

# Om arbete för egen räkning

ROBERT PÅHLSSON

*I artikeln diskuteras skattemässiga aspekter på sådan självförvaltning, som innebär att hyresgäster mot rabatterad hyra själva utför visst underhåll m.m. på hyreshuset och dess närmaste omgivningar.*

## 1 Inledning

Den skatteteoretiska frågan om inkomstbegreppets avgränsning, och då främst i vilken utsträckning intäkter skall anses skattepliktiga, aktualiseras regelbundet i rättstillämpningen. Oftast löses problemen utan hjälp av de teorier som skattesystemet åtminstone formellt vilar på.<sup>1</sup> Det skrivna regelverkets pragmatiska och kasuistiska utformning medför i regel att problemen kan lösas utifrån tämligen tekniska analyser. Detta kan vara praktiskt och bra. Risken med en sådan metod är emellertid att grundläggande principer och värderingar inte beaktas på ett tillfredsställande sätt. Detta kan leda till svårigheter att motivera avgöranden på ett juridiskt korrekt, och för den skattskyldige begripligt sätt. Ytterst kan en alltför teknisk analysmetod också leda till olämpliga resultat.

Under det senaste året har man i pressen kunnat läsa om det s.k. Holmafallet. Hyresgäster hos ett allmännyttigt bostadsbolag i

Malmöstadsdelen Holma har erbjudits hyresrabatt, bl.a. mot att de själva hållit rent i och omkring husen i området. Syftet med överenskommelsen skulle primärt vara, att de boende härigenom skulle komma att ta större aktivt ansvar för miljön i området, förhoppningsvis med mindre slitage och skadegörelse som följd.

Systemet med hyresrabatterna i Holma har emellertid lett till ett för de flesta oväntat resultat. Skattemyndigheten i Malmö har nämligen givit uttryck för uppfattningen, att den ekonomiska kompensationen är ersättning för arbete som utförts för bostadsbolagets räkning, och att värdet av den därför utgör skattepliktig intäkt enligt kommunalskattelagen.<sup>2</sup> Denna uppfattning delas tydligen av regeringen, som med utgångspunkt i bl.a. den beskrivna situationen, planerar att föreslå lagändringar.

I denna artikel skall jag diskutera den angivna frågeställningen ur principiell synvinkel, och därvid söka efter det riktiga (eller de riktiga) skatteteoretiska svaret (svaren).

1 Skattelagstiftningen under 1900-talet har kritiserats för att den i många avseenden inte motiverats på ett teoretiskt korrekt sätt. Se Gunnarsson, Åsa, *Skatterättvisa*, 1995, särskilt kapitel 11. Hultqvist framhåller att skatteteoretiska begrepp som inkomstbegreppet numera har liten betydelse, och att inomskattningen främst är beroende av detaljregleringen. Det blir härigenom tolkningen av dessa bestämmelser som dominerar rättstillämpningen, se Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, 1995, s. 325 f.

Härvid skall kortfattat analyseras några av de valmöjligheter och värderingar som kan användas i en analys. Eftersom framställningen syftar till en principiell diskussion lyfter jag inte särskilt fram omständigheterna i det s.k. Holmafallet. Jag uttalar mig inte heller om hur just detta fall bör lösas.

## 2 Inkomstbegreppet och arbete för egen räkning

Nyttjanderättsavtal till bostadslägenheter, som förutom tillhandahållande av lägenheten mot ersättning i kontanter även omfattar andra åtaganden, är ingalunda något nytt.<sup>3</sup> Det var förr mycket vanligt att hyresgäster förband sig att regelbundet ombesörja städning av den egna trappuppgången. Säkerligen förekommer detta även idag. På motsvarande sätt förväntas en hyresgäst som nyttjar en gemensam tvättstuga att städa denna efter sig.

