmar eller bolagets delägare den andel av fastighetens taxeringsvärde, som belöper på de till medlemmar eller delägare med bostads- eller hyresrätt upplåtna lägenheterna, bör utgöra åtminstone $\frac{2}{3}$ av fastighetens hela taxeringsvärde. Om en medlem eller delägare själv bebor sin lägenhet eller hyr ut den, bör i princip icke inverka på bedömningen. Skulle emellertid en medlem eller delägare inneha flera lägenheter i fastigheten, bör sådana lägenheter, som medlemmen eller delägaren uthyr till andra än barn eller andra närstående, icke anses använda för beredande av bostad åt föreningens medlemmar eller bolagets delägare. Vidare framhålles, att om det förhållandet, att bostadslägenheterna i viss omfattning av föreningen eller bolaget uthyres till utomstående beror på att företaget ännu icke lyckats förvärva det erforderliga antalet medlemmar eller delägare eller på andra jämförliga omständigheter, bör dock schablonberäkning kunna tillämpas även om en något mindre del av lägenheterna än som svarar mot $\frac{2}{3}$ av taxeringsvärdet upplåtits till medlemmar eller delägare med bostads- eller hyresrätt. I gränsfall och tveksamma fall bör schablonberäkning tillämpas.

Riksskattenämndens anvisning berör, enligt vad skattelagssakkunniga framhåller, endast förutsättningarna för att inkomsten av en fastighet, som tillhör bostadsförening eller bostadsaktiebolag, skall beräknas enligt schablonmetoden. Däremot har i anvisningen icke behandlats frågan när en förening eller ett bolag skall anses uppfylla de i punkt 3 av anvisn. till 24 § kommunalskattelagen angivna villkoren och därmed vara att anse såsom bostadsförening eller bostadsaktiebolag i lagens mening.

Riksskattenämndens framställning

I sin förut nämnda skrivelse den 30 april 1955 framhöll riksskattenämnden, att nämnden i samband med de nyss återgivna anvisningarna övervägde att göra ett uttalande angående beräkningen av intäkt av fastighet, som tillhör bostadsförening eller bostadsaktiebolag, när intäkten icke skall beräknas enligt schablonregeln i 24 § 3 mom. kommunalskattelagen, även om angående beskattningen av de intäkter delägarna erhåller genom delägarskap i dylik förening eller dylikt bolag. Härefter anför riksskattenämnden.

Nämnden avstod emellertid från att göra något uttalande i frågan, enär utformningen av bestämmelserna i kommunalskattelagen icke synes erbjuda tillräckligt underlag härför. Beskattningen av delägarnas förmåner från förening eller bolag, som nu avses, regleras i punkt 2 första stycket av anvisningarna till 38 §. Enligt nämnda anvisningspunkt kan i fråga om bolag och föreningar, som icke äro av beskaffenhet att böra schablontaxeras, till intäkt av kapital icke räknas sådan utdelning, som utgått annorledes än i förhållande till innehavda aktier eller andelar. De inkomster nu ifrågakörande delägare uppbära kunna vara förmån av bostad, vilken i vissa fall

upplåtes mot vederlag till annan, eller annan förmån av föreningens eller bolagets fastighet ävensom utdelning från företaget, som utgått t. ex. i förhållande till under året gjorda inbetalningar. Dylik utdelning har uppenbarligen icke utgått i förhållande till innehavda aktier eller andelar. Vidare är det i vart fall tveksamt, huruvida värdet av nyssnämnda förmåner från fastigheten kan anses såsom utdelning, som utgått efter sådan grund. De av delägarna åtnjutna inkomsterna kunna i intet fall upptagas såsom inkomst av annan fastighet.

Riksskattenämnden fann önskvärt att beskattningen av de förmåner, som delägare i nu ifrågakvarande föreningar eller bolag uppstår på grund av delägarskapet, i författningssväg närmare regleras.

Skattelagssakkunnigas promemoria

Beskattningen enligt nuvarande regler i fall då schablonmetoden ej tillämpas

Mot bakgrunden av vad riksskattenämnden anfört analyserar de sakkunniga till en början det beskattningsresultat, som efter ikraftträdandet av 1954 års lagstiftning föreligger beträffande föreningar och bolag samt deras medlemmar och delägare i fall då schablonmetoden ej är tillämplig.

Beträffande sådana föreningar och bolag, som enligt kommunalskattelagens definition är att anse såsom *bostadsföreningar* och *bostadsaktiebolag* framhåller de sakkunniga, att nettointäkten av sådan fastighet, för vilken schablonmetoden icke är tillämplig, skall beräknas enligt vanliga regler. Att därvid såsom bruttointäkt skall upptagas hyra, som erlagts för av föreningen i vanlig ordning uthyrda (och alltså icke med bostadsrätt upplåtna) bostadslägenheter och andra utrymmen (exempelvis butiker) finner de sakkunniga självfallet. Beträffande lägenheter, som är upplåtna med bostadsrätt, torde det, enligt vad som framhålles i promemorian, vara klart, att årlig avgift från medlem eller delägare skall av föreningen eller bolaget upptagas såsom intäkt, i den mån avgiften icke är att anse såsom kapitaltillskott.

I fråga om sådan inbetalning till bostadsförening eller bostadsaktiebolag, som enligt punkt 3 andra stycket anvisn. till 39 § kommunalskattelagen är att anse såsom kapitaltillskott, uttalar de sakkunniga, att läget ibland kan ställa sig tveksamt, samt yttrar vidare.

Det är att märka att ifrågakvarande definition å »kapitaltillskott» enligt 1954 års lagstiftning har direkt betydelse endast för det fall, att en med bostadsrätt innehavd lägenhet upplåtits till annan och medlemmens eller delägarens inkomst genom upplåtelsen i följd därav skall beskattas såsom inkomst av kapital. Vissa inbetalningar, såsom å andel eller aktie, synes icke vara att hänföra till skattepliktig intäkt. Är åter fråga om sådana i de årliga avgifterna ingående mindre belopp, som är avsedda för skuld amortering, skulle kunna ifrågasättas, om de icke borde betraktas såsom skattepliktiga intäkter, eftersom desamma närmast torde få anses avsedda icke att öka

föreningens eller bolagets egna kapital utan att motverka den värdeminskning, som en byggnad trots vederbörligt underhåll i allmänhet är underkastad. Vid ett vanligt hyresförhållande får viss mindre del av hyran anses avsedd att motsvara sådan värdeminskning. Även denna del av hyran utgör skattepliktig inkomst för fastighetsägaren men denne har å andra sidan rätt till värdeminskningsskatt för byggnad, vilket icke motsvaras av någon direkt utgift och alltså i realiteten har den effekten, att fastighetsägaren slipper skatta för de belopp av hyresinkomsten, som kan anses motsvara den ifrågakvarande värdeminskningen.

Eftersom särskilda regler saknas för beräkning av nettointäkt av fastighet, som tillhör bostadsförening eller bostadsaktiebolag men beträffande vilken schablonen icke skall tillämpas, beror svaret på frågan huruvida »kapitaltillskott» skall betraktas såsom skattepliktig intäkt eller inte närmast därpå, om »kapitaltillskottet» kan betraktas såsom sådan »hyra eller annan ersättning», vilken enligt 24 § 1 mom. första stycket KL hänföres till intäkt av annan fastighet. Principiellt torde svaret härpå vara beroende på prövning i varje särskilt fall, om och till vilken del inbetalning vid jämförelse med ett vanligt hyresförhållande kan anses såsom en i vanlig hyra ingående mot värdeminskning svarande amorteringsdel. Till motsvarande del skulle inbetalningen vara skattepliktig intäkt. I den mån »kapitaltillskottet» däremot i realiteten ökade föreningens eller bolagets behållna kapital, vore den att likställa med inbetalning å andel eller aktie och alltså icke att hänföra till skattepliktig inkomst.

Enligt de sakkunniga torde slutligen av allmänna regler följa, att om hyra eller annan årlig avgift för lägenhet, som upplåtits med bostadsrätt i fastighet, varom här är fråga, är lägre än som motsvarar i orten gällande hyrespris, föreningen skall ha att såsom intäkt av fastigheten upptaga skillnaden mellan det verkliga hyresvärdet och den erlagda hyran eller avgiften. Det är därvid att märka, att om medlem eller delägare har att själv svara för inre reparationer, hyresvärdet uppgår till det lägre belopp, som föranledes av nämnda omständighet.

I promemorian erinras även om att i nu avsedda fall avdrag för omkostnader skall ske enligt de allmänna reglerna i 25 § 1 och 2 mom. kommunal-skattelagen.

Vad därefter angår medlems eller delägares beskattning finner de sakkunniga uppenbart, att vederbörande icke på grund av medlems- eller delägarskapet och med detta förenade rättigheter skall beskattas för inkomst av fastighet. Den tidigare i detta hänseende gällande anordningen har, konstaterar de sakkunniga, upphört med ikraftträdandet av 1954 års lagstiftning. Däremot utgör enligt de sakkunnigas uppfattning medlemmens eller delägarens förmåner på grund av medlems- eller delägarskapet i princip inkomst av kapital.

I promemorian erinras om att den nya lagstiftningen upptar speciella bestämmelser för det fall att medlem eller delägare i mera nämnvärd mån upplåtit honom i sådan egenskap tillkommande bostad eller annan förmån mot vederlag till annan. Härom anföres vidare.

Enligt föreskrift i punkt 2 tredje stycket av anvisn. till 38 § KL skall vederlaget jämte värdet av den förmån, som medlemmen eller delägaren för-

fogat över för eget bruk, räknas såsom intäkt av kapital. Avdrag får därvid ske för sådana avgifter och andra inbetalningar till föreningen eller bolaget, som icke är att anse som kapitaltillskott, dock med avräkning för utdelning från föreningen eller bolaget, som skett annorledes än i förhållande till innehavda andelar eller aktier. Det slag av utdelning, som härvidlag kan komma i fråga för avräkning vid avdragets beräkning, är i allmänhet procentuell återbetalning av erlagda avgifter till föreningen. Avdrag får med andra ord ske för medlemmens eller delägarens nettoavgift till föreningen eller bolaget. Avdrag får vidare ske för sådana av upplåtelsen föranledda kostnader, som bestritts av medlemmen eller delägaren själv. De kostnader, som här kan komma i fråga, är reparationskostnader samt ränta å lånade medel, som upplånats för förvärv av bostadsrätten.