Frågan är nu i vilken utsträckning det kan, respektive bör, ses som skattepliktig

intäkt när en hyresgäst på angivna grunder erhåller hyresrabatt.<sup>4</sup> Sökandet efter ett svar kan ta sin utgångspunkt i det skatterättsliga inkomstbegreppet.<sup>5</sup> Ett sätt att definiera detta begrepp är att låta det omfatta värdet av all den skattskyldiges konsumtion, tillsammans med all den skattskyldiges förmögenhetstillväxt.<sup>6</sup> En sådan utomordentligt vid definition omfattar även t.ex. förvärv genom gåvor, något som inte är inkomstskattepliktigt enligt svensk rätt. Mot de vida definitionerna av inkomstbegreppet har i teori och praktik ställts snävare bestämmelser. Som inkomst har bl.a. betraktats endast den skattskyldiges konsumtion, till den del denna finansierats genom förvärsarbete. Utanför faller då t.ex. avkastning av egendom och realisationsvinster.<sup>7</sup>

Gemensamt för i princip alla definitioner av inkomstbegreppet synes emellertid vara, att begreppet bör omfatta värdet av vad en person erhåller som ersättning för utfört arbete. Den möjlighet att konsumera som uppkommer genom förvärsarbete, omfattas

2 31 § samt 32 § 1 mom. punkten a.

3 I framställningen diskuteras endast problem med anknytning till lägenhetshyra.

4 Jag bortser i det följande från frågan om huruvida hyresgästen kompenseras genom kvittning mot hyresvärdens fordran, eller om saken reglerats på annat sätt. Denna fråga saknar betydelse för en teoretisk analys av hyresrabattens eventuella skattepliktighet. En grundläggande skatterättslig princip är att ekonomiska transaktioner skall bedömas enligt sin egentliga innebörd. Om innebörden av två parallella transaktioner är rabatterad hyra, bör dessa således bedömas gemensamt. En annan sak är att situationer av detta slag ofta medför betydande bevisvärigheter m.m.

5 Det kan självfallet inte bli fråga om att här utföra några ingående analyser av den skatteteoretiska begreppsapparaten. Två nyligen publicerade studier som närmare granskar bl.a. inkomstbegreppet är Gunnarsson, Åsa, *Skatterättvisa*, 1995, s. 149 ff och Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, 1995 s. 187 ff. I dessa verk finns även omfattande hänvisningar till annan litteratur.

6 Det bör framhållas att fastställandet av ett enda skatterättsligt inkomstbegrepp väl är såväl omöjligt som onödigt. Jämför t.ex. Mattsson, Nils, *Skattepolitik*, fjärde upplagan, 1994, s. 61 ff.

7 Detta synsätt dominerade svensk skatterätt fram till 1960-talet, då evig beskattning av realisationsvinster infördes. Sedan dess har det skatterättsliga inkomstbegreppet utvidgats ytterligare, särskilt genom skattereformen då bl.a. hobbyinkomster gjordes skattepliktiga.

principiellt av alla inkomstbegrepp. Eftersom det är konsumtionsförmågan som primärt skall beskattas, får en sådan inkomstbestämning inte tillåta avdrag för levnads-kostnader. Möjligheten att bestrida sådana är ju en del av den inkomst som skall beskattas.

Även om man skulle kunna enas om de teoretiska grunderna för bestämning av inkomstbegreppet, uppkommer emellertid praktiska problem. Ett är frågan om hur man skall behandla *värdet av sådant arbete som den skattskyldige utför för egen räkning*, dvs. för sig själv. Antag exempelvis att den skattskyldige har att välja mellan att antingen laga sin trasiga bil själv, eller att anlita en mekaniker. Den skattskyldige som själv utför reparationen behöver inte anlita hjälp, och slipper därvid konsumera verkstadstjänster för de pengar han tjänat genom eget arbete. Hans konsumtionsförmåga hålls därigenom konstant, i motsats till den skattskyldige som väljer att konsumera verkstadstjänster.

Ett neutralt inkomstbegrepp skulle omfatta även värdet av det egna arbetet i exemplet. Värdet av arbete som den skattskyldige utför för egen räkning anses dock i svensk skatterätt normalt inte som skattepliktig intäkt.<sup>8</sup>

Det är lätt att finna exempel som styrker detta påstående. Förutom fallet med bilen ovan, kan nämnas att den som klipper sin egen gräsmatta inte beskattas för de insparade levnadskostnader som uppkommer genom att trädgårdsmästare inte behöver

anlitas. Den som själv passar sina barn i stället för att betala för barnomsorg beskattas inte för värdet av detta.<sup>9</sup>