Har medlem eller delägare själv nyttjat honom i denna egenskap tillkommande förmån från här avsedd fastighet — så att de nyss återgivna reglerna icke är tillämpliga — saknas, framhåller de sakkunniga, speciella föreskrifter om hur beskattning skall ske. I promemorian anföres härom vidare.

Enligt allmänna principer borde värdet av förmånen enligt ortens pris anses såsom skattepliktig intäkt av kapital för medlemmen eller delägaren. Till utdelning å aktier och andelar har nämligen i praxis hänförts ej blott sådan utdelning, som i vanlig ordning beslutas vid förenings eller bolags disposition av årsvinst, utan även s. k. förtäckt utdelning. Till sådan har hänförts förmån, exempelvis fri eller hyresbillig bostad, som medlem av ekonomisk förening eller delägare i bolag åtnjutit i denna sin egenskap.

Vad som i berörda hänseende möjligen kan vålla tvekan är bestämmelserna i första stycket punkt 2 av anvisn. till 38 § KL, att till intäkt av kapital icke hänföres utdelning från förening eller bolag, som utgår efter annan grund än i förhållande till innehavda aktier eller andelar, t. ex. i förhållande till gjorda inköp eller försäljningar och att utdelning av sistnämnda slag är skattefri, där den blott innebär en minskning i levnads-kostnader.

De sakkunniga erinrar emellertid om innehållet i andra stycket av punkt 2 av anvisn. till 38 § kommunalskattelagen samt yttrar härvid följande.

Även om författningstexten i berörda hänseende — såsom riksskatte-nämnden anfört — lämpligen kan förtydligas, synes emellertid av den nya lagstiftningens utformning och av förarbetena därtill uppenbart framgå, att avsikten icke varit att genom nämnda lagstiftning göra bostadsförmån, som tillkommit medlem eller delägare i bostadsförening eller bostadsaktiebolag, skattefri i andra fall än som avses i sista stycket av punkt 2 av anvisn. till 38 § KL. I detta hänseende må åberopas, att genom 1954 års lagstiftning stadgandet i första meningen första stycket av berörda anvisningspunkt — enligt vilken mening utdelning i vissa fall icke hänföres till intäkt av kapital — försetts med föreskrift om undantag för fall som avses i andra stycket av anvisningspunkten i fråga. I detta andra stycke förklaras, att utdelning från bostadsförening och bostadsaktiebolag, som utgått annorledes än i förhållande till innehavda andelar eller aktier, räknas såsom intäkt av kapital för medlem eller delägare i den mån utdelningen överstiger vissa avgifter. Uttrycket »utdelning» synes i detta sammanhang icke kunna ges annan innebörd än vad det i allmänhet anses ha vid bedömning av huruvida inkomst av kapital föreligger. Såsom utdelning bör alltså räknas ej blott utbetalningar från förening och bolag, vilka uttryckligen betecknas såsom utdelning, utan även därmed jämförliga förmåner, som eljest brukar hän-

föras till förtäckt utdelning, exempelvis förmån av bostad mot lägre avgift än som svarar mot ortens hyrespris för bostaden.

De sakkunniga upptar härefter frågan om beskattningen av föreningar och aktiebolag som icke är bostadsföreningar eller bostadsaktiebolag. Härvid avses bl. a. det fall att en ekonomisk förening eller ett aktiebolag har till ändamål att bereda sina medlemmar eller delägare bostäder i föreningen eller bolaget tillhörigt hus, ehuru detta icke sker i sådan omfattning att föreningen eller bolaget blir att anse som bostadsförening eller bostadsaktiebolag. Beträffande beskattningen av inkomst av fastighet, däri sådan upplåtelse skett, finnes, framhåller de sakkunniga, icke några speciella bestämmelser meddelade. Inkomstbeskattningen skall ske enligt allmänna regler, d. v. s. samma regler gäller som för annan fastighet tillhörig ekonomisk förening, aktiebolag eller annan skattskyldig. För sådan inkomst gäller enligt de sakkunniga detsamma som för inkomst av sådan bostadsförenings eller bostadsaktiebolags fastighet, å vilken schablonen i 24 § 3 mom. kommunalskattelagen icke är tillämplig.

Har lägenhet upplåtits till medlem eller delägare mot hyra eller avgift, understigande ortens pris, blir enligt promemorian skillnaden mellan å ena sidan hyresvärdet och å andra sidan hyran eller avgiften att anse såsom intäkt för föreningen eller bolaget. I övrigt torde inkomstberäkningen icke skilja sig från den vanliga.

Beträffande beskattningen av medlemmar och delägare i dessa föreningar och bolag framhåller de sakkunniga, att om vederbörande i denna sin egenskap åtnjutit förmån i annan ordning än genom utdelning i eljest vanliga former, t. ex. i form av hyresfri eller hyresbillig bostad, har värdet av förmånen enligt fast praxis beskattats såsom förtäckt utdelning och således hänförts till förvärvskällan kapital.

Behovet av ändrad lagstiftning

Sammanfattningsvis konstaterar de sakkunniga att bestämmelser finns meddelade om

1) vilka ekonomiska föreningar och aktiebolag, som skall anses såsom bostadsföreningar, resp. bostadsaktiebolag,

2) huru beräkning enligt schablonmetod skall ske av nettointäkt av fastighet, som tillhört bostadsförening eller bostadsaktiebolag och som utslutande eller huvudsakligen använts för beredande av bostad åt föreningens medlemmar eller bolagets delägare,

3) att, då bostad eller annan förmån av fastighet tillkommit medlem av bostadsförening eller delägare i bostadsaktiebolag i denna hans egenskap, värdet av bostaden eller förmånen icke skall utgöra skattepliktig intäkt för medlemmen eller delägaren under förutsättning *dels* att bostaden eller förmånen åtnjutits i sådan bostadsföreningen eller bostadsaktiebolaget tillhörig fastighet, varav föreningens eller bolagets nettointäkt beräknas enligt

schablonmetod, och dels att bostaden eller förmånen icke varit av medlemmen eller delägaren helt eller till övervägande del mot vederlag upplåten till annan under hela eller större delen av beskattningsåret,

4) hur medlem av bostadsförening eller delägare i bostadsaktiebolag skall taxeras för intäkt, som han åtnjutit på grund av att honom på grund av medlems- eller delägarskapet tillkommande bostad eller annan förmån varit av honom helt eller till övervägande del mot vederlag upplåten till annan under hela eller större delen av beskattningsåret.

Följande frågor bör enligt de sakkunnigas mening nu lösas genom ändringar i kommunalskattelagens anvisningar.

1. Bestämmelser bör meddelas till ledning vid bedömande av när en ekonomisk förenings eller ett aktiebolags verksamhet skall anses huvudsakligen bestå i sådan verksamhet, vars bedrivande utgör förutsättning för att en sammanslutning skall anses såsom bostadsförening eller bostadsaktiebolag.

2. På samma sätt bör närmare angivas när en bostadsförenings eller ett bostadsaktiebolags fastighet skall anses ha huvudsakligen använts i enlighet med föreningens eller bolagets syfte.

3. Förtydligande föreskrift bör meddelas rörande beräkningen av inkomst av fastighet, som tillhört bostadsförening eller bostadsaktiebolag, i fall då schablonberäkning inte skall tillämpas.

4. Bestämmelserna om skattefrihet för medlem av bostadsförening och delägare i bostadsaktiebolag bör omredigeras för klarläggande av skattskyldigheten i fall, då medlem eller delägare åtnjuter bostad i fastighet, för vilken föreningens eller bolagets inkomst icke skall schablonberäknas.

5. Stadgandet i punkt 2 första stycket av anvisn. till 38 § kommunalskattelagen om skattefrihet för utdelning, som blott innebär en minskning i levnadskostnader, bör kompletteras till förebyggande av att därunder inbegripes förmåner av icke avsedd art.

6. Slutligen bör uppmärksammas det läge, som uppkommer för medlem i bostadsförening eller delägare i bostadsaktiebolag, då föreningen eller bolaget på grund av ändringar i dispositionen av fastighet förlorar sin nämnda karaktär utan att någon ändring inträtt i medlemmens eller delägarens förmåner.

De sakkunnigas förslag

I fråga om behovet av bestämmelser, varigenom uttrycken *bostadsförening* och *bostadsaktiebolag* närmare bestämmas, anför de sakkunniga följande.

Någon tvekan om företagens karaktär kan icke uppkomma i de vanligaste fallen, d. v. s. då ett företag har endast en fastighet och denna uteslutande användes för att bereda bostäder åt företagens delägare. Emellertid skall under förevarande kategori hänföras även företag, vars verksamhet huvudsakligen har angivna beskaffenhet. Det synes lämpligt att komplettera gällande bestämmelser med föreskrifter rörande gränsdragningen i sådana fall, då

verksamheten icke uteslutande har ifrågasättande karaktär men dock är av sådan beskaffenhet att det kan ifrågasättas, om den huvudsakligen har det. Om gällande bestämmelser bibehålles i oförändrat skick, torde vissa företags skatterättsliga ställning bli tveksam och skattetvister i följd därav kunna uppkomma. Något större antal är det dock för närvarande icke fråga om. Antalet företag inom riket, beträffande vilka tvekan för närvarande kan uppkomma, torde icke vara större än ett eller annat hundratal. En närmare precisering är emellertid önskvärd även med tanke på den framtida utvecklingen. Företag, som för närvarande utan tvivel har karaktären av bostadsförening eller bostadsaktiebolag, bör ha möjlighet att avgöra vilka dispositioner företaget eller dess medlemmar kan vidtaga utan att företagets nämnda karaktär äventyras.

Vid övervägande av hur kategorin bostadsföreningar och bostadsaktiebolag bör avgränsas har man enligt de sakkunniga i första hand att beakta, att för denna kategori gäller bestämmelser, som avser att inkomsten av företagets fastigheter skall beskattas lindrigare än inkomsten av andra ekonomiska föreningars och aktiebolags fastigheter. De sakkunniga anför.

Inkomsten skall nämligen i regel beskattas blott en gång — enbart hos företaget utan att beskattning hos delägare av honom tillgodokommen del av inkomsten ifrågakommer — och inkomstberäkningen sker enligt schablon, som i allmänhet leder till lindrigare beskattning än inkomstberäkning enligt vanliga grunder. Denna lindrigare beskattning är i princip avsedd för personer, vilka för att skaffa sig egna bostäder vill begagna den form av samverkan för detta ändamål, som bildandet av bostadsföreningar och bostadsaktiebolag erbjuder. Grunden till att man för sådana fall ansett sig kunna frånga de vanliga skattereglerna får anses vara, att medlems- eller delägarskapet förvärfvas för tillgodoseende av ett personligt behov, och icke för att förvärva inkomst. Den lindrigare beskattningen är däremot icke avsedd för föreningar och aktiebolag, som i mera nämnvärd omfattning bedriver vanlig fastighetsförvaltning eller annan verksamhet. I den mån så är fallet, förlorar föreningen eller bolaget sin karaktär av form för tillgodoseende av ett personligt behov och blir i stället en företagsform för förvärv av inkomst.

Med hänsyn till det anförda finner de sakkunniga befogat att för förenings eller bolags hänförande under kategorin bostadsförening eller bostadsaktiebolag uppställa kravet att verksamheten till avsevärt övervägande del skall vara av den för denna kategori betecknande natur. Gränsdragningen synes enligt de sakkunniga lämpligen kunna ske enligt de principer, som riksskattenämnden i sina anvisningar uppställt för bedömande av när en bostadsförenings eller ett bostadsaktiebolags fastighet skall anses ha huvudsakligen använts för beredande av bostad åt medlemmar eller delägare.

I enlighet med det anförda föreslår de sakkunniga, att punkt 3 av anvisn. till 24 § kommunalskattelagen förses med ett andra stycke av innehåll, att ekonomisk förening eller aktiebolag skall anses såsom bostadsförening eller bostadsaktiebolag endast under förutsättning att till medlemmar eller delägare är upplåtna lägenheter i sådan omfattning, att minst 2/3 av sammanlagda taxeringsvärdet å föreningens eller bolagets fastighetsinnehav belöper å sålunda upplåtna lägenheter samt att vid denna beräkning — om mer än

en lägenhet upplåtits till samma medlem eller delägare — hänsyn må tagas endast till lägenhet, som nyttjas av medlemmen själv eller honom närstående person.

Tillägget innefattar även en bestämmelse att såsom bostadsförening eller bostadsaktiebolag icke skall anses förening eller aktiebolag, som förutom fastighetsförvaltning utövar annan verksamhet av mera betydande omfattning. En sådan regel får anses gälla redan med nuvarande stadganden. Av tillägget framgår, att intet hindrar att föreningen eller bolaget driver en mindre rörelse eller eljest utövar verksamhet av ringa omfattning vid sidan av sin egentliga uppgift. Föreningens eller bolagets karaktär av bostadsförening eller bostadsaktiebolag synes exempelvis icke böra förloras, om föreningen eller bolaget driver mindre livsmedelsaffär, uthyrning av mangel el. dyl. i föreningens fastighet.

De sakkunniga föreslår vidare, att till punkt 3 av anvisn. till 24 § kommunalskattelagen skall fogas ett tredje stycke av innebörd att frågan huruvida bostadsförenings- eller bostadsaktiebolags fastighet skall anses hava huvudsakligen använts för beredande av bostad åt medlemmar eller delägare skall bedömas efter samma grunder som frågan huruvida ett företag skall hänföras till bostadsförening eller bostadsaktiebolag.

Beträffande inkomstberäkningen för sådana bostadsföretag tillhöriga fastigheter som icke taxeras efter schablon framhåller de sakkunniga att de allmänna bestämmelserna i 24 § 1 mom. kommunalskattelagen skall tillämpas. Erinran härom föreslås införd i ett nytt fjärde stycke av punkt 3 av anvisn. till 24 §. Där i har även intagits uttrycklig bestämmelse att såsom intäkt för föreningen eller bolaget skall upptagas hyresvärdet för lägenhet, som vederlagsfritt varit upplåten till medlem eller delägare, liksom skillnaden mellan sådant vederlag och hyresvärdet, om detta är större än vederlaget. Vid uppskattning av hyresvärdet bör givetvis hänsyn tagas till eventuell skyldighet för medlem eller delägare att svara för kostnader, som vid ett vanligt hyresförhållande brukar ankomma på fastighetsägaren. Såsom intäkt för föreningen eller bolaget skall dock icke upptagas belopp, som enligt punkt 3 andra stycket av anvisn. till 39 § kommunalskattelagen är att anse såsom kapitaltillskott.

Med de föreslagna bestämmelserna kommer, påpekar de sakkunniga, en bostadsförening eller ett bostadsaktiebolag att beskattas för hela intäkten av en fastighet, beträffande vilken schablonberäkning av inkomsten icke skall ske, antingen denna intäkt uppbäres kontant i form av ersättning för lägenhetens nyttjande eller utgöres av hyresvärde, som föreningen eller bolaget utnyttjar för beredande av förmån åt medlem eller delägare.

De sakkunniga upptar i detta sammanhang, dock utan att framlägga förslag till författningsändring, frågan om för vilken enhet inkomstberäkning skall ske. De sakkunniga yttrar.

Härom gäller enligt 17 § KL, att inkomsten av varje särskild förvärvskälla skall uppskattas för sig, samt enligt 18 § KL, att såsom särskild för-

värvskälla skall anses varje fastighet, fastighetsdel eller komplex av fastigheter, som är att anse såsom förvaltningsenhet. I anvisn. till sistnämnda paragraf meddelas ytterligare en del regler för bestämmande av de enheter, för vilka inkomstberäkning skall ske.

Med hänsyn till att inkomstberäkningen för bostadsföreningars och bostadsaktiebolags fastigheter kan ske enligt två väsentligt skilda metoder — schablonmetod och vanlig metod — och att dessa metoder hänför sig till betydelsefulla olikheter i dispositionen av fastigheterna, torde fastighet (taxeringsenhet), varå schablonmetoden skall tillämpas, och fastighet, varå sådan tillämpning ej skall ske, icke kunna anses ingå i samma förvärvskälla. I den mån intäkter eller omkostnader är gemensamma för fastigheter av båda dessa slag, bör intäkterna och omkostnaderna fördelas å de olika fastigheterna.

Vid tillämpning av schablonmetoden torde omständigheterna stundom vara sådana, att flera taxeringsenheter bör betraktas såsom en förvärvskälla, för vilken inkomstberäkning kan ske i ett sammanhang. Så kan vara fallet om en bostadsförening äger flera i verksamheten disponerade byggnader jämte en gemensam värmecentral, varav såväl byggnaderna som värmecentralen är var för sig taxerade. På samma sätt kan flera radhus, som äges av en bostadsförening, jämte för dem gemensam värmecentral vara att anse såsom en förvärvskälla, för vilken inkomstberäkningen bör ske i ett sammanhang.

Särskilda föreskrifter i de hänseenden, som nu berörts, torde icke vara erforderliga.

I fråga om beskattningen av medlemmar i bostadsföreningar och delägare i bostadsaktiebolag erinrar de sakkunniga om att dessa i princip icke skall skatta för värdet av den bostad, de åtnjuter i föreningen eller bolaget tillhörig fastighet på grund av sitt medlems- eller delägarskap. Enligt punkt 2 sista stycket av anvisn. till 38 § kommunalskattelagen är skattefriheten dock begränsad till det normala fallet att bostad åtnjutes i fastighet, varav nettointäkten skall beräknas enligt schablonmetod. Denna begränsning kan, uttalar de sakkunniga, anses påkallad, så länge begreppen bostadsförening och bostadsaktiebolag icke är närmare preciserade än vad innehållet i punkt 3 av anvisn. till 24 § i dess nuvarande lydelse ger vid handen. Om skattefriheten i nämnda hänseende varit obegränsad, torde den ha kunnat utnyttjas på ett icke avsett sätt.

Med den föreslagna kompletteringen av bestämmelserna om vad som skall förstås med bostadsförening eller bostadsaktiebolag finner de sakkunniga, att den nu gällande begränsningen icke längre är erforderlig. På grund därav föreslås att nuvarande sista stycket av anvisn. till 38 § ändras så, att angivna begränsning utgår.

De sakkunniga övergår härefter till frågan, hur bestämmelserna i punkten 2 första stycket av anvisn. till 38 § kommunalskattelagen lämpligen bör förtydligas för att tvekan icke skall uppkomma i fråga om beskattningen, i fall då schablonreglerna ej är tillämpliga, av bostads- eller därmed jämförlig förmån, som medlem av ekonomisk förening eller delägare i aktiebolag i denna sin egenskap åtnjuter. De sakkunniga anför härvid följande.

Ifrågavarande bestämmelser är föranledda därav, att uttrycket »utdelning» i KL användes i en vidsträcktare innebörd än som överensstämmer med vanligt språkbruk. Under »utdelning» inbegripes nämligen även belopp, som till sin natur icke är att anse såsom avkastning å medlems eller aktieägarers andel i förenings eller aktiebolags förmögenhet utan såsom rabatt eller pristillägg. (Jfr bl. a. punkt 6 av anvisn. till 21 § och punkt 4 av anvisn. till 28 §). I vanligt språkbruk betecknas sådana belopp såsom återbäring, årsrabatt e. d., resp. pristillägg, tilläggslikvid e. d.

Skattefrihet föreligger enligt ifrågavarande anvisningspunkt för »utdelning», som blott innebär en minskning i levnadskostnader. Denna skattefrihet synes naturlig i fråga om återbäring, rabatter o. d., vilkas syfte är att möjliggöra anskaffningen av vissa varor eller tjänstbarheter till så billigt pris som möjligt och icke att tillgodoföra andels- eller aktieägare avkastning å insatt kapital eller vinst å rörelse. Om däremot en ekonomisk förening eller ett aktiebolag bereder en medlem eller aktieägare bostad eller därmed jämförlig förmån i föreningen eller bolaget tillhörig fastighet utan ersättning eller mot underpris, innebär det i allmänhet, att avkastningen av föreningens eller bolagets fastighetskapital till större eller mindre del överföres till medlemmen eller aktieägaren och skattefrihet för vad medlemmen eller delägaren tillföres kan under sådana förhållanden icke anses motiverad. Den behållna inkomsten av fastighetskapitalet bör enligt skattelagstiftningens allmänna principer beskattas i första hand hos föreningen eller bolaget och därjämte, i den mån den tillföres medlem eller aktieägare, hos denne, såvida icke dubbelbeskattningen under vissa omständigheter anses böra eftergivnas.

Den mest tillfredsställande avfattningen av förevarande lagrum torde enligt de sakkunniga erhållas, om kommunalskattelagens terminologi ändrades, så att begreppet utdelning kommer att omfatta endast utdelning i egentlig mening. Härför skulle emellertid erfordras ändringar i kommunalskattelagen utöver vad syftet med promemorian i och för sig föranledde till. På grund därav föreslås endast en omredigering av punkt 2 första stycket av anvisn. till 38 § kommunalskattelagen.