Från denna huvudregel finns emellertid några viktiga undantag. Vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet gäller att uttag i mer än ringa omfattning av tjänst, skall resultera i uttagsbeskattning hos näringsidkaren. Räckvidden av denna bestämmelse såvitt gäller arbete som utförs av den skattskyldige personligen, har ännu inte fastställts i praxis. Helt klart är emellertid att den får betydelse vid byte av tjänster. Detta innebär exempelvis att den skattekonsult och den tandläkare, som en gång om året färdigställer självdeklaration, respektive lagar tänder för motparten, åtminstone i teorin uttagsbeskattas för värdet av varandras prestationer. I en sådan situation är det ju dock principiellt fråga om förvärvsarbete, men mot annat än kontant betalning, och inte om arbete för egen räkning. Utagsbeskattning kommer inte ifråga för den tandläkare som utför konststycket att laga sina egna tänder.

Ett annat och möjligen mer betydelsefullt undantag från skattefriheten för värdet av arbete för egen räkning, är villaägaren som själv utför förbättringar eller s.k. värdehöjande reparationer på sitt hus. Dessa arbeten kan leda till att villaägaren vid en framtida försäljning får ut ett högre pris för sin fastighet. Reavinsten blir därmed högre liksom skatten.

8 Värdet av det egna arbetet är heller aldrig avdragsgillt, oavsett om det utförts för egen räkning eller i förvärvssyfte. I det förra fallet föreligger således kongruens med den nämnda skattefriheten. I det sistnämnda fallet motiveras avdragsförbudet av att värdet av det egna arbetet är en del av själva skattebasen, dvs. av det som skall beskattas.

9 För en skatteteoretisk diskussion härom, och om «världlön» för hemarbetande, se Welinder, Carsten, Skattepolitik, andra upplagan, 1976, s. 141 f. Även t.ex. Mattsson, Nils, Skattepolitik, fjärde upplagan 1994, s. 62.

Det anförda leder sammantaget till slutsatsen, att det i inkomstskattesystemet kan identifieras en princip, eller om man så vill en grundläggande norm, med innebörden att man inte beskattas för värdet av det egna arbete som man utför för egen räkning, om sådan beskattning inte följer uttryckligen av lag eller praxis.<sup>10</sup>

### 3 Vad är arbete för egen räkning?

Gränsdragningen mellan arbete för egen räkning och arbete i förvärvssyfte är således av fundamental teoretisk betydelse. Oftast är det dock i praktiken inget problem att avgöra om en arbetsinsats gjorts för egen räkning eller ej. Det är således arbete för egen räkning att städa sin bostad och laga sina kläder. Möjligen är förekomsten av dessa närmast självklara lösningar orsak till att frågeställningen inte givits någon större uppmärksamhet i samtida skatteteori. Ett annat skäl kan vara att praktiska exempel som de nyss angivna, helt enkelt kan tyckas ge ett löjets skimmer åt skattejuridiken.

Det s.k. Holmafallet visar emellertid att den beskrivna teoretiska frågeställningen även kan få stor praktisk betydelse. Som vanligt är det förekomsten av utpräglade gränsfall som resulterar i tillämpningsproblem. Konkret kan frågorna formuleras på följande vis.

1. Bör det anses vara arbete för egen räkning, om en bostadshyresgäst får betala lägre hyra mot att han städar i och omkring det hyreshus som han bor i?

2. Om svaret på frågan är ja, finns det någon rättsregel som ger anledning till avvikelser från principen om att värdet av sådant arbete inte är skattepliktigt?

Flera alternativa synsätt är möjliga när den första frågan skall besvaras. Ett är att fästa avgörande vikt vid den omständigheten att hyresgästens trappstädning och exempelvis skötsel av planteringar, är en aktivitet som utförs för hyresvärdens räkning. Denna aktivitet resulterar faktiskt i ekonomiskt mätbar ersättning för hyresgästen. Inkomstslaget tjänst har i och med skattereformen fått en negativ definition, som omfattar i princip all inkomst som inte är hänförlig till de båda andra inkomstlagen.<sup>11</sup> Intäkten skulle därmed vara att anse som skattepliktig. Det finns utan tvivel stöd i lag för detta sätt att se på saken. Även civilrättsliga skäl kan anföras, t.ex. den omständigheten att överenskommelsen ifråga inte formellt är en del av hyresavtalet, utan utgör ett separat avtal.<sup>12</sup>