Första ledet i första meningen av nämnda stycke har ansetts kunna utgå. Den utsäger enligt de sakkunnigas mening ej mer än vad som ändock får anses gälla. Beträffande andra ledet i meningen erinras om, att den för närvarande ej tillämpas helt efter sin ordalydelse. Sålunda taxeras såsom intäkt av kapital även sådan s. k. förtäckt utdelning, som icke utgår i förhållande till innehavda aktier eller andelar. I förslaget till ny lydelse av förevarande stycke har inledningsvis upptagits föreskrift om skattefrihet för resp. hänförande till annat inkomstslag av vissa intäkter. Härefter har införts ett stadgande av innebörd att bostad eller annan förmån av fastighet icke utgör skattefri utdelning, såvida icke de särskilda bestämmelserna om bostadsföreningar och bostadsaktiebolag är tillämpliga. Stycket avslutas med föreskrift, att skattepliktig utdelning, som inte skall räknas såsom intäkt vid beräkning av annat slag av inkomst, skall hänföras till inkomst av kapital.

Slutligen föreslår de sakkunniga en regel av innebörd, att om en bostadsförening eller ett bostadsaktiebolag förlorar sin nämnda karaktär och schablonreglerna således inte kan tilläm-

pas, medlem eller delägare likväl, så länge hans medlems- eller delägar- skap består, för av honom själv nyttjad bostads- eller därmed jämförlig för- mån jämväl i fortsättningen får åtnjuta den skattefrihet, som han tidigare varit berättigad till. En bestämmelse av denna innebörd finner de sakkunni- ga så mycket mera befogad som det kan inträffa, att sådan medlem eller del- ägare ej själv medverkat till att karaktären av bostadsförening eller bostads- aktiebolag gått förlorad.

Den föreslagna föreskriften har införts i ett nytt (femte) stycke av an- visn. till 38 § kommunalskattelagen.

Remissyttrandena

I flertalet remissyttranden uttalas såsom önskvärt att en lagstiftning på området kommer till stånd. Sakkunnigförslaget har också i allmänhet läm- nats utan väsentligare erinringar.

Kammarrätten har i sak intet att erinra mot den i promemorian föreslag- na gränsdragningen och uttalar beträffande övriga förslag att de synes må- hända kunna godtagas.

Överståthållarämbetet framhåller att tillämpningen av 1954 års lagstift- ning om bostadsföreningar och bostadsaktiebolag visat sig vara förenad med vissa svårigheter, ehuru dessa är att hänföra till ett mindre antal gränsfall. Med hänsyn till att berörda beskattningsfrågor i vart fall delvis är av intri- kat natur och icke kan klart bedömas med stöd av gällande skattelagstift- ning, har överståthållarämbetet i princip icke något att erinra emot att de- samma regleras i författningsväg.

Länsstyrelsen i Uppsala län finner behov föreligga av vissa klarläggande bestämmelser om beskattningen av bostadsföreningar och bostadsaktiebolag samt av de förmåner, som delägare i sådana föreningar och bolag på grund av delägarskapet uppbär. De frågor som efter tillkomsten av 1954 års lag- stiftning blivit aktuella och kräver kompletterande eller ändrade bestäm- melser, synes enligt länsstyrelsens uppfattning i huvudsak vara de i prome- morian angivna.

I yttrandet från *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* förordas, att de sakkunnigas förslag lägges till grund för lagstiftning, varvid länsstyrelsen tillika anför följande.

De föreslagna ändringarna i författningstexten medföra icke förenklingar av hithörande såväl för allmänheten som för taxeringsmyndigheterna svår- förståeliga regler. En lösning av de aktuella tolkningsproblemen efter andra grundlinjer än de sakkunniga förordat torde emellertid knappast vara möj- lig, såvida icke en omprövning nu skulle ske av den principiella frågan om bostadsägandets dubbelbeskattning hos aktiebolagen och föreningarna i allmänhet. Detta är emellertid ett skattepolitiskt problem av betydande räckvidd, till vilket ställning icke kan tagas i nu förevarande sammanhang.

HSB instämmer i princip med vad de sakkunniga uttalat om behovet av lagstiftning. Starka skäl talar enligt förbundet för att klarhet skapas be-

träffande vilka bostadsföreningar och bostadsaktiebolag, som kan inrymmas under schablontaxeringsreglerna.

Beträffande den föreslagna gränsdragningen mellan bostadsföreningar och bostadsaktiebolag, på vilka schablontaxering skall tillämpas, å ena, samt övriga hithörande företag, å andra sidan, föreligger flera tillstyrkande yttranden. Från HSB:s riksförbund och Stockholms bostadsföreningars centralföreningar har emellertid framförts önskemål om en mindre snäv gränsdragning än som föreslagits i promemorian. Som redan inledningsvis antytts har vidare riksskattenämnden i första hand förordat, att de nuvarande bestämmelserna på området lämnas oförändrade och att gränsdragningen klarlägges genom uttalanden av nämnden.

Överståthållarämbetet anmärker till en början, att riksskattenämndens tolkning av kravet på att en fastighet huvudsakligen disponeras för att bereda bostad åt delägarna synes innebära en viss skärpning i förhållande till det fåtal fall, där tolkningen härav före ikraftträdandet av 1954 års lagstiftning dragits under regeringsrättens prövning. Emellertid synes — som i promemorian även framhållits — i de föreliggande rättsfallen avgörande betydelse ha tillagts företagets ursprungliga syfte att driva en verksamhet i enlighet med de i författningstexten uppställda kraven. Då en gränsdragning, som i stället bygger på de faktiska förhållandena i det närvarande, avgjort torde vara att föredraga, vill överståthållarämbetet förorda, att en sådan tolkning i princip lagfästes.

Ej heller finner ämbetet något vara att erinra emot att denna strängare gränsdragning tillämpas redan vid bedömandet av frågan, om företagets verksamhet är av sådan art, att delsamma bör betraktas såsom ett bostadsaktiebolag eller en bostadsförening i skattelagarnas mening. Därest i enlighet med de sakkunnigas förslag i princip strängare bedömningsgrunder tillämpas redan då det gäller att avgöra, huruvida visst företag över huvud kan godkännas såsom bostadsaktiebolag eller bostadsförening, finner emellertid ämbetet det onödigt att betunga icke blott taxeringsmyndigheterna utan även företaget, som sålunda förutsättes ha förebringat föreskriven bevisning rörande hela fastighetsinnehavet, med att därutöver i enlighet med bestämmelserna i 24 § 3 mom. kommunalskattelagen beträffande varje särskild fastighet utreda, att densamma med tillämpning av samma bedömningsgrunder disponerats för avsett ändamål. Överståthållarämbetet finner det därför lämpligt att redan i detta sammanhang ställa frågan, huruvida icke 24 § 3 mom. bör omredigeras på sådant sätt, att utredningsskyldigheten i sistnämnda hänseende upphäves. Om nämligen den lägsta tillåtna relationen mellan till delägare respektive medlemmar upplåtna och till tredje man uthyrda lägenheter befinnes vara upprätthållen i avseende på hela fastighetsbeståndet, måste ju en i och för sig för ringa bostadsrättsupplåtelse i viss fastighet motsvaras av en desto större i annan fastighet eller andra fastigheter. Överståthållarämbetet kan sålunda — under förutsättning, att andra stycket punkt 3 av anvisningarna till 24 § erhåller den av de sakkunniga

föreslagna lydelsen — icke dela den i promemorian framförda uppfattningen, att vid den praktiska tillämpningen något fall kan tänkas föreligga, där ett företag, som i och för sig godkänts såsom bostadsaktiebolag eller bostadsförening enligt den strängare bedömningen, kan komma att bereda sig obehörig skattelättnad därigenom, att detsamma berättigas att tillämpa schablonmetod i fråga om inkomsten av hela sitt fastighetsinnehav.

Överståthållarämbetet vill därför föreslå, att första stycket av 3 mom. i 24 § kommunalskattelagen erhåller följande ändrade lydelse: »Har fastighet tillhört bostadsförening eller bostadsaktiebolag skall såsom intäkt — — — — — åsättande av taxeringsvärde för året näst före taxeringsåret.» I följd härav föreslås jämväl, att tredje och fjärde styckena punkt 3 i de sakkunnigas förslag till anvisningar till samma paragraf måtte utgå.

Ämbetet har intet att erinra emot att relationen mellan till delägare respektive medlemmar upplåtna och till tredje man uthyrda lägenheter prövas med ledning av en fördelning av sammanlagda taxeringsvärdet å företagets fastighetsinnehav. Den specialregel, som vid ifrågavarande fördelning utformats för det fall, att delägare eller medlem innehar mer än en lägenhet, finnes jämväl sakligt befogad.

Beträffande kravet på att minst 2/3 av taxeringsvärdet å hela fastighetsinnehavet skall belöpa å lägenheter, som upplåtits med bostadsrätt, yttrar ämbetet bl. a. följande.

Innan skäligheten av detta relationstal upptages till närmare prövning, synes böra omnämnas, att i samband med 1955 års taxeringsarbete utredning företagits för att utröna, huruvida vissa i Stockholms stad registrerade besittnings- och bostadsrättsföreningar i avseende å 1955 års taxering uppfyllt kraven för en schablontaxering jämlikt riksskattenämndens nyssnämnda tillämpning. Från ett flertal föreningar har därvid invänts, att före fördelningen av taxeringsvärdet detsamma av billighetsskäl måtte reduceras med den del av detsamma, som belöper å affärs- och lagerlokaler samt garage och motsvarande utrymmen i botten- och souterrängvåningarna. Det har därvid gjorts gällande, att föreningarna själva icke kunnat påverka den närmare utformningen av byggnaderna. Vissa föreningar ha sålunda förvärvat äldre fastigheter, i vilka redan lokaler av nyssnämnt slag varit inrättade. Andra föreningar åter, vilka organiserats under 1940- och 1950-talen, ha i samband med att byggnadstillstånd meddelats ålagts att anordna dylika lokaler.

För egen del anser överståthållarämbetet problemställningen vara värd beaktande men finner sig icke beredd att nu taga definitiv ställning till frågan. Ämbetet påpekar emellertid, att det vid organisationen av ett bostadsaktiebolag eller en bostadsförening måste ligga i företagets intresse att erbjuda delägarna eller medlemmarna lägsta möjliga bostadskostnad. Det bästa och därför vanligaste sättet att realisera denna naturliga strävan torde enligt ämbetets uppfattning vara att förvärva fastighet med lokaler av här ifrågavarande slag, som kan uthyras till utomstående till normalt hyrespris. Där est fördelning skall ske av ett med hänsyn till förenämnda lokaler reducerat taxeringsvärde, finnes det vidare vara sakligt befogat att i väsentlig mån höja den andel av samma värde, som lägst skall belöpa å lägenheter, som upplåtits till delägare eller medlemmar.

Ämbetet ifrågasätter, huruvida icke formuleringen av regeln om »minst två tredjedelar av taxeringsvärdet» är alltför kategoriskt utformad och huruvida icke möjlighet bör beredas taxeringsmyndigheterna att i tveksamma fall taga hänsyn till eventuellt förebragta speciella omständigheter. Det erinras om att riksskattenämnden rörande tillämpningen av 24 § 3 mom. kommunalskattelagen förordat, att i gränsfall och tveksamma fall schablontaxering bör tillämpas. Enligt överståthållarämbetets uppfattning synes andra stycket punkt 3 av anvisningarna till 24 § enligt de sakkunnigas förslag böra kompletteras med en bestämmelse av i huvudsak motsvarande innehåll.

Ämbetet erinrar om att företag nu icke är skyldigt att utan anmaning lämna sådana uppgifter, som är erforderliga för att bedöma, om detsamma är att anse såsom bostadsaktiebolag eller bostadsförening i skattelagarnas mening. Då det av praktiska skäl torde vara otänkbart att belasta taxeringsmyndigheterna med att årligen rutinmässigt utreda, huruvida visst företags verksamhet under beskattningsåret eventuellt undergått sådan förändring, att beskattningen av detsamma bör ske efter andra principer än tidigare, finner ämbetet nödvändigt att ålägga företagen obligatorisk uppgiftsskyldighet rörande samtliga förhållanden, som kan ha betydelse för förevarande bedömning. Härvidlag finnes i huvudsak den uppgiftsskyldighet, vilken före ikraftträdandet av 1954 års lagstiftning ålåg bostadsaktiebolag och bostadsförening enligt formulär 6 c, kunna tjäna som mönster.

Slutligen framhåller ämbetet, att i följd av den föreslagna skärpta bedömningen torde tillkomma ett icke oväsentligt antal förvaltningsföretag, vilkas vinster kommer att bli föremål för en fullt genomförd dubbelbeskattning. I fråga om dessa företag kommer sålunda samma förhållanden att gälla som de, vilka på sin tid föranledde införandet av förordningen om fondskatt. Med särskilt beaktande av den omständigheten, att företagen kan antagas vara i god tro rörande sin skatterättsliga status med stöd av rättspraxis till den tidigare för bostadsaktiebolag och bostadsföreningar gällande skattelagstiftningen, ifrågasättes om icke dessa företag av billighets-skäl genom en komplettering av fondskatteförordningens bestämmelser eller annorledes bör beredas möjlighet till avveckling enligt de i sagda förordning stadgade grunderna.

Länsstyrelsen i Uppsala län upplyser, att antalet bostadsföreningar inom länet enligt stommarna till 1956 års taxeringslängder utgör 397 samt att alla bostadsföreningar i länet vid 1955 års taxering schablontaxerats. En på grundval av 1954 års deklarationer — vid vilken fullständigare uppgifter enligt äldre lagstiftning lämnats — verkställd undersökning hade emellertid givit vid handen, att ett tiotal föreningar icke bort schablontaxeras år 1955, i samtliga fall på grund av att mer än 1/3 av taxeringsvärdet belöpte å sådana lägenheter, som varit upplåtna för andra ändamål än bostad.

I likhet med de sakkunniga anser länsstyrelsen, att för förenings eller bolags hänförande under kategorin bostadsförening eller bostadsaktiebolag bör uppställas kravet, att verksamheten till klart övervägande del skall vara

av den för denna kategori betecknande natur. Gränsdragningen synes enligt länsstyrelsen lämpligen kunna ske enligt de principer, som riksskattenämnden i sin anvisning till taxeringsmyndigheterna uppställt för bedömande av när en bostadsförenings eller ett bostadsaktiebolags fastighet skall anses ha huvudsakligen använts för beredande av bostad åt medlemmarna eller delägarna. Länsstyrelsen anser dock, att regeln om upplåtelse till medlemmarna för bostadsändamål av minst $\frac{2}{3}$ av sammanlagda taxeringsvärdet å förenings eller bolags fastighetsinnehav belöper å sålunda upplåtna lägenheter, icke bör vara oeftergivlig. Här om anför länsstyrelsen följande.

Under 1930-talet och förra hälften av 1940-talet uppstod av olika anledningar svårigheter för vissa bostadsföreningar att erhålla medlemmar till samtliga bostadsrätter. Föreningarna tvingades därför att själva teckna sig för de övertaliga bostadsrätterna samt upplåta lägenheter till icke föreningsmedlemmar. Detta medförde ej någon olägenhet för föreningarna vid taxeringen enligt då gällande skattebestämmelser och praxis. Nu råder emellertid i stället bostadsbrist och genom tillkomsten av hyresregleringslagen har bostadsföreningarna ej möjlighet att utan särskilda skäl uppsäga hyresgästerna till avflyttning. Så länge dessa äger rätt att bo kvar, är även föreningarnas möjligheter att till skäligt pris avyttra bostadsrätten till lämplig köpare begränsade, därest ej hyresgästen vill inköpa densamma. Med anledning härav bör frågan om en bostadsförenings eller ett bostadsaktiebolags fastighet skall anses ha använts huvudsakligen för beredande av bostad åt föreningens medlemmar eller bolagets delägare, vad beträffar redan existerande bostadsföreningar och bostadsaktiebolag, icke undantagslöst fastslås vid den av de sakkunniga föreslagna $\frac{2}{3}$ -regeln. Vad gäller föreningar och bolag som tillkommit efter lagens ikraftträdande, föreligger däremot ej några sådana betänkligheter, som nu anförts. Länsstyrelsen vill därför föreslå, att bestämmelsen formuleras så, att vad gäller redan existerande bostadsföreningar och bostadsaktiebolag, regeln skall gälla därest icke särskilda skäl ger anledning till annat bedömande.

I likhet med överståthållarämbetet anser länsstyrelsen erforderligt, att det ålägges bostadsföreningar och bostadsaktiebolag att utan anmaning avlämna uppgifter till ledning vid de föreslagna bestämmelsernas tillämpning.

HSB yrkar, att bostadsrättsförening skall kunna schablontaxeras, därest bostadslägenhetsytan överstiger 50 % av totala våningsytan. Enligt förbundets mening finns det starka skäl för att knyta an till de grunder, enligt vilka statliga lån kan erhållas för bostadsproduktionen. I sådant avseende gäller, att statslån icke lämnas därest bostadslägenhetsytan icke överstiger 50 % av totala våningsytan. Överstiger bostadslägenhetsytan 50 % anses byggnadsföretaget som belåningsbart. Då den statliga långivningen utslutande syftar till upprätthållandet av bostadsproduktionen följer härav, framhåller förbundet, att i kooperativt företag, som över huvud taget kan erhålla statslån, medlemmarnas bostadsintresse bedömts som det primära för företaget. I denna fråga anför förbundet vidare.

Sådana reglerna för bedömandet av när ett bostadsföretag skall anses vara sådan bostadsförening eller bostadsaktiebolag, som får schablontaxeras, utformats, blir resultatet, att många med hänsyn till skattelagstiftningens

anda fullt lojala bostadsrättsföreningar komma att falla utanför dem. Det är ett allmänt omfattat önskemål, att den fortsatta bostadsproduktionen om möjligt skall förskjutas mot städernas och tätorternas centrum för att motverka en hotande förslumning. De centrala tomterna äro emellertid stadsplanemässigt så utformade, att även bostadsnybyggnader skola inrymma affärs- och kontorslokaler i stor utsträckning. Då emellertid det primära syftet är skapandet av bostäder finnes enligt förbundets mening intet skäl, varför inte jämväl bostadsrättsföreningar med centrala fastighetsbestånd skola schablontaxeras, även om bostäderna utgöra mindre än två tredjedelar av taxeringsvärdet. Ofta är med hänsyn till de enorma tomtkostnaderna just enda möjligheten att bygga centralt belägna bostäder den, att affärslokaler inredas i så stor utsträckning, att avgifterna för dem kunna användas för nedbringandet av kostnaderna för bostadslägenheterna.

Samma yrkande framföres av *Stockholms bostadsföreningars centralförening*, som i anslutning härtill framhåller följande.

Under 1920-talet bildades i Stockholm ett stort antal bostadsföreningar genom inköp av äldre fastigheter med gårdshus. Lägenheterna i gatnuset upplåtos till medlemmar under det att gårdshuslägenheterna i allmänhet ej voro så lätt att få köpare till, varför dessa i de flesta fall blevo hyresobjekt i föreningens gemensamma ägo, ävensom de affärslokaler, som i vissa fall funnos i gatnuset. När man därför som de skattelagssakkunniga vill dra gränsen för schablontaxeringen så att 2/3-delar av fastighetens taxeringsvärde skall vara upplåtna lägenheter till föreningens medlemmar torde resultatet bli att många föreningar, i huvudsak äldre, ej kan schablontaxeras utan kommer att taxeras såsom ägare av annan fastighet.

Enligt *riksskattenämndens* mening är det önskvärt att gränsdragningen mellan »äkta» och »oäkta» bostadsföreningar och bostadsaktiebolag klarlägges. Nämnden är emellertid tveksam om detta lämpligen bör ske genom att införa bestämmelser av föreslagen art i kommunalskattelagen. Vid gränsdragningen synes hänsyn böra tagas till åtskilliga omständigheter. Att fullständigt angiva dessa i lagtexten skulle enligt nämndens uppfattning verka alltför tyngande på densamma. Nämnden vill i detta sammanhang erinra om att nämnden i sina anvisningar angående gränsdragningen enligt bestämmelserna i 24 § 3 mom. kommunalskattelagen bl. a. framhållit, att om det förhållandet, att bostadslägenheterna i viss omfattning av föreningen eller bolaget uthyres till utomstående, beror på att företaget ännu icke lyckats förvärva det erforderliga antalet medlemmar eller delägare eller på andra jämförliga omständigheter, schablonberäkning bör kunna tillämpas även om en något mindre del av lägenheterna än som svarar mot 2/3 av taxeringsvärdet upplåtits till medlemmar eller delägare med bostads- eller hyresrätt. Vidare har nämnden i en liknande anvisning (nämndens meddelanden nr 6/1955 punkt 1) uttalat följande.

Vid bedömande huruvida fastighet skall anses ha använts uteslutande eller huvudsakligen för beredande av bostad åt bostadsrättsföreningens medlemmar böra — under tid då föreningen icke ägt att i fastigheten upplåta lägenheter med bostadsrätt av den anledningen, att ekonomisk plan för föreningens verksamhet ännu icke kunnat upprättas, eller av liknande anledning — såsom till medlemmar med bostadsrätt upplåtna lägenheter anses sådana

lägenheter, som innehavas av personer med vilka föreningen avtalat, att bostadsrätt skall till dem upplåtas, så snart detta lagligen kan ske.

Enligt riksskattenämndens mening bör i dessa anvisningar angivna förhållanden också påverka gränsdragningen mellan »äkta» och »oäkta» föreningar. Nämnden framhåller även, att det vid tillämpningen av bestämmelserna därjämte kan visa sig att även andra omständigheter lämpligen bör föranleda undantag från den för gränsdragningen gällande huvudregeln.

På grund av nu anförda skäl ifrågasätter riksskattenämnden, om icke en mera praktisk och smidigare lösning av denna fråga vore, att bestämmelserna i punkt 3 av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen i nu förevarande del bibehålles oförändrade och att gränsdragningen klarlägges genom uttalanden av riksskattenämnden. Nämndens anvisning angående gränsdragningen enligt bestämmelserna i 24 § 3 mom. kommunalskattelagen skulle därvid i tillämpliga delar överflyttas att gälla i fråga om gränsdragningen enligt bestämmelserna i punkt 3 av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen.

Om det, mot vad riksskattenämnden nu anført, skulle anses lämpligt att på de sätt de sakkunniga föreslagit i kommunalskattelagen införa bestämmelser angående gränsdragningen mellan »äkta» och »oäkta» bostadsföreningar och bostadsaktiebolag, vill nämnden anföra följande.

Nämnden har i princip icke något att erinra mot den gränsdragning som angivits i det föreslagna andra stycket punkt 3 av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen även om nämnden, som av det föregående framgår, ifrågasätter om inte vissa undantag från huvudregeln bör stadgas för sådana fall, då omständigheter, över vilka företaget icke kunnat råda, medfört att 2/3 av fastigheten ännu icke upplåtits till delägare.

Från nämndens sida framhålles såsom önskvärt att genom ett uttalande i propositionen klarlägges, efter vilken grund fördelningen av taxeringsvärdet å de olika lägenheterna bör ske. Enligt nämndens uppfattning bör fördelningen ske i förhållande till hyresvärdena eller — då fråga är om bostadsrättsföreningar enligt 1930 års lag — i förhållande till andelsvärdena för de olika lägenheterna.

Nämnden berör i detta sammanhang även en annan fråga, som hör samman med gränsdragningen mellan »äkta» och »oäkta» bostadsföreningar (aktiebolag), nämligen frågan hur många lägenheter en fastighet minst måste innehålla för att ett företag, som endast äger denna fastighet, skall anses vara en bostadsförening (aktiebolag) i skattelagarnas mening. För egen del anser nämnden att antalet lägenheter måste vara minst tre; för en- och tvåfamiljsfastigheter beräknas inkomsten nämligen enligt särskilda schablonregler. — En annan fråga, beträffande vilken tvekan rått, är enligt nämndens yttrande frågan om vid vilken tidpunkt en förening eller ett bolag skall uppfylla villkoren för en »äkta» bostadsförening eller bostadsaktiebolag för att bestämmelserna i 24 § 3 mom. kommunalskattelagen skall bli tillämpliga. Enligt nämndens mening bör det avgörande vara, om företa-

get vid beskattningsårets utgång varit en »äkta» eller »oäkta» bostadsförening eller bostadsaktiebolag.

I nämndens yttrande hävdas vidare, att om gränsdragningen mellan föreningarna och bolagen sker på sätt de sakkunniga föreslagit och nämnden i princip förordat, bestämmelsen i 24 § 3 mom. kommunalskattelagen bör ändras så, att inkomst av bostadsfastighet, som tillhör en »äkta» bostadsförening eller bostadsaktiebolag, alltid skall beräknas enligt schablon, således oberoende av huru fastigheten i det särskilda fallet använts. Nämnden anser sålunda i likhet med överståthållarämbetet, att dubbla spärrear icke bör uppställas för tillämpning av schablonregeln i 24 § 3 mom. Om en bostadsförening äger två lika stora fastigheter, av vilka den ena helt och den andra till femtio procent är upplåten till bostäder åt medlemmar, är föreningen enligt den föreslagna gränsdragningen en »äkta» bostadsförening. Till stöd för den sålunda intagna ståndpunkten anföres bl. a. följande.

Enligt de sakkunnigas förslag skulle inkomsten av den ena fastigheten beräknas enligt schablon och inkomsten av den andra fastigheten enligt allmänna regler. Hade de båda fastigheterna varit sammanförda till en enda fastighet, skulle inkomstberäkningen även för den del av fastigheten, som icke var upplåten till bostäder åt delägare, ha beräknats enligt schablon. Enligt riksskattenämndens mening föreligga icke tillräckliga skäl att beräkna inkomsten efter olika regler beroende på om föreningen äger en eller flera fastigheter. Vissa utgifter kunna avse fastigheterna gemensamt, varför en olikartad inkomstberäkning kan föranleda svårigheter. — Enligt riksskattenämndens mening bör sålunda det föreslagna tredje stycket av punkt 3 av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen utgå samt bestämmelsen i 24 § 3 mom. kommunalskattelagen omarbetas på sätt nämnden angivit.

Riksskattenämnden ifrågasätter slutligen, i likhet med överståthållarämbetet, om icke, i anslutning till ett genomförande av den ifrågasatta preciseringen av gränsen mellan »äkta» och »oäkta» bostadsföretag, en möjlighet att begära frivillig taxering till fondskatt bör införas.

Samma tanke har framförts i det av *länsstyrelsen i Malmöhus län* avgivna yttrandet.

Mot de sakkunnigas förslag beträffande sådana bostadsföretag tillhöriga fastigheter som icke taxeras efter schablon har vid remissbehandlingen endast framkommit ett fåtal anmärkningar.

Riksskattenämnden erinrar om sitt förslag att borttaga den särskilda spärregeln i 24 § 3 mom. Bifalles detta förslag, uppkommer aldrig det fall att en fastighet, som tillhör ett »äkta» bostadsföretag, icke skall taxeras efter schablon. De särskilda bestämmelser som föreslagits för sådana fall skulle alltså bli onödiga. Om det emellertid skulle befinnas lämpligt att genomföra dessa bestämmelser, vill nämnden framhålla, att en uttrycklig reglering av hur inkomstberäkningen skall ske i det fall, då schablonregeln icke blir tillämplig för en »äkta» bostadsförening eller bostadsaktiebolag, kan leda till att osäkerhet kommer att råda beträffande hur inkomstbe-

räkningen för en fastighet, som äges av en »oäkta» förening eller bolag, skall verkställas, enär bestämmelser härom saknas. Därest det föreslagna fjärde stycket godtages, bör därför till detta fogas en mening av innebörd, att inkomstberäkningen för en fastighet, som äges av en »oäkta» förening eller bolag, skall ske på motsvarande sätt. — Om åter, såsom nämnden förordar, tredje och fjärde styckena av punkt 3 av anvisningarna till 24 § utgår, har nämnden för avsikt att utfärda anvisningar till ledning för taxeringsmyndigheterna angående beräkningen av inkomst av fastighet, som tillhör »oäkta» bostadsföreningar och bostadsaktiebolag. Det bör framhållas att den största svårigheten vid denna beräkning, nämligen hur nedsättningen av hyresvärdet med hänsyn till medlemmarnas reparationsplikt skall avvägas, har lämnats olöst av de sakkunniga. Nämnden har kommit till den uppfattningen att denna fråga lämpligen bör lösas genom anvisningar och icke genom lagstiftning.

Riksskattenämnden berör i detta sammanhang en detaljfråga rörande inkomstberäkningen för en »oäkta» bostadsförening eller bostadsaktiebolag. De sakkunniga hade uttalat, att såsom intäkt för företaget skall upptagas bl. a. skillnaden mellan, å ena sidan, hyresvärdet för medlems lägenhet, om detta är större än vederlaget för lägenheten, samt, å andra sidan, nämnda vederlag. I princip har nämnden ingen erinran mot detta uttalande. Nämnden vill emellertid framhålla, att det ofta kan vara svårt att exakt avgöra vad som är hyresvärdet för en lägenhet. Det får därför anses ligga i sakens natur att i tveksamma fall och då det gäller smärre belopp något tillägg för en dylik beräknad hyresskillnad icke bör göras.

I anslutning till det sagda framhålles, att enahanda principer för inkomstberäkningen bör tillämpas även i andra liknande fall, t. ex. beträffande ett aktiebolag som driver jordbruk och där aktieägare har bostad i det till fastigheten hörande boningshuset.

HSB påpekar — i fråga om det fall att en förening har flera fastigheter av vilka någon användes på sådant sätt att inkomsten inte skall schablon-taxeras — att det inte är fullt klart huruvida härvid med fastighet avsetts byggnad över huvud taget eller byggnad å särskild registerfastighet. Förbundet hemställer om sådant uttalande, att det tydligt framgår att fråga är om särskild registerfastighet.

Även de sakkunnigas förslag beträffande beskattningen av medlemmar i bostadsföreningar och delägare i bostadsaktiebolag har — bortsett från specialregeln till förmån för delägare i bostadsföretag som förlorat sin tidigare karaktär — i allmänhet godtagits.

Riksskattenämnden har inte något att erinra mot utformningen av det föreslagna första stycket av anvisningarna till 38 § kommunalskattelagen men föreslår, att andra stycket, vilket av de sakkunniga lämnats oförändrat, måtte utgå samt att i punkt 3 av anvisningarna till 39 § intages en bestämmelse av innebörd, att från skattepliktig utdelning från bostadsförening och bostadsaktiebolag avdrag får ske för sådana på beskattningsåret belöpande

avgifter och andra inbetalningar till föreningen eller bolaget, vilka icke är att anse som kapitaltillskott. På så sätt angives i 38 § vad som utgör skattepliktig intäkt och i 39 § vad som utgör avdragsgill kostnad, d. v. s. samma teknik anlitas som redan kommit till användning med avseende å *uthyrda* lägenheter. För övrigt erinras om att begreppet kapitaltillskott definieras först i anvisningarna till 39 §.

Riksskattenämnden har icke något att erinra mot den föreslagna ändrade lydelsen av nuvarande fjärde stycket i punkt 2 av anvisningarna till 38 §. Nämnden ifrågasätter dock om icke detta stycke lämpligen bör placeras som andra stycke i anvisningspunkten, medan nuvarande tredje stycket bör bibehållas som tredje stycke. Efter de föreslagna ändringarna är nämligen det nuvarande fjärde stycket att anse såsom huvudstadgande och bör sålunda komma först, medan det nuvarande tredje stycket mera har karaktären av undantagsstadgande.

Beträffande den föreslagna specialregeln till förmån för medlemmar och delägare i bostadsföretag som förlorat sin tidigare karaktär har flera remissinstanser uttalat sig avstyrkande.

Sålunda anför *riksskattenämnden* följande.

Om en medlem eller delägare själv medverkat till att företaget förlorat sin karaktär av bostadsförening eller bostadsaktiebolag, föreligga icke skäl att medgiva sådan medlem eller delägare den skattelättnad, som avses med bestämmelsen. Innehåller t. ex. en fastighet, som äges av bostadsförening, ett mindre antal lägenheter och en medlem, som bor i fastigheten, förvärvar även övriga andelar, finnes ej anledning behandla denne medlem på annat sätt än om han från början ägt samtliga andelar. Inte heller finnes skäl medgiva lättnader i sådana fall, då företaget förlorar sin karaktär av bostadsförening eller bostadsaktiebolag, därför att företaget som sådant övertager huvudparten av lägenheterna från medlemmar eller delägare. Att det skatterättsliga läget för en viss person ändras på grund av åtgärder över vilka han icke kunnat råda, anser nämnden i och för sig knappast kräva särbestämmelser. Det är en risk som den, vilken ingår som medlem i en bostadsförening, alltid har att räkna med. Därtill kommer — och detta läser vara det avgörande skälet — att de föreslagna undantagsbestämmelserna måste medföra besvärligheter vid tillämpningen. Bestämmelser av föreslagen innebörd kunna därjämte komma att föranleda krav på liknande skattelättnader i vissa andra fall.

Liknande synpunkter anföres av *överståthållarämbetet*. Om den föreslagna bestämmelsen trots ämbetets avstyrkande införes, förordas, att tidsbestämningen av praktiska skäl ändras därhän, att skattefriheten förbehålles den, som vid tidpunkten för vederbörande beskattningsnämnds beslut att icke godkänna företaget såsom bostadsaktiebolag eller bostadsförening var delägare eller medlem. Det torde nämligen, framhåller ämbetet, i fråga om dessa associationer, vilka t. o. m. kan ha bildats under 1800-talet, vara utomordentligt svårt, ja harl när omöjligt att utreda, när verksamheten så ändrats, att med en tillämpning av de nu föreslagna bedömningsgrunderna företaget bort diskvalificeras såsom bostadsaktiebolag eller bostadsförening.

Kammarrätten uttalar, att den föreslagna regeln synes medföra alltför långt gående konsekvenser och dessutom torde kunna utnyttjas i skatteflykthänseende. Därför finnes det önskvärt, att den föreslagna skattefriheten åtminstone blir tidsbegränsad på något sätt.

Länsstyrelsen i Malmöhus län finner vägande skäl tala för att övergångsbestämmelser meddelas för beskattning av äldre föreningar, som enligt gällande praxis ansetts som bostadsföreningar och som genom den föreslagna lagändringen icke kom att hänföras till sådana företag. Dylika övergångsbestämmelser synes enligt länsstyrelsen böra gå ut på att den, som vid tidpunkten för de nya bestämmelsernas ikraftträdande är medlem i dylik förening eller delägare i aktiebolag av denna art icke skall beskattas för värdet av bostad eller annan förmån.

Departementschefen

Inkomster, som förvärfvas av ekonomiska föreningar och aktiebolag, blir i princip dubbelbeskattade. Sålunda uttas skatt hos en förening eller ett bolag, när dess inkomster förvärfvas, samt hos medlemmar eller delägare, i den mån samma inkomster tillföres dem såsom utdelning. Från dubbelbeskattning undantas emellertid i huvudsak bostadsföreningar och bostadsaktiebolag, d. v. s. företag vilkas verksamhet uteslutande eller huvudsakligen består i att bereda bostäder i företagets hus åt medlemmar eller delägare. Dessa föreningars och bolags fastighetsinkomster beskattas sålunda endast i ett led. Före år 1955 skedde beskattningen av inkomster, som härrörde av en bostadsrätt eller liknande upplåtelse, hos medlemmarna eller delägarna. När riksdagen år 1954 beslöt att sådana inkomster skulle taxeras efter schablon, beträddes en motsatt väg. Taxering sker i allmänhet endast hos bostadsföretaget. Härvid beräknas fastighetsinkomsten till tre procent av taxeringsvärdena, medan avdrag endast får ske för inteckningsräntor, tomt-rättsavgäld o. likn.

De 1954 införda schablonreglerna har inneburit en värdefull förenkling och har medfört lättnader vid taxeringsarbetet både för de berörda företagen och för myndigheterna. Det har emellertid gjorts gällande, att lagstiftningen icke ger tillräcklig vägledning i vissa gränsfall. Man har därvid främst avsett taxeringen av bostadsförmån eller liknande förmån för medlem eller delägare i företag, på vilket schablonreglerna icke är tillämpliga.

De sakkunniga har i sin promemoria ingående analyserat hithörande bestämmelser. Av de sakkunnigas utredning torde framgå att bestämmelserna i och för sig ger erforderlig ledning för taxeringen i de avsedda fallen. De sakkunniga har emellertid ansett att lagtexten lämpligen bör förtydligas och har framlagt förslag till närmare bestämmelser på området. De sakkunnigas förslag omfattar inkomstberäkning för föreningsfastigheter, som faller utanför schablonen, och av bostadsförmåner för medlemmar, som bor i sådana fastigheter, samt en närmare avgränsning av de fall som skall taxeras efter schablonen.

Vid ett ställningstagande till de sakkunnigas förslag och särskilt till de föreslagna avgränsningsreglerna bör beaktas, att de fall som kan ha föranlett tvekan i tillämpningen torde vara fåtaliga. Det har icke heller framkommit önskemål, vilka i sak synes innebära någon väsentligare ändring i det beskattningsresultat som enligt de sakkunnigas utredning uppnås med nuvarande bestämmelser. Redan med tanke härpå finns det enligt min mening anledning att gå fram med försiktighet när det gäller att tillskapa nya regler på området.

De föreslagna avgränsningsreglerna är ganska omfattande. Likväl synes de, av flera yttranden att döma, behöva ytterligare kompletteras för att den eftersträfvade fullständigheten skall kunna uppnås. Även om sådana kompletteringar sker, kan det icke uteslutas att fall kan förekomma, till vilka hänsyn icke kunnat tas vid bestämmelsernas utformning. Detta torde sammanhånga med att de bostadsföretag, beträffande vilka tvekan om schablonmetodens tillämplighet kan uppkomma, trots sin fåtalighet sinsemellan företer betydande olikheter.

I fråga om behovet av de föreslagna avgränsningsbestämmelserna kan framhållas, att dessa i och för sig icke skulle tjäna annat syfte än att underlätta tolkningen av huvudbestämmelsen att ett bostadsföretag, för att komma i åtnjutande av schablontaxering, uteslutande eller i huvudsak skall vara verksamt för att i sina fastigheter bereda bostäder åt delägare.

Väges mot varandra de invändningar som enligt vad nyss anförts kan riktas mot de tillänkta bestämmelserna samt de begränsade fördelar som bestämmelserna skulle medföra, finner jag i likhet med riksskattenämnden lämpligast att de sakkunnigas förslag icke genomföres i denna del. Det bör alltså enligt min mening även i fortsättningen överlämnas åt praxis att med ledning av förut nämnda huvudbestämmelse verkställa gränsdragning mellan »äkta» och »oäkta» bostadsföretag. Den vägledning för taxeringsmyndigheterna, som kan vara erforderlig, kan, såsom riksskattenämnden framhållit, på ett smidigare sätt tillhandahållas genom anvisningar från nämnden. Härvid bör nämnden ha förhållandevis fria händer att inom ramen för huvudbestämmelsen taga hänsyn till omständigheterna i olika förekommande fall. I detta sammanhang vill jag — närmast med anledning av vad HSB anför i sitt yttrande — såsom min mening framhålla att det inte behöver väcka betänkligheter att verkställa schablontaxering i fall där omkring 60 procent av taxeringsvärdet belöper på bostadslägenheter som upplåtits till medlemmar eller delägare. Även en sådan avgränsning bör sålunda enligt min uppfattning kunna inrymmas under den redan gällande huvudbestämmelsen.

Nämnden har i sitt yttrande upptagit vissa detaljspörsmål, bl. a. angående grunderna för en fördelning av en fastighets taxeringsvärde på olika lägenheter samt rörande det minsta antal lägenheter en fastighet måste innehålla för att ett företag, som äger fastigheten, skall anses vara en bostadsförening eller ett bostadsaktiebolag i lagens mening. Under erinran om att utformningen av eventuella anvisningar på området självfallet är en näm-

dens angelägenhet får jag framhålla, att jag icke har något att invända mot vad nämnden anfört i dessa frågor.

Ehuru jag i enlighet med det anförda funnit övervägande skäl tala för att icke ändra den bestämmelse som nu reglerar gränsdragningen mellan »äkta» och »oäkta» bostadsföretag, synes det vara anledning att i ett annat hänseende företaga en jämkning i förutsättningarna för schablontaxering. Såsom framgår av den förut lämnade redogörelsen, gäller härvidlag två spärrear. För att en fastighet skall få taxeras efter schablonen kräves icke endast att den tillhör ett »äkta» bostadsföretag. Det fordras därutöver att fastigheten uteslutande eller huvudsakligen skall ha utnyttjats för företagets ändamål, d. v. s. för att bereda bostad åt delägare. Sistnämnda spärregel har i riksskattenämndens och överståthållarämbetets yttranden blivit föremål för kritik. Därvid har framhållits att regelns betydelse för att hindra ett obehörigt utnyttjande av schablonbestämmelserna måste vara ringa. Om ett »äkta» bostadsföretag icke alls eller endast i mindre utsträckning utnyttjar en fastighet för att bereda delägare bostäder, måste nämligen företagets övriga fastigheter i så mycket högre grad användas för detta ändamål, för att inte egenskapen av »äkta» bostadsföretag skall gå förlorad. I samma yttranden har vidare uttalats, att regeln i fråga kan föranleda betungande utredningar om användningen av enskilda fastigheter samt att praktiska svårigheter kan uppstå, om fastigheter, tillhöriga samma bostadsföretag, skall taxeras efter olika grunder.

En förutsättning för den ståndpunkt som jag intagit till frågan om gränsdragningen mellan »äkta» och »oäkta» bostadsföretag har varit att denna gränsdragning kommer att ske i huvudsaklig anslutning till de anvisningar riksskattenämnden i enlighet med det förut anförda förutsatts skola utfärda. Om så blir fallet, torde betydelsen av den ifrågavarande spärregeln bli skärligen ringa. Skattelagssakkunniga har också räknat med att det här rör sig om helt få fall. Då det synes kunna medföra vissa praktiska fördelar att borttaga spärregeln i fråga, vill jag icke motsätta mig att så sker. Härav påkallas en ändring i 24 § 3 mom. kommnalskattelagen.

Av detta ståndpunktstagande följer att de i promemorian föreslagna särskilda reglerna om taxering av föreningsfastigheter, som faller utanför schablonen, icke blir behövliga. Beträffande fastigheter, som tillhör »äkta» bostadsföretag, skall ju schablontaxering alltid ske. Vad åter angår de »oäkta» bostadsföretagens fastigheter, blir vanliga regler tillämpliga. Det torde emellertid vara av värde, om riksskattenämnden, såsom förutsatts i dess yttrande, utfärdar anvisningar beträffande inkomstberäkningen för sistnämnda fastigheter.

Även i fråga om beskattningen av medlemmar eller delägare i »äkta» bostadsföretag, medför den nyss förordade lagändringen en förenkling. Schablonmetoden blir tillämplig i samtliga fall, vilket innebär att medlem eller delägare icke skall skatta för bostadsförmån el. likn., med mindre han använt hela eller större delen av sin lägenhet till uthyrning. För detta fall finns erforderliga bestämmelser redan meddelade.

De bestämmelser, som de sakkunniga föreslagit i första stycket av punkt 2 av anvisningarna till 38 § kommunalskattelagen till klarläggande av skattskyldigheten för bostadsförmån o. likn., skulle sålunda endast få betydelse i fråga om delägare i bostadsägande företag, som inte är »äkta» bostadsföreningar eller bostadsaktiebolag. De föreslagna bestämmelserna har i allmänhet tillstyrkts vid remissbehandlingen. För egen del finner jag önskvärt att ett klarläggande av lagstiftningens innebörd sker på denna punkt, och jag kan biträda förslaget. I viss anslutning till vad som förordats av de sakkunniga och riksskattenämnden torde några ändringar av redaktionell natur samtidigt böra företas i övriga delar av anvisningspunkten i fråga.

I promemorian har ytterligare föreslagits särskilda regler till förmån för delägare i sådana bostadsföretag som på grund av ändringar i företagets verksamhet icke längre skall taxeras efter schablon. Ehuru dylika bestämmelser från vissa synpunkter möjligen skulle kunna vara önskvärda, anser jag mig med hänsyn till de i yttrandena anförda betänkligheterna icke kunna förorda förslaget. Inte heller kan jag biträda de yrkanden som framkommit vid remissbehandlingen om att bostadsföretag av nyss nämnd art skulle erhålla möjlighet att begära frivillig taxering till fondskatt. Att vidtaga en så långt gående åtgärd med tanke på de fåtaliga fall varom här är fråga synes icke kunna förordas. Jag får i detta sammanhang även erinra om att fondskatten innebar en engångsåtgärd i syfte att åstadkomma en avveckling av företag, som utnyttjades för skatteflykt.

Vissa remissinstanser har uttalat sig för att bostadsföretagen skulle åläggas att årligen utan anmaning inkomma med uppgifter till ledning för ett bedömande av om de är berättigade till schablontaxering. Med den ståndpunkt som här intagits till gränserna för schablonens tillämpning torde de väsentligaste grunderna för dessa önskemål ha bortfallit. Det kan även nämnas, att när schablonreglerna infördes, en viktig fördel med dessa ansågs vara att bostadsföreningarnas tidigare betungande uppgiftsskyldighet kunde avsevärt inskränkas. Då man icke utan tvingande skäl bör avstå från denna fördel, kan jag icke biträda de framställda önskemålen.

De här förordade författningsändringarna synes böra tillämpas första gången vid 1958 års taxering.

I enlighet med det anförda har inom finansdepartementet upprättats förslag till *lag om ändrad lydelse av 24 § 3 mom. samt punkt 2 av anvisningarna till 38 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370)*.

Föredragande departementschefen hemställer att förenämnda lagförslag måtte genom proposition föreläggas 1957 års riksdag till antagande.

Med bifall till denna av statsrådets övriga ledamöter biträdda hemställan förordnar Hans Maj:st Konungen, att till riksdagen skall avlåtas proposition av den lydelse bilaga till detta protokoll utvisar.

Ur protokollet:
Ingrid Qvarnström

Bihang

Skattelagssakkunnigas förslag
till
lag om ändrad lydelse av punkt 3 av anvisningarna till 24 § och punkt
2 av anvisningarna till 38 § kommunalskattelagen
den 28 september 1928 (nr 370)

Härigenom förordnas, att punkt 3 av anvisningarna till 24 § och punkt 2 av anvisningarna till 38 § kommunalskattelagen¹ den 28 september 1928 skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges.

Anvisningar

till 24 §.

3. Med bostadsförening — — — eller bolaget.

För att förenings eller aktiebolags verksamhet skall anses huvudsakligen vara av den beskaffenhet, som i första stycket sägs, fordras att till medlemmar eller delägare äro upplåtna lägenheter i föreningen eller bolaget tillhörig fastighet i sådan omfattning, att — vid fördelning av fastighetens taxeringsvärde å samtliga lägenheter i fastigheten — å de till medlemmar eller delägare upplåtna lägenheterna belöpa minst två tredjedelar av taxeringsvärdet. Äger förening eller bolag mer än en fastighet, skall vad nu sagts tillämpas å föreningens eller bolagets hela fastighetsinnehav. Har till en medlem eller delägare upplåtits mer än en lägenhet, skall dock vid tillämpning av detta stycke såsom upplåten till medlemmen eller delägaren anses endast sådan lägenhet, som bebos av honom själv eller av honom närstående person. Ej må såsom bostadsförening eller bostadsaktiebolag anses förening eller bolag, som förutom fastighetsförvaltning utövar annan verksamhet av mera betydande omfattning.

Efter de i nästföregående stycke angivna grunderna bedömes jämväl frågan, huruvida bostadsförenings eller bostadsaktiebolags fastighet skall anses hava huvudsakligen använts för beredande av bostad åt föreningens medlemmar eller bolagets delägare.

Har fastighet tillhört bostadsförening eller bostadsaktiebolag och har fastigheten icke använts på sätt i 24 § 3 mom. sägs, skall intäkten av densamma beräknas enligt bestämmelserna i 24 § 1 mom. Därvid iakttages att, om lägenhet varit upplåten till medlem eller delägare utan ersättning, såsom intäkt för föreningen eller bolaget skall upptagas värdet av förmånen enligt i orten gällande hyrespris. Har ersättning utgått men med lägre belopp än som svarar mot nämnda värde, skall såsom intäkt upptagas ersättningen jämte ett belopp motsvarande skillnaden mellan denna och värdet av förmånen enligt i orten gällande hyrespris. Vid uppskattning av värdet å förmån, som här avses, skall hänsyn tagas till medlems eller delägars skyldighet att svara för reparationskostnader o. dyl. Såsom intäkt för föreningen

¹ Senaste lydelse, se SFS 1954:51.

eller bolaget skall icke upptagas belopp, som är att anse såsom kapitaltillskott (jfr punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 39 §).

till 38 §.

2. Utdelning från aktiebolag eller ekonomisk förening, som utgår i förhållande till gjorda inköp eller försäljningar eller efter därmed jämförlig grund är skattefri, där utdelningen blott innebär en minskning i levnads-kostnader, och skall i annat fall hänföras till den förvärvskälla, vartill den på grund av sin beskaffenhet är att hänföra. Sålunda hänföres exempelvis till inkomst av jordbruk resp. rörelse näringsidkares utdelning från ekonomisk förening i form av pristillägg å varor, som han sålt till föreningen, eller i form av rabatt för varor, som han för sin näring inköpt av föreningen. Till utdelning, som på grund av bestämmelserna i detta stycke är skattefri, hänföres icke bostad eller annan förmån av fastighet (jfr emellertid bestämmelserna i fjärde och femte styckena). Skattepliktig utdelning från aktiebolag eller ekonomisk förening, som icke skall räknas såsom intäkt vid beräkning av annat slag av inkomst, hänföres till intäkt av kapital.

Utdelning från — — — som kapitaltillskott.

Har bostad — — — eller delägaren.

Har bostad eller annan förmån av fastighet tillkommit medlem av bostadsförening eller delägare i bostadsaktiebolag i denna hans egenskap och är icke fråga om upplåtelse som i tredje stycket sägs, skall värdet av bostaden eller förmånen icke räknas såsom skattepliktig intäkt för medlemmen eller delägaren. I följd härav må, såvitt fråga ej är om till rörelse hänförlig utgift, avdrag icke ske för medlemmens eller delägarens inbetalningar till föreningen eller bolaget eller för andra omkostnader, som äro hänförliga till innehavet av bostaden eller förmånen.

Har bostadsförenings verksamhet så ändrats, att föreningen icke längre är att anse såsom bostadsförening, skola bestämmelserna i fjärde stycket jämväl för tiden efter ändringen tillämpas för den, som var medlem då ändringen skedde beträffande honom då tillkommande, av honom själv nyttjad bostad eller annan förmån. Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning för delägare i aktiebolag, vilket icke längre är att anse såsom bostadsaktiebolag.

Denna lag träder i kraft dagen efter den, då lagen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling, dock att äldre bestämmelser skola tillämpas vid 1956 års taxering samt vid eftertaxering för år 1956 eller tidigare år.