Argumentationen har emellertid även svagheter. Definitionen av inkomstslaget tjänst är vid, *men den omfattar alltjämt endast vad som ryms inom det icke legaldefinerade inkomstbegreppet*. Det som tolkningsvis befinnes falla utanför detta begrepp, faller därför också utanför den nega-

10 Detta är för all del inget nytt, se t.ex. Lodin m.fl. 1995 s. 83. Även t.ex. Mattsson, Nils, Skattepolitik, fjärde upplagan 1994, s. 62, som tycks vara av uppfattningen att praktiska hänsyn är skälet till att eget arbete för egen räkning inte beskattas. Denna slutsats kan vara riktig, men det är även tänkbart att andra hänsyn spelat roll, såsom hänsyn till privatliv och därmed integritet. Denna fråga är intressant men utvecklas av utrymmeskäl inte ytterligare här.

11 Se 31 § KL.

12 En sådan konstruktion kan möjligen vara nödvändig med hänsyn till reglerna i hyresförhandlingslagen. Av utrymmeskäl har jag dock avstått från att utreda denna civilrättsliga frågeställning här.

tiva avgränsningen av inkomstslaget tjänst. Vidare anses väl skatterätten i betydande utsträckning vila på civilrätten, bl.a. så att civilrättsliga begrepp i normalfallet skall tolkas enligt sin civilrättsliga innebörd även i skattesammanhang.<sup>13</sup> Här är emellertid fråga om att tolka innebörden av inkomstbegreppet, som överhuvudtaget inte har någon relevant civilrättslig motsvarighet.

I stället talar starka skäl för ett mer nyanterat sätt se på saken. Den hyresgäst som mot nedsatt hyra städar exempelvis den trappuppgång han delar med några andra hyresgäster, städar förvisso sin hyresvärdens egendom. Men han städar likafullt det, som åtminstone i vid mening utgör hans hem. Trappuppgången är visserligen gemensamt utrymme, men den är i likhet med tvättstugan också en del av hyresgästens/den skattskyldiges närmiljö. Den omständigheten att vissa utrymmen delas med andra, och enligt nyttjanderättsavtalet inte omfattas av någon exklusiv besittningsrätt, ändrar inte detta faktum. Ingen skulle komma på tanken att beskatta hyresgästen för värdet av att han städar sin lägenhet. Är det då så självklart att gränsen för denna skattefria zon bör dras just vid lägenhetens ytterdörr, och inte t.ex. vid den ytterdörr som leder in till trappuppgången?

Avvägningen är i själva verket ett uttryck för spänningen mellan två underliggande värden. Svaret på den första frågan (se ovan) blir beroende av vilket av dessa två konkurrerande intressen som prioriteras. Om hyresvärdens *egendomsrätt* betraktas som den grundläggande normen, ligger det närmast till hands att betrakta hyresgästens

städning som arbete utfört för annan. Givet att detta medför en mätbar hyresrabatt råder det ingen tvekan om att skattepliktig intäkt föreligger. Om emellertid hyresgästens *hemrätt* uppfattas som ett betydelsefullare och mer grundläggande värde, kan det i stället med fog göras gällande att hyresgästen utför arbete för egen räkning.<sup>14</sup>

Det sagda illustrerar vilka värden diskussionen egentligen handlar om, och den tillämpare som analyserar problemet så som jag gjort i det föregående, måste nu avslöja och använda sina värderingar för att komma vidare. Som så ofta levererar inte juridiken ett enda riktigt svar, färdigt att analyseras fram av varje tänkbar regel användare. I stället måste ett val träffas, där någon av de angivna värdena ges prioritet.

Min principiella uppfattning är följande. Starka rättviseskäl, främst i form av de viktiga önskemålen om neutralitet och likformighet vid taxeringen, talar för att avgörande vikt fästs vid om föremålet för den skattskyldiges arbete är hans hem eller ej. Förekomsten av olika juridiska besittningskonstruktioner bör enligt min mening inte tillmätas avgörande betydelse vid skattefrågans principiella lösning. Det är neutralt och likformigt om skattskyldiga inte beskattas för att de städar sina bostäder och dessas omedelbara närhet, oavsett om innehavet av bostaden betingas av äganderätt till fastighet, andel i bostadsrättsförening, eller av ett hyresavtal.

Ett principiellt ställningstagande löser naturligtvis inte alla tänkbara gränsdragningsproblem. Det kan självfallet vara lämpligt att i särskilda fall ta hänsyn till fler fak-

13 Se härom Bergström, Sture, *Skatter och civilrätt*, 1978, s 76 ff.

14 Se om uttrycket *hemrätt* Christensen, Anna, *Hemrätt i hyreshuset*, 1994, främst s. 355 ff. Christensen definierar hemrätten som «hyresgästens rätt till en ostörd besittning av det som är hans hem».

torer. En möjlig aspekt är frågan om huruvida endast en hyresgäst av många möjliga utför sådan städning, som medför hyresreduktion. Fördelarna med en konsekvent och uppriktig teori är emellertid uppenbara. Den möjliggör beaktandet av grundläggande rättsprinciper på ett sätt, som ofta är en förutsättning för konsekventa och begripliga ställningstaganden. Frågan om huruvida hyresgästens städning av granntrappuppgången och garagelängan utgör arbete för egen räkning eller arbete för annan, kan ju avgöras på samma grunder och med samma teori. Vägningen av relevanta värden utgör emellertid även här ett val som bör redovisas öppet.

Slutligen skall sägas något om fråga 2 (se ovan). Det finns för närvarande ingen rättsregel, varken i lag eller praxis, som på ett klart och entydigt sätt ger egendomsrätten övervikt i det beskrivna exemplet. Rättstillämparen kan inom ramen för vad som utgör rimliga tolkningar av den skrivna rätten, välja att beskatta eller att inte beskatta i en sådan situation. Oavsett hur skattemyndigheter och domstolar väljer att förhålla sig, är det av hänsyn till skattesystemets legitimitet nödvändigt att valet inte maskeras. Det är således inte korrekt att påstå, att gällande rätt är av sådan beskaffenhet att beskattning inte kan undvikas.

## 4 Avslutning

I framställningen har visats att hyresrabatt som hyresgäst erhåller mot att han håller rent i anslutning till den egna lägenheten, inte nödvändigtvis behöver betraktas som skattepliktig intäkt. Tvärtom talar vägande skäl för den uppfattningen, att olika boendeformer här bör behandlas neutralt.

Det är angeläget att det s.k. Holmafallet inte leder till förhastad lagstiftning. Grundläggande skatterättsliga begrepp och principer bör först analyseras på ett så uttömmande sätt som möjligt. Det är härvid möjligt att gällande rätt erbjuder de argument som behövs för en materiellt tillfredsställande lösning.

En forcerad lagändring kan vara negativ av flera skäl. Den kan späda på den redan alltför stora och heterogena regelflora som präglar den skrivna skatterätten. Och vad värre är, den kan vara ägnad att dölja den omständigheten att rätten inte endast skapas av den lagstiftande församlingen. Ytterst får rätten sitt innehåll när tillämparen använder sina värderingar och träffar val i olika tolkningsituationer. Det är angeläget att detta uppmärksammas mer i skatterättsvetenskaplig forskning.

En stor mängd skrivna regler kommer säkerligen alltid att vara ett nödvändigt inslag i skatterätten. Mitt intryck är emellertid att man börjar närma sig en gräns, bortom vilken skattelagstiftningen riskerar att bli så vidlyftig, att rättssäkerhet och rättvisa hotas. En övertro på vad som kan åstadkommas med alla teknikaliteter i skattelag riskerar att leda till polycentri och subsystem. Ett synsätt där regelorienteringen sker på bekostnad av eftertanke och intentionsdjup riskerar att allvarligt försämra den legitimitet som skatterätten alltjämt åtnjuter. En kontinuerlig och utvecklad teoretisk diskussion är nödvändig för att motverka en sådan utveckling.

### *Författarupplysningar:*

Robert Pålsson är docent i finansrätt vid Rättsvetenskapliga institutionen, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet.