

Promemoria

Förslag till regler om taxering och beskattning av ägarlägenheter

Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet Anders Borg

Genom beslut den 21 juni 2007 förordnade chefen för Finansdepartementet generaldirektören Hases Per Sjöblom att såsom särskild utredare ta fram förslag till skatteregler för s.k. ägarlägenheter. Förordnandet gällde från den 1 juli 2007. Uppdraget skulle redovisas före utgången av år 2007.

Genom beslut den 25 september 2007 förordnades rättslige specialisten Björn Göransson, Skatteverket, att biträda den särskilde utredaren såsom sekreterare.

Under arbetets gång har samråd skett med företrädare för Justitiedepartementet och Skatteverket.

Genom skilda beslut har tiden för att redovisa uppdraget förlängts i avvaktan på att Justitiedepartementet skulle färdigställa ett förslag till lagrådsremiss om civilrättsliga regler om ägarlägenheter. Ett sådant förslag är nu klart och det har offentliggjorts i slutet på april 2008. Uppdraget har därmed blivit möjligt att slutföra.

Härmed överlämnas en promemoria med förslag till regler om taxering och beskattning av ägarlägenheter. Uppdraget är därmed slutfört.

Strängnäs i maj 2008

Hases Per Sjöblom

Björn Göransson

Innehållsförteckning

Förkortningar	1
1 Sammanfattning	2
2 Författningsförslag	4
2.1 Förslag till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152).....	4
2.2 Förslag till ändring i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt.....	19
2.3 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)....	20
2.4 Förslag till ändring i lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift.....	22
3 Uppdraget.....	25
4 Inledning	27
4.1 Utgångspunkter	27
4.2 Val av metod	28
5 Fastighetstaxering	29
5.1 Indelning av byggnader och mark.....	29
5.2 Värdering och taxeringsintervall.....	35
6 Inkomstskatt.....	43
6.1 Ändringsförslag.....	43
6.2 Regler i IL som kommer att gälla ägarlägenheter.....	45
6.3 Utländska ägarlägenheter	54
7 Fastighetsskatt och fastighetsavgift	59
7.1 Statlig fastighetsskatt	59
7.2 Kommunal fastighetsavgift.....	63
8 Övrig skattelagstiftning och dubbelbeskattningsavtalen	67
9 EG-rättsliga aspekter.....	73
10 Konsekvenser av förslaget	74
11 Författningskommentarer.....	75
11.1 Förslag till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152).....	75

11.2	Förslag till ändring i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt.....	77
11.3	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)....	78
11.4	Förslag till ändring i lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift.....	80

Förkortningar

AFT Allmän fastighetstaxering
AvrL Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt
Dnr Diarienummer
EES Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EU Europeiska unionen
FBL Fastighetsbildningslagen
Fi Finansdepartementet
FSL Lag (1984:1052) om statlig fastighetsskatt
FTF Fastighetstaxeringsförfordningen (1993:1199)
FTL Fastighetstaxeringslag (1979:1152)
IL Inkomstskattelag (1999:1229)
JB Jordabalk
KFA Lag (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift
LSK Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
ML Mervärdesskattelag (1994:200)
Prop. Proposition
RSFS Riksskatteverkets författningssamling
SFS Svensk författningssamling
SKV Skatteverket
SKV A Skatteverkets allmänna råd
SKVFS Skatteverkets föreskrifter
SOU Statens offentliga utredningar
StskL Lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter
StskF Förfordningen (1984:406) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter

1 Sammanfattning

I denna promemoria föreslås skatteregler för s.k. ägarlägenheter.

I ett inom Justitiedepartementet utarbetat förslag till lagrådsremiss om ägarlägenheter, Ju2008/3848/L1, föreslås att det införs lagregler som gör det möjligt att inrätta ägarlägenheter i Sverige. Enligt förslaget ska en ägarlägenhet innehas med en direkt äganderätt och utgöra en tredimensionell fastighet som inte är avsedd att rymma annat än en enda bostadslägenhet.

De nya civil- och fastighetsrättsliga reglerna om ägarlägenheterna föreslås i Justitiedepartementets förslag till lagrådsremiss träda i kraft den 1 april 2009.

Situationen för den som kommer att äga en s.k. ägarlägenhet är i allt väsentligt densamma som för den som äger ett småhus. Den som äger en ägarlägenhet kan på samma sätt som småhusägaren hyra ut fastigheten, använda den som kontor, sälja den, hyra ut den etc.

I denna promemoria föreslås i anslutning till och med utgångspunkt från Justitiedepartementets förslag om ägarlägenheter de ändringar och tillägg i fastighetstaxeringslagen (1979:1152), inkomstskattelagen (1999:1229), lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt och i lagen (2007:1938) om kommunal fastighetsavgift som behövs för att infoga ägarlägenheterna i skattesystemet. Bortsett från den värderingsmodell som föreslås bli använd vid fastighetstaxeringen innebär förslagen att skattereglerna för ägarlägenheterna i sak ska vara desamma som för småhusen.

Lagförslagen är inte alltför omfattande. När det gäller reglerna om fastighetstaxering föreslås ett antal tillägg eller justeringar av det befintliga regelverkets grundläggande struktur. Sålunda föreslås "ägarlägenhet" infogas som en byggnadstyp vid sidan av "småhus", "hyreshus" m. fl. I konsekvens härmed införs också begreppen "ägarlägenhetsenhet" vid sidan av "småhusenhet", "hyreshusenhet" etc. samt "ägarlägenhetsfastighet".

Förslaget innebär att ägarlägenheterna vid fastighetstaxeringen ska värderas enligt samma regler som hyreshus. Allmän och förenklad fastighetstaxering av ägarlägenheterna föreslås i konsekvens härmed ske vid samma tidpunkter som för hyreshusen.

När det gäller inkomstbeskattningen kan konstateras att alla regler som idag talar om "fastigheter" blir tillämpliga också på ägarlägenheterna utan särskilda åtgärder. Inte på något ställe i inkomstskattelagen där ordet fastighet har använts föreslås att ägarlägenheterna ska undantas. I övrigt föreslås definitionen av "privatbostad" och "privatbostadsfastighet" också omfatta ägarlägenheterna. En ägarlägenhet som används för annat än boende blir därmed, utan att någon lagändring behövs, en näringsfastighet. Härigenom kommer ägarlägenheterna att behandlas på samma sätt som småhus oavsett om de är privatbostadsfastigheter eller näringsfastigheter. På motsvarande sätt föreslås begreppen "ursprungsbostad" och "ersättningsbostad" när det gäller uppskovsreglerna omfatta också ägarlägenheter. Dessa justeringar innebär att

inkomstskattelagens regelverk utan ytterligare justeringar blir tillämpligt på ägarlägenheterna.

Vidare föreslås att ägarlägenheterna ska påföras statlig fastighetsskatt och kommunal fastighetsavgift enligt i princip samma regler och skattesatser som småhus.

Att infoga ägarlägenheterna i det befintliga systemet är i första hand en lagteknisk fråga. Endast i några enstaka fall har arbetet inneburit att det funnits frågor av saklig beskaffenhet där olika lösningar varit tänkbara. Ett exempel på detta är frågan om ägarlägenheterna ska värderas enligt småhus- eller hyreshusmodellen. Sådana valsituationer behandlas mer utförligt i texten.

De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 april 2009. Några särskilda övergångsregler föreslås inte.

2 Författningsförslag

2.1 Förslag till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152)

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 7 och 7 a §§, 2 kap. 2 och 4 §§, 4 kap. 5-6 och 10 §§, 5 kap. 7 §, 6 kap. 2 §, 7 kap. 3 §, 9 kap. 1 § och 12 kap. 4 § samt att rubriken till 9 kap. fastighetstaxeringslagen (1979:1152) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

7 §¹

Allmän fastighetstaxering *skall* ske vartannat år enligt bestämmelserna i 2–15 kap. och i följande ordning.

År 2003 och därefter vart sjätte år taxeras småhusenheter,

år 2005 och därefter vart sjätte år lantbruksenheter *samt*

år 2007 och därefter vart sjätte år hyreshusenheter, industrienheter, elproduktionsenheter och specialenheter.

Allmän fastighetstaxering *ska* ske vartannat år enligt bestämmelserna i 2–15 kap. och i följande ordning.

år 2005 och därefter vart sjätte år lantbruksenheter,

år 2007 och därefter vart sjätte år, hyreshusenheter, industrienheter, elproduktionsenheter och specialenheter *samt*

år 2013 och därefter vart sjätte år ägarlägenhetsenheter.

7 a §²

Förenklad fastighetstaxering *skall* ske för hyreshusenheter, småhusenheter och lantbruksenheter. Sådan taxering sker enligt bestämmelserna i 2–10 och 12–14 kap. och i följande ordning.

År 2004 och därefter vart sjätte år taxeras hyreshusenheter,

år 2006 och därefter vart sjätte år småhusenheter *samt*

år 2008 och därefter vart sjätte år lantbruksenheter.

Förenklad fastighetstaxering *ska* ske för hyreshusenheter, småhusenheter och lantbruksenheter. Sådan taxering sker enligt bestämmelserna i 2–10 och 12–14 kap. och i följande ordning.

år 2006 och därefter vart sjätte år småhusenheter,

år 2008 och därefter vart sjätte år lantbruksenheter *samt*

år 2010 och därefter vart sjätte år ägarlägenhetsenheter.

¹ Senaste lydelse 2001:1218.

² Senaste lydelse 2001:1218.

2 kap.

2 §³

Nuvarande lydelse

Byggnader *skall* indelas i de byggnadstyper som anges i det följande.

Småhus	Byggnad som är inrättad till bostad åt en eller två familjer. Till sådan byggnad <i>skall</i> höra komplementhus såsom garage, förråd och annan mindre byggnad. Byggnad som är inrättad till bostad åt minst tre och högst tio familjer <i>skall</i> tillhöra byggnadstypen småhus, om byggnaden ligger på fastighet med åkermark, betesmark, skogsmark eller skogsimpediment. Byggnad som hör till en tredimensionell fastighet eller ett tredimensionellt fastighetsutrymme kan inte utgöra småhus.
Hyreshus	Byggnad som är inrättad till bostad åt minst tre familjer eller till kontor, butik, hotell, restaurang och liknande. Byggnad med förrådsutrymme, som ligger i anslutning till hyreshus och som behövs för verksamheten, <i>skall</i> utgöra hyreshus. Byggnad som är inrättad till bostad och som hör till en tredimensionell fastighet <i>eller ett tredimensionellt fastighetsutrymme skall utgöra hyreshus.</i> Till hyreshus <i>skall</i> dock inte räknas byggnad som är inrättad till bostad åt minst tre och högst tio familjer, om den ingår i lantbruksenhet.
Ekonomi- byggnad	Byggnad som är inrättad för jordbruk eller skogsbruk och som inte är inrättad för bostadsändamål, såsom djurstall, loge, lada, maskinhall, lagerhus, magasin och växthus. Växthus och djurstall som inte har anknytning till jordbruk eller skogsbruk.
Kraftverks- byggnad	Byggnad som är inrättad för kommersiell produktion av elektrisk starkström. Även byggnad för vattenreglering, för lagring av bränsle och annan byggnad för produktionen utgör kraftverksbyggnad.
Industri- byggnad	Byggnad som är inrättad för industriell verksamhet och som inte utgör kraftverkbyggnad.
Specialbyggnad	Med specialbyggnad avses

³ Senaste lydelse 2003:1201.

Försvars- byggnad	Byggnad som används för försvarsändamål eller ekonomisk försvarsberedskap, om byggnaden inte är en fristående industriell anläggning. Även mässbyggnad <i>skall</i> utgöra försvarsbyggnad.
Kommunika- tionsbyggnad	Garage, hangar, lokstall, terminal, stationsbyggnad, expeditionsbyggnad, vänthall, godsmagasin, reparationsverkstad och liknande, om byggnaden används för allmänna kommunikationsändamål. Byggnad som används i Statens järnvägars, Luftfartsverkets, Banverkets, Teracom Aktiebolags, Sveriges Radio Aktiebolags, Sveriges Television Aktiebolags och Sveriges Utbildningsradio Aktiebolags verksamhet.
Distributions- byggnad	Byggnad som ingår i överförings- eller distributionsnätet för gas, värme, elektricitet eller vatten.
Värmecentral	Byggnad för produktion och distribution av varmvatten för uppvärmning, dock ej sådan anläggning som även är inrättad för produktion av elektrisk starkström för yrkesmässig distribution.
Renings- anläggning	Vattenverk, avloppsreningsverk, anläggning för förvaring av radioaktivt avfall, sopstation och liknande samt pumpstation som hör till sådan anläggning. Som reningsanläggning avses inte anläggning där verksamheten i allt väsentligt utgör ett led i en industriell process.
Vårdbyggnad	Byggnad som används för sjukvård, missbrukarvård, omsorger om barn och ungdom, kriminalvård, åldringsvård eller omsorger om psykiskt utvecklingsstörda. Annan byggnad än som nu har nämnts <i>skall</i> utgöra vårdbyggnad, om den används som hem åt personer som behöver institutionell vård eller tillsyn.

Bad-, sport- och idrottsanläggning	Byggnad som används för bad, sport, idrott och liknande, om allmänheten har tillträde till anläggningen.
Skolbyggnad	Byggnad som används för undervisning eller forskning vid skola som anordnas av staten skola som anordnas med statsbidrag och skola vars undervisning står under statlig tillsyn. Byggnad som används som elevhem eller skolhem för elever vid sådana skolor.
Kulturbyggnad	Byggnad som används för kulturellt ändamål såsom teater, biograf, museum och liknande.
Ecklesiastikbyggnad	Kyrka eller annan byggnad som används för religiös verksamhet. Krematorium och annan byggnad som används för begravningsverksamhet.
Allmän byggnad	Byggnad som tillhör staten, kommun eller annan menighet och som används för allmän styrelse, förvaltning, rättsvård, ordning eller säkerhet samt fritidsgård och byggnad med likartad användning. Som allmän byggnad <i>skall</i> inte anses byggnad som används för statens affärsdrivande verksamhet.
Övrig byggnad	Byggnad som inte <i>skall</i> utgöra någon av de tidigare nämnda byggnadstyperna.

Föreslagen lydelse

Byggnader *ska* indelas i de byggnadstyper som anges i det följande.

Småhus	Byggnad som är inrättad till bostad åt en eller två familjer. Till sådan byggnad <i>ska</i> höra komplementhus såsom garage, förråd och annan mindre byggnad. Byggnad som är inrättad till bostad åt minst tre och högst tio familjer <i>ska</i> tillhöra byggnadstypen småhus, om byggnaden ligger på fastighet med åkermark, betesmark, skogsmark eller skogsimpediment.
--------	---

	Byggnad som hör till en tredimensionell fastighet eller ett tredimensionellt fastighetsutrymme kan inte utgöra småhus.
<i>Ägarlägenhet</i>	<i>Byggnad som hör till en tredimensionell fastighet och som är inrättad till bostad åt en enda familj.</i>
Hyreshus	Byggnad som är inrättad till bostad åt minst tre familjer eller till kontor, butik, hotell, restaurang och liknande. Byggnad med förrådsutrymme, som ligger i anslutning till hyreshus och som behövs för verksamheten, <i>ska</i> utgöra hyreshus. Byggnad som är inrättad till bostad och som hör till en tredimensionell fastighet <i>ska utgöra hyreshus om den är inrättad till bostad åt fler än en enda familj. Byggnad som är inrättad till bostad och som hör till ett tredimensionellt fastighetsutrymme ska utgöra hyreshus.</i> Till hyreshus <i>ska</i> dock inte räknas byggnad som är inrättad till bostad åt minst tre och högst tio familjer, om den ingår i lantbruksenhet.
Ekonomi- byggnad	Byggnad som är inrättad för jordbruk eller skogsbruk och som inte är inrättad för bostadsändamål, såsom djurstall, loge, lada, maskinhall, lagerhus, magasin och växthus. Växthus och djurstall som inte har anknytning till jordbruk eller skogsbruk.
Kraftverks- byggnad	Byggnad som är inrättad för kommersiell produktion av elektrisk starkström. Även byggnad för vattenreglering, för lagring av bränsle och annan byggnad för produktionen utgör kraftverksbyggnad.
Industri- byggnad	Byggnad som är inrättad för industriell verksamhet och som inte utgör kraftverkbyggnad.
Specialbyggnad	Med specialbyggnad avses Försvars- byggnad Byggnad som används för försvarsändamål eller ekonomisk försvarsberedskap, om byggnaden inte är en fristående industriell anläggning. Även mässbyggnad <i>ska</i> utgöra försvarsbyggnad. Kommunika- tionsbyggnad Garage, hangar, lokstall, terminal, stationsbyggnad, expeditiionsbyggnad, vänthall, godsmagasin, reparationsverkstad och liknande, om

	byggnaden används för allmänna kommunikationsändamål.
	Byggnad som används i Statens järnvägars, Luftfartsverkets, Banverkets, Teracom Aktiebolags, Sveriges Radio Aktiebolags, Sveriges Television Aktiebolags och Sveriges Utbildningsradio Aktiebolags verksamhet.
Distributionsbyggnad	Byggnad som ingår i överförings- eller distributionsnätet för gas, värme, elektricitet eller vatten.
Värmecentral	Byggnad för produktion och distribution av varmvatten för uppvärmning, dock ej sådan anläggning som även är inrättad för produktion av elektrisk starkström för yrkesmässig distribution.
Reningsanläggning	Vattenverk, avloppsreningsverk, anläggning för förvaring av radioaktivt avfall, sopstation och liknande samt pumpstation som hör till sådan anläggning. Som reningsanläggning avses inte anläggning där verksamheten i allt väsentligt utgör ett led i en industriell process.
Vårdbyggnad	Byggnad som används för sjukvård, missbrukarvård, omsorger om barn och ungdom, kriminalvård, åldringsvård eller omsorger om psykiskt utvecklingsstörda. Annan byggnad än som nu har nämnts ska utgöra vårdbyggnad, om den används som hem åt personer som behöver institutionell vård eller tillsyn.
Bad-, sport- och idrottsanläggning	Byggnad som används för bad, sport, idrott och liknande, om allmänheten har tillträde till anläggningen.
Skolbyggnad	Byggnad som används för undervisning eller forskning vid skola som anordnas av staten skola som anordnas med statsbidrag och skola vars undervisning står under statlig tillsyn.

	Byggnad som används som elevhem eller skolhem för elever vid sådana skolor.
Kulturbyggnad	Byggnad som används för kulturellt ändamål såsom teater, biograf, museum och liknande.
Ecklesiastikbyggnad	Kyrka eller annan byggnad som används för religiös verksamhet.
	Krematorium och annan byggnad som används för begravningsverksamhet.
Allmän byggnad	Byggnad som tillhör staten, kommun eller annan menighet och som används för allmän styrelse, förvaltning, rättsvård, ordning eller säkerhet samt fritidsgård och byggnad med likartad användning. Som allmän byggnad <i>ska</i> inte anses byggnad som används för statens affärsdrivande verksamhet.
Övrig byggnad	Byggnad som inte <i>ska</i> utgöra någon av de tidigare nämnda byggnadstyperna.

2 kap.

4 §⁴

Nuvarande lydelse

Mark *skall* indelas i de ägoslag som anges i det följande. Mark som är vattentäckt *skall* indelas endast om den är täktmark. Indelningen får inte påverkas av förekomsten av byggnad som *skall* rivas (saneringsbyggnad) eller av byggnad eller byggnader vars sammanlagda taxeringsvärde inte skulle uppgå till 50 000 kronor.

Tomtmark	Mark som upptas av småhus, hyreshus, kraftverksbyggnad, industribyggnad, specialbyggnad eller övrig byggnad samt trädgård, parkeringsplats, upplagsplats, kommunikationsutrymme m.m., som ligger i anslutning till sådan byggnad.
----------	---

Mark till fastighet, som är bebyggd med småhus, hyreshus, kraftverksbyggnad, industribyggnad, specialbyggnad eller övrig byggnad, *skall* i sin helhet utgöra tomtmark, om fastigheten ligger i ett ägoskifte och har en total areal som inte överstiger två hektar. Detta *skall* dock ej gälla om fastighetens

⁴ Senaste lydelse 2001:1218.

mark till någon del *skall* taxeras tillsammans med annan egendom enligt reglerna i 4 kap.

Vad nu har sagts om tomtmark *skall* också gälla mark till obebyggd fastighet, som har bildats för byggnadsändamål under de senaste två åren. Har fastigheten bildats längre tillbaka i tiden *skall* marken utgöra tomtmark endast om det är uppenbart att den får bebyggas. I övriga fall *skall* obebyggd mark anses som tomtmark endast om marken enligt detaljplan utgör kvartersmark för enskilt bebyggande och det inte är uppenbart att bebyggelsen inte *skall* genomföras. Detsamma gäller om det finns giltigt bygglov eller tillstånd enligt ett förhandsbesked enligt plan- och bygglagen (1987:10), avseende sådan byggnad som anges i andra stycket.

Täktmark	Mark för vilken täktillstånd enligt 18 § naturvårdslagen (1964:822), vattenlagen (1983:291) eller miljöbalken gäller. Med täktillstånd <i>skall</i> jämföras pågående täkt. Byggnad på täktområde för täktens utnyttjande hindrar inte att marken indelas som täktmark.
Åkermark	Mark som används eller lämpligen kan användas till växtodling eller bete och som är lämplig att plöjas.
Betesmark	Mark som används eller lämpligen kan användas till bete och som inte är lämplig att plöjas.
Skogsmark	Mark som är lämplig för virkesproduktion och som inte i väsentlig utsträckning används för annat ändamål. Mark där det bör finnas skog till skydd mot sand- eller jordflykt eller mot att fjällgränsen flyttas ned. Mark som ligger helt eller i huvudsak outnyttjad <i>skall</i> dock inte anses som skogsmark, om den på grund av särskilda förhållanden inte bör tas i anspråk för virkesproduktion. Mark <i>skall</i> anses lämplig för virkesproduktion, om den enligt vedertagna bedömningsgrunder kan producera i genomsnitt minst en kubikmeter virke om året per hektar.
Skogsimpediment	Mark som inte är lämplig för virkesproduktion utan produktionshöjande åtgärder men som bär skog eller har förutsättningar att bära skog.

Övrig mark Mark som inte *skall* utgöra något av de tidigare nämnda ägoslagen.

Föreslagen lydelse

Mark *ska* indelas i de ägoslag som anges i det följande. Mark som är vattentäckt *ska* indelas endast om den är täktmark. Indelningen får inte påverkas av förekomsten av byggnad som *ska* rivas (saneringsbyggnad) eller av byggnad eller byggnader vars sammanlagda taxeringsvärde inte skulle uppgå till 50 000 kronor.

Tomtmark Mark som upptas av småhus, *ägarlägenhet*, hyreshus, kraftverksbyggnad, industribyggnad, specialbyggnad eller övrig byggnad samt trädgård, parkeringsplats, upplagsplats, kommunikationsutrymme m.m., som ligger i anslutning till sådan byggnad.

Mark till fastighet, som är bebyggd med småhus, *ägarlägenhet*, hyreshus, kraftverksbyggnad, industribyggnad, specialbyggnad eller övrig byggnad, *ska* i sin helhet utgöra tomtmark, om fastigheten ligger i ett ägoskifte och har en total areal som inte överstiger två hektar. Detta *ska* dock ej gälla om fastighetens mark till någon del *ska* taxeras tillsammans med annan egendom enligt reglerna i 4 kap.

Vad nu har sagts om tomtmark *ska* också gälla mark till obebyggd fastighet, som har bildats för byggnadsändamål under de senaste två åren. Har fastigheten bildats längre tillbaka i tiden *ska* marken utgöra tomtmark endast om det är uppenbart att den får bebyggas. I övriga fall *ska* obebyggd mark anses som tomtmark endast om marken enligt detaljplan utgör kvartersmark för enskilt bebyggande och det inte är uppenbart att bebyggelsen inte *ska* genomföras. Detsamma gäller om det finns giltigt bygglov eller tillstånd enligt ett förhandsbesked enligt plan- och bygglagen (1987:10), avseende sådan byggnad som anges i andra stycket.

Täktmark Mark för vilken täktillstånd enligt 18 § naturvårdslagen (1964:822), vattenlagen (1983:291) eller miljöbalken gäller. Med täktillstånd *ska* jämföras pågående täkt. Byggnad på täktområde för täktens utnyttjande hindrar inte att marken indelas som täktmark.

Åkermark Mark som används eller lämpligen kan användas till

	växtodling eller bete och som är lämplig att plöjas.
Betesmark	Mark som används eller lämpligen kan användas till bete och som inte är lämplig att plöjas.
Skogsmark	Mark som är lämplig för virkesproduktion och som inte i väsentlig utsträckning används för annat ändamål. Mark där det bör finnas skog till skydd mot sand- eller jordflykt eller mot att fjällgränsen flyttas ned. Mark som ligger helt eller i huvudsak outnyttjad <i>ska</i> dock inte anses som skogsmark, om den på grund av särskilda förhållanden inte bör tas i anspråk för virkesproduktion. Mark <i>ska</i> anses lämplig för virkesproduktion, om den enligt vedertagna bedömningsgrunder kan producera i genomsnitt minst en kubikmeter virke om året per hektar.
Skogsimpediment	Mark som inte är lämplig för virkesproduktion utan produktionshöjande åtgärder men som bär skog eller har förutsättningar att bära skog.
Övrig mark	Mark som inte <i>ska</i> utgöra något av de tidigare nämnda ägoslagen.

4 kap.

5 §⁵

Nuvarande lydelse

Taxeringsenhet *skall* omfatta byggnadstyper och ägoslag enligt en av följande kombinationer, om inte annat sägs i andra och tredje styckena, och ha en av följande beteckningar för typ av taxeringsenhet

1. småhus och tomtmark för sådan byggnad (småhusenhet)
2. hyreshus och tomtmark för sådan byggnad (hyreshusenhet)
3. industribyggnad, övrig byggnad, tomtmark för sådana byggnader, vattenverk på annans grund samt sådan fiskefastighet som avses i 10 § lagen (1970:995) om införande av nya jordabalken (industrienhet)
4. täktmark samt industribyggnad och övrigt byggnad på sådan mark (industrienhet)
5. specialbyggnad och tomtmark för sådan byggnad (specialenhet)
6. ekonomibyggnad, åkermark, betesmark, skogsmark och skogsimpediment (lantbruksenhet)
7. kraftverksbyggnad, tomtmark till kraftverksbyggnad och fallrätt (elproduktionsenhet). Som elproduktionsenhet betecknas också en taxeringsenhet vars värde till övervägande del utgörs av rätt till andels- eller ersättningskraft.

⁵ Senaste lydelse 2000:244.

Småhus och tomtmark för sådan byggnad som ligger på fastighet med åkermark, betesmark, skogsmark eller skogsimpediment, *skall* ingå i den lantbruksenhet som omfattar marken.

Saneringsbyggnad och övrig mark kan ingå i samtliga taxeringsenheter under punkterna 1–7 i första stycket. Övrig mark *skall* i regel ingå i lantbruksenhet. I annat fall *skall* övrig mark taxeras tillsammans med den tomtmark eller täktmark som ligger närmast. Har övrig mark stor omfattning och saknar den samband med annan mark, som har samma ägare, *skall* den dock bilda en taxeringsenhet. Taxeringsenhet, som består av endast övrig mark, betecknas industrienhet, om den ligger till övervägande del inom tätort, och lantbruksenhet, om den ligger till övervägande del utanför sådan ort.

Föreslagen lydelse

Taxeringsenhet *ska* omfatta byggnadstyper och ägoslag enligt en av följande kombinationer, om inte annat sägs i andra och tredje styckena, och ha en av följande beteckningar för typ av taxeringsenhet

1. småhus och tomtmark för sådan byggnad (småhusenhet)
1 a. ägarlägenhet och tomtmark för sådan byggnad (ägarlägenhetsenhet)
2. hyreshus och tomtmark för sådan byggnad (hyreshusenhet)
3. industribyggnad, övrig byggnad, tomtmark för sådana byggnader, vattenverk på annans grund samt sådan fiskefastighet som avses i 10 § lagen (1970:995) om införande av nya jordabalken (industrienhet)
4. täktmark samt industribyggnad och övrigt byggnad på sådan mark (industrienhet)
5. specialbyggnad och tomtmark för sådan byggnad (specialenhet)
6. ekonomibyggnad, åkermark, betesmark, skogsmark och skogsimpediment (lantbruksenhet)
7. kraftverksbyggnad, tomtmark till kraftverksbyggnad och fallrätt (elproduktionsenhet). Som elproduktionsenhet betecknas också en taxeringsenhet vars värde till övervägande del utgörs av rätt till andels- eller ersättningskraft.

Småhus och tomtmark för sådan byggnad som ligger på fastighet med åkermark, betesmark, skogsmark eller skogsimpediment, *ska* ingå i den lantbruksenhet som omfattar marken.

Saneringsbyggnad och övrig mark kan ingå i samtliga taxeringsenheter under punkterna 1–7 i första stycket. Övrig mark *ska* i regel ingå i lantbruksenhet. I annat fall *ska* övrig mark taxeras tillsammans med den tomtmark eller täktmark som ligger närmast. Har övrig mark stor omfattning och saknar den samband med annan mark, som har samma ägare, *ska* den dock bilda en taxeringsenhet. Taxeringsenhet, som består av endast övrig mark, betecknas industrienhet, om den ligger till övervägande del inom tätort, och lantbruksenhet, om den ligger till övervägande del utanför sådan ort.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 §⁶

I småhusenhet, hyreshusenhet, specialenhet och industrienhet <i>skall</i>	I	småhusenhet, ägarlägenhetsenhet, hyreshusenhet,
---	---	---

⁶ Senaste lydelse 1994:1909.

endast ingå egendom som ligger samlad och som utgör en ekonomisk enhet.

Växthus och djurstall som inte har anknytning till jordbruk eller skogsbruk *skall* bilda egen lantbruksenhet.

specialenhet och industrienhet *ska* endast ingå egendom som ligger samlad och som utgör en ekonomisk enhet.

Växthus och djurstall som inte har anknytning till jordbruk eller skogsbruk *ska* bilda egen lantbruksenhet.

10 §⁷

Marksamfällighet eller anläggningssamfällighet *skall* utgöra en taxeringsenhet, om den förvaltas av juridisk person. Detta gäller dock inte om fastigheterna, som har del i samfälligheten, uteslutande eller så gott som uteslutande är småhusfastigheter. Detta gäller heller inte samfällighet, som avser enskild väg eller dike eller som har ringa ekonomiskt värde.

Marksamfällighet eller anläggningssamfällighet *ska* utgöra en taxeringsenhet, om den förvaltas av juridisk person. Detta gäller dock inte om fastigheterna, som har del i samfälligheten, uteslutande eller så gott som uteslutande är småhusfastigheter *eller ägarlägenhetsfastigheter*. Detta gäller heller inte samfällighet, som avser enskild väg eller dike eller som har ringa ekonomiskt värde.

I en elproduktionsenhet får inte kraftverksbyggnad, mark eller markanläggning ingå som tillhör mer än ett av följande slag av kraftverk: vattenkraftverk, kärnkraftverk, kraftvärmeverk, kondenskraftverk, gasturbin eller vindkraftverk.

Regleringsanläggning huvudsakligen avsedd för vattenkraftsändamål *skall* inte utgöra en taxeringsenhet utan beaktas vid taxeringen av de vattenkraftverk som har nytta av anläggningen.

Regleringsanläggning huvudsakligen avsedd för vattenkraftsändamål *ska* inte utgöra en taxeringsenhet utan beaktas vid taxeringen av de vattenkraftverk som har nytta av anläggningen.

5 Kap.

7 §⁸

Nuvarande lydelse

Vid taxeringen *skall* följande delvärden bestämmas.

För småhus-, hyreshus-, industri- och elproduktionsenhet:

1. Byggnadsvärde

Byggnadsvärde är värdet av de byggnader som hör till taxeringsenheten.

2. Markvärde

Markvärde är värdet av taxeringsenhetens tomtmark, täktmark, fallrätt och markanläggningar.

För lantbruksenhet:

1. Bostadsbyggnadsvärde

Bostadsbyggnadsvärde är värdet av de småhus som hör till taxeringsenheten.

2. Ekonomibyggnadsvärde

⁷ Senaste lydelse 1999:630.

⁸ Senaste lydelse 1999:630.

Ekonomibyggnadsvärde är värdet av de ekonomibyggnader som hör till taxeringsenheten.

3. Tomtmarksvärde

Tomtmarksvärde är värdet av taxeringsenhetens tomtmark.

4. Jordbruksvärde

Jordbruksvärde är värdet av taxeringsenhetens åkermark, betesmark och markanläggningar, som används eller behövs för växtodling.

5. Skogsbruksvärde

Skogsbruksvärde är värdet av taxeringsenhetens skogsmark med växande skog och markanläggningar, som används eller behövs för skogsbruk.

6. Skogsimpedimentsvärde

Skogsimpedimentsvärde är värdet av de skogsimpediment som hör till taxeringsenheten.

Föreslagen lydelse

Vid taxeringen *ska* följande delvärden bestämmas.

För småhus-, *ägarlägenhets*-, hyreshus-, industri- och elproduktionsenhet:

1. Byggnadsvärde

Byggnadsvärde är värdet av de byggnader som hör till taxeringsenheten.

2. Markvärde

Markvärde är värdet av taxeringsenhetens tomtmark, täktmark, fallrätt och markanläggningar.

För lantbruksenhet:

1. Bostadsbyggnadsvärde

Bostadsbyggnadsvärde är värdet av de småhus som hör till taxeringsenheten.

2. Ekonomibyggnadsvärde

Ekonomibyggnadsvärde är värdet av de ekonomibyggnader som hör till taxeringsenheten.

3. Tomtmarksvärde

Tomtmarksvärde är värdet av taxeringsenhetens tomtmark.

4. Jordbruksvärde

Jordbruksvärde är värdet av taxeringsenhetens åkermark, betesmark och markanläggningar, som används eller behövs för växtodling.

5. Skogsbruksvärde

Skogsbruksvärde är värdet av taxeringsenhetens skogsmark med växande skog och markanläggningar, som används eller behövs för skogsbruk.

6. Skogsimpedimentsvärde

Skogsimpedimentsvärde är värdet av de skogsimpediment som hör till taxeringsenheten.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 kap.

2 §⁹

Varje småhus, hyreshus, industribyggnad och övrig byggnad med värde av minst 50 000 kronor

Varje småhus, *ägarlägenhet*, hyreshus, industribyggnad och övrig byggnad med värde av minst 50 000

⁹ Senaste lydelse 1992:1666.

skall utgöra en värderingsenhet, om inte annat anges i 3 eller 5 §.

Komplementhus på småhusenheten *skall* i regel ingå i samma värderingsenhet som det mest värdefulla småhuset på taxeringsenheten.

Småhus, hyreshus, industribyggnader och övriga byggnader vilkas värde inte uppgår till 50 000 kronor, *skall* ingå i samma värderingsenhet som den mest värdefulla byggnaden inom samma tomt. Uppgår den mest värdefulla byggnadens värde inte till 50 000 kronor *skall* samtliga byggnader inom tomten utgöra en värderingsenhet.

kronor *ska* utgöra en värderingsenhet, om inte annat anges i 3 eller 5 §.

Komplementhus på småhusenheten *ska* i regel ingå i samma värderingsenhet som det mest värdefulla småhuset på taxeringsenheten.

Småhus, hyreshus, industribyggnader och övriga byggnader vilkas värde inte uppgår till 50 000 kronor, *ska* ingå i samma värderingsenhet som den mest värdefulla byggnaden inom samma tomt. Uppgår den mest värdefulla byggnadens värde inte till 50 000 kronor *ska* samtliga byggnader inom tomten utgöra en värderingsenhet.

7 kap.

3 §¹⁰

Nuvarande lydelse

För byggnader och ägoslag som avses i 8–15 kap. *skall* taxeringsvärde bestämmas med utgångspunkt i riktvärden. Dessa *skall* för varje värderingsenhet bestämmas för kombinationer av värdefaktorer, som i någon utsträckning varierar inom värdeområdet och som har särskild betydelse för marknadsvärdet.

För övriga värdefaktorer *skall* riktvärdet bestämmas med utgångspunkt i förhållanden som i genomsnitt eller i huvudsak råder inom värdeområdet.

Värdefaktorer, som särskilt *skall* beaktas vid riktvärdets bestämmande, *skall*, utom såvitt avser de under punkterna 1–5 angivna värdefaktorerna, indelas i klasser.

1. Storlek för småhus, industribyggnad och övrig byggnad värderad med ledning av en avkastningsberäkning, tomtmark, åkermark, betesmark, skogsmark och skogsimpediment.

2. Hyra för hyreshus.

3. Återanskaffningskostnad för industribyggnad och övrig byggnad på industriområdet värderad med ledning av en produktionskostnadsberäkning.

4. Årligt uttag av täktmark.

5. Normalårsproduktion, utnyttjandetid, flerårsreglering och ålder för vattenkraftverk samt effekt för värmekraftverk.

De uppgifter om värdenivån m.m. (riktvärdeangivelse) som inom varje värdeområde erfordras för att bestämma riktvärdet *skall* redovisas på karta, i tabell eller på annat sätt.

Resultatet av klassindelningen kallas klassindelningsdata.

¹⁰ Senaste lydelse 2001:1218.

Föreslagen lydelse

För byggnader och ägoslag som avses i 8–15 kap. *ska* taxeringsvärde bestämmas med utgångspunkt i riktvärden. Dessa *ska* för varje värderingsenhet bestämmas för kombinationer av värdefaktorer, som i någon utsträckning varierar inom värdeområdet och som har särskild betydelse för marknadsvärdet.

För övriga värdefaktorer *ska* riktvärdet bestämmas med utgångspunkt i förhållanden som i genomsnitt eller i huvudsak råder inom värdeområdet.

Värdefaktorer, som särskilt *ska* beaktas vid riktvärdets bestämmande, *ska*, utom såvitt avser de under punkterna 1–5 angivna värdefaktorerna, indelas i klasser.

1. Storlek för småhus, industribyggnad och övrig byggnad värderad med ledning av en avkastningsberäkning, tomtmark, åkermark, betesmark, skogsmark och skogsimpediment.

2. Hyra för hyreshus *och ägarlägenhet*.

3. Återanskaffningskostnad för industribyggnad och övrig byggnad på industrienhet värderad med ledning av en produktionskostnadsberäkning.

4. Årligt uttag av täktmark.

5. Normalårsproduktion, utnyttjandetid, flerårsreglering och ålder för vattenkraftverk samt effekt för värmekraftverk.

De uppgifter om värdenivån m.m. (riktvärdeangivelse) som inom varje värdeområde erfordras för att bestämma riktvärdet *ska* redovisas på karta, i tabell eller på annat sätt.

Resultatet av klassindelningen kallas klassindelningsdata.

Nuvarande lydelse

9 kap. Riktvärde för hyreshus

Föreslagen lydelse

9 kap. Riktvärde för hyreshus *och ägarlägenhet*

1 §¹¹

Riktvärdet för hyreshus *skall* utgöra värdet av en värderingsenhet avseende ett eller flera hyreshus eller del av hyreshus.

Riktvärdet för hyreshus *ska* utgöra värdet av en värderingsenhet avseende ett eller flera hyreshus eller del av hyreshus.

Vad som sägs i detta kapitel om hyreshus gäller även ägarlägenhet.

12 kap.

4 §¹²

Riktvärden för tomtmark för hyreshus *skall* inom varje värdeområde bestämmas för skilda förhållanden för följande värdefaktorer.

Riktvärden för tomtmark för hyreshus *och ägarlägenhet ska* inom varje värdeområde bestämmas för skilda förhållanden för följande värdefaktorer.

¹¹ Senaste lydelse 1992:1666.

¹² Senaste lydelse 1979:1152.

Storlek Med storlek avses värderingsenhetens byggrätt i kvadratmeter.

Typ av bebyggelse Med typ av bebyggelse avses det ändamål bebyggelsen på värderingsenheten är avsedd för, antingen bostäder eller lokaler.

Denna lag träder i kraft den 1 april 2009.

2.2 Förslag till ändring i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt

Härigenom föreskrivs att 1 och 3 §§ i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Till fastighetsskatt skattepliktiga fastigheter är, i den utsträckning som framgår av 3 §, sådana som vid fastighetstaxeringen betecknas som småhusenhet, hyreshusenhet, industrienhet, elproduktionsenhet eller lantbruksenhet om det på lantbruksenheten finns vad som vid fastighetstaxeringen betecknas som småhus eller tomtmark för småhus. Från skatteplikt undantas fastighet som året före taxeringsåret inte varit skattepliktig enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

Föreslagen lydelse

1 §¹³

Till fastighetsskatt skattepliktiga fastigheter är, i den utsträckning som framgår av 3 §, sådana som vid fastighetstaxeringen betecknas som småhusenhet, *ägarlägenhetsenhet*, hyreshusenhet, industrienhet, elproduktionsenhet eller lantbruksenhet om det på lantbruksenheten finns vad som vid fastighetstaxeringen betecknas som småhus eller tomtmark för småhus. Från skatteplikt undantas fastighet som året före taxeringsåret inte varit skattepliktig enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

3 §¹⁴

Fastighetsskatten utgör

a) 1,0 procent av:

taxeringsvärdet avseende småhusenhet till den del det avser värderingsenhet för småhus som är under uppförande, värderingsenhet för tillhörande tomtmark, värderingsenhet för tomtmark som är obebyggd eller som hör till småhus som inte ingår i samma taxeringsenhet,

bostadsbyggnadsvärdet avseende värderingsenhet för småhus som är under uppförande på lantbruksenhet, tomtmarksvärdet avseende värderingsenhet för tillhörande tomtmark, tomtmarksvärdet avseende tomtmark avsedd för småhus på lantbruksenhet som är obebyggd eller som hör till småhus som inte ingår i samma taxeringsenhet,

¹³ Senaste lydelse 2007:1417.

¹⁴ Senaste lydelse 2007:1417.

taxeringsvärdet avseende värderingsenhet för ägarlägenhet som är under uppförande, värderingsenhet för tillhörande tomtmark, värderingsenhet för tomtmark som är obebyggd, eller som hör till ägarlägenhet som inte ingår i samma taxeringsenhet,

b) 0,4 procent av:

taxeringsvärdet avseende hyreshusenhet till den del det avser värderingsenhet för bostäder som är under uppförande, värderingsenhet för tillhörande tomtmark, värderingsenhet för tomtmark avsedd för bostäder som är obebyggd eller som hör till bostäder som inte ingår i samma taxeringsenhet samt annan värderingsenhet för tomtmark som är obebyggd,

4 §¹⁵

Bestämmelserna i denna lag om fastighet som är småhusenhet, hyreshusenhet, industrienhet, elproduktionsenhet eller lantbruksenhet gäller också beträffande del av fastighet, flera fastigheter eller delar av fastigheter som utgör sådan enhet.

Bestämmelserna i denna lag om fastighet som är småhusenhet, *ägarlägenhetsenhet*, hyreshusenhet, industrienhet, elproduktionsenhet eller lantbruksenhet gäller också beträffande del av fastighet, flera fastigheter eller delar av fastigheter som utgör sådan enhet.

Denna lag träder i kraft den 1 april 2009 och tillämpas första gången vid 2010 års taxering.

2.3 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 1, 8, 13 och 15 §§ samt 47 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

1 §¹⁶

I detta kapitel finns definitioner av vissa begrepp samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används i denna lag. Det finns definitioner och förklaringar också i andra kapitel.

Bestämmelser om betydelsen av följande begrepp, termer och uttryck samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används finns i nedan angivna paragrafer:

¹⁵ Senaste lydelse 1999:632

¹⁶ Senaste lydelse 2006:1422.

aktiebolag i 4 §

aktiebolag i 4 §

.....
återföring av avdrag i 34 §

.....
återföring av avdrag i 34 §
ägarlägenhet i 15 §
ägarlägenhetsenhet i 15 §

8 §¹⁷

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

Med privatbostad avses också en bostad som innehas av en delägare i ett privatbostadsföretag och som till övervägande del används eller är avsedd att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad. Med privatbostadsföretag likställs vid tillämpning av detta stycke en motsvarande utländsk juridisk person.

Med privatbostad avses också en ägarlägenhet som till övervägande del används eller är avsedd att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad.

13 §¹⁸

Med privatbostadsfastighet avses, under förutsättning att småhuset är en privatbostad,

1. småhus med mark som utgör småhusenhet,
2. småhus på annans mark, och
3. småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet.

Med privatbostadsfastighet avses också tomtmark, om avsikten är att bygga en privatbostad på den. I fråga om tomtmarken gäller vad som sägs om privatbostad i 10–12 §§.

Med privatbostadsfastighet avses också en ägarlägenhetsenhet under förutsättning att ägarlägenheten är en privatbostad.

15 §¹⁹

Med småhus, småhusenhet, hyreshusenhet, industrienhet, lantbruksenhets och taxeringsenhet avses hus, fastigheter och enheter av de slag som avses i fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

Med småhus, småhusenhet, ägarlägenhet, ägarlägenhetsenhet, hyreshusenhet, industrienhet, lantbruksenhet och taxeringsenhet avses hus, fastigheter och enheter av de slag som avses i fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

¹⁷ Senaste lydelse 1999:1229.

¹⁸ Senaste lydelse 1999:1229.

¹⁹ Senaste lydelse 1999:1229.

Med taxeringsvärde avses det värde som fastställs enligt fastighetstaxeringslagen.

47 kap.

5 §²⁰

Med ersättningsbostad avses en tillgång i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet som vid förvärvet är

1. småhus med mark som är småhusenhet,
2. småhus på annans mark,
3. småhus som är inrättat till bostad åt en eller två familjer med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet,
4. tomt om där uppförs ett småhus som avses i 1 eller 3, *eller*
5. bostad i ett privatbostadsföretag,
4. tomt om där uppförs ett småhus som avses i 1 eller 3,
5. bostad i ett privatbostadsföretag,
6. *ägarlägenhet som utgör ägarlägenhetsenhet, eller*
7. *tomt om där uppförs en ägarlägenhet som avses i 6.*

Denna lag träder i kraft den 1 april 2009 och tillämpas första gången vid 2010 års taxering.

2.4 Förslag till ändring i lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift

Härigenom föreskrivs att 1 och 3 §§ i lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §²¹

Fastighetsavgift ska, i den utsträckning som framgår av 3 §, betalas för sådana fastigheter som vid fastighetstaxeringen betecknas som småhusenhet, hyreshusenhet eller lantbruksenhet om det på lantbruksenheten finns vad som vid fastighetstaxeringen betecknas som småhus. Avgift ska inte betalas för fastighet som året före taxeringsåret inte varit avgiftspliktig enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

Fastighetsavgift ska, i den utsträckning som framgår av 3 §, betalas för sådana fastigheter som vid fastighetstaxeringen betecknas som småhusenhet, *ägarlägenhetsenhet*, hyreshusenhet eller lantbruksenhet om det på lantbruksenheten finns vad som vid fastighetstaxeringen betecknas som småhus. Avgift ska inte betalas för fastighet som året före taxeringsåret inte varit avgiftspliktig enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

²⁰ Senaste lydelse 1999:1229.

²¹ Senaste lydelse 2007:1398.

Fastighetsavgiften per kalenderår är för år 2008

a) för sådan del av småhusenhet som avser värderingsenhet för småhus som är uppfört samt värderingsenhet för tillhörande tomtmark inom samma taxeringsenhet 6 000 kronor per sådan värderingsenhet för småhus, dock högst 0,75 procent av taxeringsvärdet för dessa värderingsenheter,

b) för värderingsenhet för småhus på lantbruksenhet som är uppfört samt värderingsenhet för tillhörande tomtmark inom samma taxeringsenhet 6 000 kronor per sådan värderingsenhet för småhus, dock högst 0,75 procent av bostadsbyggnadsvärdet och tomtmarksvärdet,

c) för sådan del av hyreshusenhet som avser värderingsenhet för bostäder som är uppförda samt värderingsenhet för tillhörande tomtmark inom samma taxeringsenhet 1 200 kronor per bostadslägenhet, dock högst 0,4 procent av taxeringsvärdet för dessa värderingsenheter.

c) för sådan del av hyreshusenhet som avser värderingsenhet för bostäder som är uppförda samt värderingsenhet för tillhörande tomtmark inom samma taxeringsenhet 1 200 kronor per bostadslägenhet, dock högst 0,4 procent av taxeringsvärdet för dessa värderingsenheter,

d) för värderingsenhet för ägarlägenhet som är uppförd samt värderingsenhet för tillhörande tomtmark inom samma taxeringsenhet 6 000 kronor för sådan värderingsenhet för ägarlägenhet, dock högst 0,75 procent av taxeringsvärdet för dessa värderingsenheter.

För år 2009 och senare kalenderår uppgår fastighetsavgiften per värderingsenhet för småhus och fastighetsavgiften per bostadslägenhet till fastighetsavgiften för år 2008 ökad eller minskad med ett belopp motsvarande inkomstbasbeloppets förändring mellan år 2008 och det aktuella kalenderåret uttryckt i procent med två decimaler. Avgiften uttrycks i hela krontal så att öretal faller bort.

För år 2009 och senare kalenderår uppgår fastighetsavgiften per värderingsenhet för småhus, fastighetsavgiften per värderingsenhet för ägarlägenhet och fastighetsavgiften per bostadslägenhet till fastighetsavgiften för år 2008 ökad eller minskad med ett belopp motsvarande inkomstbasbeloppets förändring mellan år 2008 och det aktuella kalenderåret uttryckt i procent med två decimaler. Avgiften uttrycks i hela krontal så att öretal faller bort.

Med inkomstbasbelopp avses detsamma som i 1 kap. 6 § lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension.

²² Senaste lydelse 2007:1398.

Denna lag träder i kraft den 1 april 2009 och tillämpas första gången vid 2010 års taxering.

3 Uppdraget

Chefen för Finansdepartementet, statsrådet Anders Borg, förordnade i beslut den 21 juni 2007 generaldirektören Hases Per Sjöblom att såsom särskild utredare ta fram förslag till skatteregler för s.k. ägarlägenheter. Förordnandet gällde från den 1 juli 2007. Uppdraget skulle redovisas före utgången av år 2007.

Genom beslut den 25 september 2007 förordnades rättslige specialisten Björn Göransson, Skatteverket, att biträda den särskilde utredaren såsom sekreterare.

Genom skilda beslut har tiden för att redovisa uppdraget förlängts i avvaktan på att Justitiedepartementet skulle färdigställa ett förslag till lagrådsremiss om civilrättsliga regler om ägarlägenheter. Ett sådant förslag är nu klart och det har offentliggjorts i slutet på april 2008.

I samband med förordnandet av utredaren antogs följande uppdragsbeskrivning samt angavs att arbetet skulle bedrivas enligt där angivna riktlinjer. Uppdragsbeskrivningen lyder på följande sätt:

Uppdrag om ägarlägenheter

Bakgrund

Enligt gällande regler är de inte möjligt att inneha enskilda lägenheter i flerbostadshus med äganderätt, s.k. ägarlägenheter. Rätten till enskilda lägenheter kan bara innehas med någon form av nyttjanderätt såsom hyresrätt, kooperativ hyresrätt eller bostadsrätt. Frågan om att införa civilrättsliga regler och göra det möjligt att äga sådana lägenheter har utretts vid flera tillfällen. Senast tillkallade regeringen en särskild utredare år 2000 med anledning av ett tillkännagivande från riksdagen med uppdrag att analysera skälen för och emot en civilrättslig lagreglering för ägarlägenheter. År 2000 lämnade utredningen som antog namnet 2000 års ägarlägenhetsutredning betänkandet Att äga sin lägenhet (SOU 2002:21). Efter remissbehandlingen gjorde dock den dåvarande regeringen i prop. 2003/04:115 bedömningen att det inte borde införas någon lagstiftning om ägarlägenheter. Riksdagen anslöt sig till denna bedömning (bet. 2003/04:BoU9). Förhållandena har ändrats sedan frågan om ägarlägenheter behandlades år 2004. Den nuvarande regeringen anser att det nu finns mycket som talar för att ägarlägenheter bör införas som en ny boendeform. Frågan bereds därför åter inom Justitiedepartementet.

I det uppdrag som 2000 års ägarlägenhetsutredning hade ingick inte att lägga fram några förslag på skatteområdet. Ägarlägenheter innebär att den enskilde lägenhetsinnehavaren får ett direkt och personligt ekonomiskt ansvar för sitt "lägenhetspaket". Skattereglerna har betydelse för boendekostnaden. De nu gällande reglerna i inkomstskattelagen (1999:1229) som inte har några särskilda regler för ägarlägenheter har utformats i syfte att vara så neutrala som möjligt mellan olika boendeformer. Samma regler gäller i princip t.ex. vid byte av bostad, dvs. reglerna om kapitalvinstbeskattning och rätten till

uppskov. Den löpande beskattningen, fastighetsskatten, skiljer sig dock mellan de olika boendeformerna. Skillnader kommer att kvarstå även efter att fastighetsskatten ersatts av den av regeringen aviserade kommunala fastighetsavgiften. Skillnaderna beror på att småhusägaren äger sin fastighet medan bostadsrättsinnehavaren innehar sin lägenhet med nyttjanderätt och i övrigt äger en andel i bostadsrättsföreningen.

Uppdraget

Införandet av civilrättsliga regler för ägarlägenheter kräver att kompletterande skatteregler utformas för densamma. I uppdraget ingår att analysera behovet av särskilda inkomstskatteregler samt att lämna de förslag till ändringar som krävs. En utgångspunkt bör vara att det skall råda neutralitet i beskattningen mellan småhus och ägarlägenheter. En annan utgångspunkt bör vara att reglerna är förenliga med EG-rätten. Frågan om ägarlägenheter bereds för närvarande inom Justitiedepartementet. Utredaren skall följa beredningen av ärendet och utforma sina förslag i samråd med Justitiedepartementet. I uppdraget ingår slutligen också att lämna de förslag till ändringar i fastighetstaxeringen som eventuellt aktualiseras under beredningen.

4 Inledning

4.1 Utgångspunkter

Sedan ett antal år finns det civil- och fastighetsrättsliga regler om s.k. tredimensionella fastigheter. Också skattereglerna är anpassade till att sådana fastigheter finns. I 1 kap. 4 a § fastighetstaxeringslagen (1979:1152), FTL, stadgas att med en tredimensionell fastighet avses en fastighet som i sin helhet är avgränsad både vertikalt och horisontellt. Traditionella fastigheter avgränsas endast genom vertikala gränser, dvs. gränser i markplanet. Av den aktuella bestämmelsen framgår vidare att med ett ”tredimensionellt fastighetsutrymme” avses ett utrymme som ingår i en annan fastighet än en tredimensionellt indelad och som är avgränsad både horisontellt och vertikalt.

Enligt gällande regler är det inte möjligt att inneha enskilda lägenheter i flerbostadshus med äganderätt, s.k. ägarlägenheter.

Frågan om att införa civilrättsliga regler och göra det möjligt att äga sådana lägenheter har utretts vid flera tillfällen. Frågan togs senast upp av Ägarlägenhetsutredningen i betänkandet Att äga sin lägenhet (SOU 2002:21).

Utredningen diskuterade i sitt betänkande två olika modeller av s.k. ägarlägenheter. Utredningen tog inte ställning till frågan om vilken av de två modellerna utredningen föredrog.

Den ena modellen innebär att den skattskyldige direktäger ett flerbostadshus tillsammans med ett antal andra personer samt att delägarskapet innebär en rätt att bebo en viss lägenhet i huset. Modellen har uppenbara likheter med andelshus och med bostadsrättsföreningar. Den andra modellen innebär att ett flerbostadshus genom tredimensionell fastighetsindelning delas upp i ett antal, i rättslig mening fristående, fastigheter som direktäges. Gemensamma utrymmen, liksom byggnadens fasad, hanteras av en samfällighetsförening.

Efter remissbehandlingen gjorde den dåvarande regeringen i prop. 2003/04:115 bedömningen att det inte borde införas någon lagstiftning om ägarlägenheter. Riksdagen anslöt sig till denna bedömning (bet. 2003/04:BoU9). Frågan om att införa ägarlägenheter har nu åter aktualiserats.

Frågan har därför beretts inom Justitiedepartementet och ett förslag till lagrådsremiss om ägarlägenheter har utarbetats (Ju2008/3848/L1). Det är den senare modellen som ligger till grund för förslaget till lagrådsremiss. I denna promemoria läggs fram förslag som innebär att sådana ägarlägenheter infogas i skattesystemet. Skatteförslagen i det följande är utformade i anslutning till Justitiedepartementets förslag.

4.2 Val av metod

Utgångspunkt: Ägarlägenheterna, som är fastigheter, ska utgöra en egen kategori vid sidan av småhusen och ska i taxerings- och i beskattningshänseende behandlas på samma sätt som småhus.

Vårt uppdrag är inte att infoga de tredimensionella fastigheterna i skattesystemet. Detta har redan skett. Vad det nu handlar om är att bland skattereglerna infoga bestämmelser om just ägarlägenheterna. Av avgörande betydelse i det sammanhanget är att ägarlägenheterna är fastigheter och att de kommer att utgöra bostäder på samma sätt som småhus och bostadsrätter.

Enligt uppdragsbeskrivningen ska en utgångspunkt vara att skattereglerna ska innebära neutralitet i beskattningen mellan småhus och ägarlägenheter. Att med den utgångspunkten infoga ägarlägenheterna i skattesystemet kan ske på olika sätt.

En metod är att i fastighetstaxeringslagen (1979:1152), FTL, definiera begreppet ”småhus” på ett sådant sätt att det inte bara omfattar ”vanliga” småhus utan också ägarlägenheterna. En radhuslänga i en och samma huskropp består av olika fastigheter. En sådan byggnad är ju inte alldeles olik ett höghus där varje våningsplan utgör en egen fastighet. I konsekvens härmed har i olika sammanhang ägarlägenheter kallats ”radhus på höjden”.

En sådan åtgärd skulle alltså innebära att ägarlägenheterna både när det gäller taxeringen och inkomstbeskattningen skulle behandlas på samma sätt som ett småhus. Kravet på skattemässig neutralitet mellan småhus och ägarlägenheter skulle uppnås. Nödvändiga lagändringar skulle uppgå till ett minimum. Det finns emellertid avgörande invändningar mot en sådan lösning.

Om det tillskapas en ny boendeform vid sidan av småhus och bostadsrätter som också skiljer sig från dessa i både praktiska och rättsliga hänseenden finns det anledning att detta också kommer till uttryck i skattelagstiftningen. En sådan lösning står också mest i överensstämmelse med den ovan redovisade uppdragsbeskrivningen (se avsnitt 3). Utgångspunkten för de förslag som presenteras i det följande är alltså att ägarlägenheterna är fastigheter, att de bör utgöra en egen kategori vid sidan av småhusen och att de i taxerings- och beskattningshänseende bör behandlas på samma sätt som småhus.

Inkomstskattereglerna bygger på den indelning som sker i FTL. Redovisningen av förslagen inleds därför med FTL och därefter Inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Härfter redovisas de förslag som gäller statlig fastighetsskatt och sist kommunal fastighetsavgift.

5 Fastighetstaxering

5.1 Indelning av byggnader och mark

Förslag: Byggnadstypen ägarlägenhet införs och definieras som byggnad som hör till en tredimensionell fastighet och som är inrättad till bostad åt en enda familj. Mark som upptas av en ägarlägenhet indelas i ägoslaget tomtmark. En ny slags taxeringsenhet, ägarlägenhetsenhet, införs. En sådan enhet utgörs av ägarlägenhet och tomtmark för sådan byggnad.

Fastighetstaxering

Fastighetstaxering sker vid allmän, förenklad och särskild fastighetstaxering. Vid fastighetstaxering ska beslut fattas om fastigheternas skattepliktsförhållanden och indelning i taxeringsenheter. Vidare ska typ av taxeringsenhet och taxeringsvärde bestämmas för varje fastighet.

Reglerna om fastighetstaxering finns i FTL som bl.a. anger ramarna och de grundläggande principerna för värdering av fastigheter. Kompletterande bestämmelser ges i fastighetstaxeringsförordningen (1993:1199), FTF. Härutöver finns verkställighetsföreskrifter samt allmänna råd som utfärdas av Skatteverket.

Den egendom som ska taxeras är i första hand fastighet. Enligt 1 kap. 4 § FTL ska även byggnad som är lös egendom, dvs. byggnad på annans mark, jämföras med fastighet vid fastighetstaxeringen. Egendom som skulle ha utgjort byggnadstillbehör och industritillbehör, om byggnadens ägare också ägt marken, ska beaktas vid taxeringen av byggnaden. Tillhör byggnadstillbehör eller industritillbehör ägaren till byggnad på annans mark, utgör de således fast egendom i FTL:s mening.

FTL och FTF är uppbyggda på det sättet att först indelas byggnader inom fastigheten i byggnadstyper (småhus, hyreshus osv.) och mark inom fastigheten i ägoslag (tomtmark, täktmark, åkermark osv.). Sedan ligger denna indelning till grund för indelning i taxeringsenheter och värderingsenheter, klassificering av värdefaktorer m.m. Härfter beräknas taxeringsvärdet. Varje fastighet ska åsättas ett taxeringsvärde som motsvarar 75 procent av marknadsvärdet.

Ett grundläggande moment vid fastighetstaxeringen är således indelningen av byggnader i byggnadstyper och mark i ägoslag. Indelningen regleras i 2 kap. FTL. Enligt 2 kap. 2 § FTL kan byggnader delas in i sju byggnadstyper. Med byggnadstypen småhus avses i huvudsak byggnad som är inrättad till bostad åt en eller två familjer. Byggnadstypen hyreshus omfattar i huvudsak byggnad som är inrättad till bostad åt minst tre familjer eller till kontor, butik, hotell, restaurang eller liknande. Byggnad som är inrättad för jordbruk eller skogsbruk och inte för bostadsändamål indelas som ekonomibyggnad. Övriga byggnadstyper är kraftverksbyggnad, industribyggnad, specialbyggnad och övrig byggnad.

Byggnadstyp ska enligt 2 kap. 3 § första stycket FTL bestämmas med hänsyn till det ändamål som byggnad till övervägande del är inrättad för och det sätt som byggnad till övervägande del används på, den s.k. övervägandeprincipen.

I 2 kap. 4 § FTL finns regler för indelningen av mark i ägoslag. De olika ägoslagen är tomtmark, täktmark, åkermark, betesmark, skogsmark, skogsimpediment och övrig mark.

Indelningen i byggnadstyper och ägoslag styr indelningen i taxeringsenheter och värderingsenheter och därmed också valet av värderingsmodell.

Bestämmelser om vilken egendom som inte ska åsättas taxeringsvärden finns bl.a. i 3 kap. FTL. Av i första hand historiska skäl talar man i sammanhanget något oegentligt om ”skattepliktiga” och ”skattefria” fastigheter. Den egendom för vilken skattefrihet gäller utgörs i stort sett av specialbyggnad, egendom som ingår i nationalpark, lantbruk för vård- eller skoländamål samt byggnad som ägs av vissa institutioner. Indelningen av byggnaderna utgår från övervägandeprincipen och den stadigvarande användningen av fastigheten. För skattefri egendom bestäms inte något taxeringsvärde.

Reglerna om indelning i taxeringsenheter finns i huvudsak samlade i 4 kap. FTL. Taxeringsenhet är den egendom som ska taxeras för sig. Utgångspunkten för indelningen i taxeringsenheter är att varje taxeringsenhet ska utgöra en ekonomisk enhet som är lämplig att värdera. I regel utgör varje registerfastighet en egen taxeringsenhet. Undantag härifrån förekommer både genom att flera fastigheter kan bilda en taxeringsenhet och att en registerfastighet kan uppdelas i flera taxeringsenheter. Ytterligare villkor som måste uppfyllas är att egendomen måste ligga i samma kommun, ha samma ägare och samma skattepliktsförhållanden. Skattepliktig och skattefri egendom kan alltså inte ingå i samma taxeringsenhet.

Det är endast särskilda kombinationer av byggnadstyper och ägoslag som tillsammans får utgöra en taxeringsenhet. Sex sådana typer av taxeringsenheter får förekomma enligt 4 kap. 5 § FTL, nämligen småhusenhet, hyreshusenhet, industrienhet, specialenhet, lantbruksenhet och elproduktionsenhet. Bestämmelserna om vad som får ingå i en taxeringsenhet upptar för varje typ av sådan enhet samtliga de byggnadstyper och ägoslag som i kombination konstituerar en viss typ av taxeringsenhet. Bestämmelsen ska dock förstås så att en taxeringsenhet även kan omfatta enbart ett ägoslag eller en byggnadstyp. En småhusenhet kan t.ex. utgöras av enbart tomtmark eller enbart ett småhus på ofri grund.

Värderingsenhet är den egendom som ska värderas för sig. Bestämmelser om hur indelningen i värderingsenheter ska gå till finns i 6 kap. FTL. Normalt ska varje typ av egendom inom en fastighet utgöra en värderingsenhet. Så är enligt huvudregeln fallet för alla byggnader. Är byggnaden emellertid inrättad för väsentligt olika ändamål eller om det väsentligt underlättar värderingen, får den indelas i två eller flera värderingsenheter. Vidare utgör varje tomt enligt huvudregeln en värderingsenhet. Föreligger byggrätt till två eller flera småhus på en tomt får varje del av tomten, som omfattas av en byggrätt, utgöra en

värderingsenhet. Om tomt är bebyggd med hyreshus sker indelning i värderingsenheter med ledning av det sätt på vilket hyreshusen har indelats i värderingsenheter och med beaktande av hur markens byggrätt tagits i anspråk eller ska tas i anspråk enligt plan. Obebyggd tomtmark för hyreshus ska indelas i värderingsenheter så att tomtmark med byggrätt för bostäder och för lokaler utgör skilda värderingsenheter.

Enligt 7 kap. 1 § FTL sker värderingen med utgångspunkt i värdefaktorer. Med värdefaktorer avses egenskaper som är knutna till fastigheten och som påverkar dess marknadsvärde. Riket är enligt 7 kap. 2 § FTL indelat i värdeområden för byggnader och ägoslag, som ska värderas med ledning av riktvärden. Värdeförhållandena inom ett värdeområde ska i allt väsentligt vara enhetliga. Det är således lägets betydelse för marknadsvärdet som ska fångas upp genom värdeområdesindelningen.

För byggnader och ägoslag ska taxeringsvärdet bestämmas med utgångspunkt i s.k. riktvärdeangivelser. För varje värderingsenhet bestäms ett riktvärde utifrån kombinationer av värdefaktorer, som varierar från värderingsenhet till värderingsenhet och som har särskild betydelse för marknadsvärdet. Reglerna härom finns i 8 – 15 kap. FTL. För övriga värdefaktorer ska riktvärdet för värderingsenheten bestämmas med utgångspunkt i förhållanden som i genomsnitt eller i huvudsak råder inom värdeområdet. Värderingsmodellerna för de olika byggnadstyperna och ägoslagen skiljer sig åt. Särskilda regler för småhus finns i 8 kap., för hyreshus i 9 kap., för ekonomibyggnader i 10 kap. och för industribyggnad samt övrig byggnad i 11 kap. FTL. I 12 kap. FTL finns bestämmelser för ägoslagen tomtmark samt täktmark, i 13 kap. för åkermark samt betesmark och i 14 kap. för skogsmark med växande skog samt skogsimpediment. Slutligen finns särskilda regler för kraftverksbyggnad och tillhörande mark i 15 kap. FTL.

Utöver de värdefaktorer som beaktas särskilt finns en mängd andra faktorer som kan påverka värdet. Om de påtagligt inverkar på marknadsvärdet kan riktvärdet enligt 7 kap. 5 § FTL justeras på den enskilda fastigheten. Detta benämns justering för säregna förhållanden.

Särskilt om indelningen i byggnadstyper

I 1 kap. 4 a § FTL stadgas att med en tredimensionell fastighet avses en fastighet som i sin helhet är avgränsad både vertikalt och horisontellt. Traditionella fastigheter avgränsas bara i markplanet genom vertikala gränser.

Av 2 kap. 2 § FTL framgår att med ”småhus” avses en byggnad som är inrättad till bostad åt en eller två familjer. Vidare stadgas att ”Byggnad som hör till en tredimensionell fastighet eller ett tredimensionellt fastighetsutrymme kan inte utgöra småhus”. Av den del av paragrafen vari byggnadskategorin hyreshus definieras framgår att en byggnad som är inrättad som bostad och som hör till en tredimensionell fastighet eller ett tredimensionellt fastighetsutrymme ska utgöra ett hyreshus.

Innebörden av dessa bestämmelser är alltså att om man genom tredimensionell fastighetsindelning skiktat en byggnadskropp så att varje våningsplan utgör en

egen fastighet och om det på varje sådant våningsplan finns en eller högst två lägenheter ska de sålunda uppkomna tredimensionella fastigheterna inte taxeras som "småhus" utan som "hyreshus".

Överväganden och förslag

Byggnadstyp

I 2 kap. 2 § FTL sker indelningen i byggnader. I paragrafen definieras "småhus", "hyreshus" och "industribyggnad" etc. Uppgiften är nu att i skattesystemet infoga de s.k. ägarlägenheterna. När det gäller de tredimensionellt indelade fastigheterna är byggnadsbegreppet inte utan terminologiska komplikationer. Om man tänker sig en "byggnad" i fem våningar kan förhållandena vara så att varje våningsplan är tredimensionellt indelat i en egen fastighet. Enligt FTL:s terminologi utgör varje sådan tredimensionellt avgränsad del av "byggnaden" en egen byggnad. Problematiken är emellertid inte ny. Situationen motsvarar ju den att en byggnad är indelat i konventionella fastigheter som är radhus. I ett sådant fall finns det dels en "byggnad" och dels ett antal mindre "byggnader". Skillnaden är egentligen inte annan än att i det förra fallet sker indelningen i fastigheter genom vertikala gränser medan ägarlägenheterna utöver vertikal indelning också indelas horisontellt. I prop. 2003/04:18 Fastighetstaxering och beskattning av tredimensionellt avgränsade fastigheter användes begreppet "byggnadskropp" i de fall då en "byggnad" är uppdelad i flera fastigheter. Ordet "byggnad" kom därigenom att kunna användas för den delen av byggnadskroppen som utgör en egen fastighet.

Av skäl som redovisats i det föregående bör ägarlägenheterna utgöra en egen kategori vid sidan av "småhus", "hyreshus" etc. Det är därför nödvändigt att definiera ägarlägenheterna på ett sådant sätt att det aldrig kan vara någon tvekan om att en bostad inrättad åt en enda familj antingen är ett småhus eller en ägarlägenhet. I anslutning till den civilrättsliga regleringen bör detta ske därigenom att en ägarlägenhet alltid ska vara en tredimensionellt indelat fastighet.

Det sagda innebär utifrån lagtekniska utgångspunkter följande. Den grundläggande bestämmelsen om hur ett småhus definieras behålles oförändrad. Detsamma gäller regeln om att byggnad som hör till en tredimensionell fastighet eller ett tredimensionellt fastighetsutrymme aldrig kan indelas som ett småhus. Samtidigt införs en ny byggnadskategori, nämligen "ägarlägenhet", definierad på följande sätt: "Byggnad som hör till en tredimensionell fastighet och som är inrättad till bostad åt en enda familj". Vidare ska den ovan citerade regeln om att tredimensionellt indelade bostäder ska utgöra hyreshus justeras på det sättet att sådana byggnader ska indelas som hyreshus endast om den är inrättad till bostad åt fler än en enda familj.

Ett tredimensionellt fastighetsutrymme är ett utrymme som ingår i en annan fastighet än en tredimensionell fastighet och som är avgränsat både horisontellt och vertikalt, 1 kap. 4 a § FTL. Genom att de tredimensionella utrymmena knyts, såsom bihang, till en traditionell fastighet blir de att anse

som en beståndsdel av denna trots att de befinner sig utanför fastighetens gränser i markplanet. Det slaget av fastighetsbildning kan vara ändamålsenligt exempelvis om ett underjordiskt parkeringsgarage sträcker sig utanför fastighetens vanliga gränser (prop. 2002/03:116 s. 120). Byggnad som är inrättad till bostad och som hör till ett tredimensionellt fastighetsutrymme ska enligt gällande regler indelas i byggnadstypen hyreshus, 2 kap. 2 § FTL.

Ett tredimensionellt fastighetsutrymme kan enligt vad ovan sagts inte utgöra en ägarlägenhet även om utrymmet i och för sig är avsett för bostadsändamål. En sådan lösning är i linje med den definition av begreppet "ägarlägenhetsfastighet" som finns i Justitiedepartementets förslag till 1 kap. 1 a § JB (s. 106). En byggnad som är inrättad till bostad och som hör till ett tredimensionellt fastighetsutrymme bör därför inte heller kunna utgöra ägarlägenhet enligt FTL. Bestämmelsen om att byggnad som är inrättad till bostad och som hör till ett tredimensionellt fastighetsutrymme ska indelas i byggnadstypen hyreshus bör därför behållas.

Följande varianter är således tänkbara:

Traditionellt indelad byggnad avsedd för en enda familj: småhus
Traditionellt indelad byggnad avsedd för två familjer: småhus
Tredimensionellt indelad byggnad avsedd för en enda familj: ägarlägenhet
Tredimensionellt indelad byggnad avsedd för två eller fler familjer: hyreshus
Tredimensionellt fastighetsutrymme där byggnaden är avsedd för en enda familj: hyreshus
Tredimensionellt fastighetsutrymme där byggnaden är avsedd för två eller fler familjer: hyreshus
Traditionellt indelad byggnad avsedd för fler än två familjer: hyreshus

I det föregående har föreslagits att en ny byggnadstyp benämnd ägarlägenhet ska införas. Härigenom har tanken på att kalla den nya byggnadstypen för ägarlägenhetsbyggnad avvisats. Bakgrunden är följande. Nästan alla de byggnadstyper som räknas upp i 2 kap. FTL avslutas med "-hus" eller "-byggnad". Mot den bakgrunden skulle det i och för sig vara mest konsekvent att använda sig av begreppet "ägarlägenhetsbyggnad". Detta begrepp är emellertid alldeles för otympligt. Detta i förening med att begreppet "ägarlägenhet" är den beteckning som normalt används och det förhållandet att det i och för sig finns byggnadstyper i FTL som inte slutar på "hus" eller "-byggnad" - "Värmecentral", "Reningsanläggning" och "Bad-, sport-, och idrottsanläggning" – talar för det valda begreppet ägarlägenhet.

Förslaget föranleder en ändring av 2 kap. 2 § FTL.

Mark

Frågan är hur mark som ingår i en tredimensionell fastighet ska indelas. I 2 kap. 4 § FTL finns en bestämmelse om att mark som "upptas" av småhus eller hyreshus ska indelas som tomtmark.

Redan enligt gällande rätt ska en tredimensionellt indelad fastighet som innehåller bostäder hänföras till kategorin hyreshus. Det betyder att den

befintliga formuleringen redan nu omfattar tredimensionellt indelade fastigheter, dvs. att mark som ingår i ett tredimensionellt indelat hyreshus indelas som tomtmark. Därför bör byggnadstypen ”ägarlägenhet” infogas i den aktuella uppräkningsen för att mark som ingår i en tredimensionellt indelad fastighet ska hänföras till tomtmark.

Emellertid kan man tycka att ordvalet ”Mark som upptas av...” inte riktigt passar i ett tredimensionellt sammanhang. En bättre beskrivning av detta slags tomtmark skulle vara ”Mark som ingår i en tredimensionellt indelad fastighet...”. Den ovan valda lösningen är emellertid enklare och mindre ingripande eftersom den står i överensstämmelse med en redan befintlig teknik. FTL bör på sikt ses över ur ett tredimensionellt perspektiv.

I sammanhanget kan nämnas att frågan om mark bl.a. berördes i prop. 2003/04:18 utifrån den synpunkten att vissa tredimensionellt indelade fastigheter inte har någon markkontakt vilket ur värderingssynpunkt kräver särskilda åtgärder. Bestämmelsen i 1 kap. 4 a § tredje stycket FTL – ”Vad som sägs i denna lag om mark gäller också annat utrymme som ingår i en fastighet eller är samfällt för flera fastigheter” – tar alltså inte sikte på hur mark ska indelas. Sålunda borde egentligen det aktuella stadgandet om hur mark ska indelas undantas från stadgandet i 1 kap. 4 a § tredje stycket FTL. Vad det i stället handlar om är den i lagen använda värderingsteknik som bygger på tanken att värdet av mark beror på den till marken kopplade bygggrätten. Om det nu finns fastigheter som inte har markkontakt och eftersom bygggrätten i en tredimensionellt indelad fastighet inte heller kräver markkontakt måste man lösa värderingsfrågan på något annat sätt. Och det sker alltså genom att värderingsreglerna som bygger på ”mark” också ska tillämpas på ”annat utrymme”.

Förslaget medför en ändring i 2 kap. 4 § FTL.

Taxeringsenhet

Enligt gällande rätt, 2 kap. 2 § FTL, ska en tredimensionellt indelad byggnad som innehåller bostäder hänföras till kategorin hyreshus. Ett sådant hyreshus kan, men behöver inte ha markkontakt. Ett hyreshus ingår i en hyreshusenhet oavsett om den omfattar mark eller inte. Detta gäller f.ö. inte bara hyreshusenheter. En industrienhet kan omfatta en tredimensionellt indelad fastighet utan markkontakt. Det sagda torde innebära att med utgångspunkt i dagens sätt att hantera tredimensionellt indelade fastigheter, med eller utan markkontakt, bör det införas en ny taxeringsenhet benämnd ”Ägarlägenhetsenhet”. En ny punkt i 4 kap. 5 § FTL skulle ha följande lydelse: ”Ägarlägenhet och tomtmark för sådan byggnad (ägarlägenhetsenhet).”

Vissa övriga frågor

I 4 kap. 5 § andra stycket FTL finns ett stadgande som tar sikte på den situationen att ett småhus med tillhörande tomtmark finns på en jordbruksfastighet. Egendomen ifråga ska då anses ingå i den lantbruksenhet det är fråga om. Den utpekade situationen kan inte inträffa när det gäller

ägarlägenheter. I 4 kap. 6 § FTL stadgas att i bl.a. småhusenheter och hyreshusenheter ska endast ingå egendom som ligger samlad och som utgör en ekonomisk enhet. Att detsamma bör gälla också ägarlägenhetsenhet bör framgå av den justerade lagtexten som föreslås ändrad.

I 4 kap. 10 § FTL finns ett särskilt stadgande som tar sikte på mark- och anläggningssamfälligheter. Sådan egendom ska utgöra en egen taxeringsenhet om den förvaltas av en juridisk person. Detta gäller emellertid inte om de förvaltande fastigheterna uteslutande eller så gott som uteslutande är småhusfastigheter. Samma situation kan vara aktuell för ägarlägenhetsbyggnadsfastigheter och lagtexten föreslås ändrad med hänsyn härtill.

I 5 kap. 7 § FTL stadgas att för småhus-, hyreshus-, industri- och elproduktionsenhet ska delvärdena byggnadsvärde och markvärde bestämmas. Bestämmelsen bör kompletteras med ägarlägenhetsenhet.

I 6 kap. 2 § FTL stadgas att varje småhus, hyreshus, industribyggnad och övrig byggnad med värde av minst 50 000 kronor ska utgöra en värderingsenhet om inte annat anges i 3 eller 5 §. Motsvarande bör gälla ägarlägenhet varför bestämmelsen kompletteras med ägarlägenhet.

5.2 Värdering och taxeringsintervall

Värdering

Förslag: Taxeringsvärde för ägarlägenheter ska beräknas enligt reglerna för värdering av hyreshus.

De grundläggande reglerna om bestämmande av taxeringsvärde finns i 5 kap. FTL. Enligt 5 kap. 1–2 §§ FTL ska taxeringsvärde bestämmas för varje skattepliktig taxeringsenhet till det belopp som motsvarar 75 procent av taxeringsenhetens marknadsvärde. Marknadsvärdet ska enligt 5 kap. 5 § FTL i första hand bestämmas med ledning av fastighetsförsäljningar i orten (ortsprismetoden). Hänsyn ska inte tas till sådana försäljningar om vilka man kan anta att ovidkommande omständigheter inverkat på priset. Då fastighetsförsäljningar inte ger den ledning som behövs kan marknadsvärdet bestämmas med ledning av en avkastningsberäkning. Ger inte heller en avkastningsberäkning den ledning som behövs kan marknadsvärdet uppskattas med utgångspunkt i det tekniska nuvärdet (produktionskostnadsberäkning). Även i dessa fall ska hänsyn tas till fastighetsförsäljningar i orten när det är möjligt. De olika värdena för värderingsenheterna summeras till olika delvärden och sedan slutligen till ett totalt taxeringsvärde för taxeringsenheten.

Småhusenhet

Småhus definieras i FTL som byggnad som är inrättad till bostad åt en eller två familjer. Småhus och tomtmark för sådan byggnad utgör tillsammans den taxeringsenhetstyp som betecknas småhusenhet.

Vid förberedelsearbetet vid taxering av småhus utgår värderingen ifrån en normenhet för ett småhus, ett s.k. normhus. Enligt bestämmelser i FTL (8 kap. 2 §) ska normhuset definieras som ett småhus som har uppförts under det sjuttonde året före det år då allmän fastighetstaxering sker, som är av normal storlek och standard, friliggande och det enda småhuset på en tomt som utgör självständig fastighet och som inte har varit föremål för om- eller tillbyggnad.

De värdefaktorer som ska bestämmas för småhus är storlek, standard, ålder, byggnadskategori, fastighetsrättsliga förhållanden och värdeordning (8 kap. 3 § FTL). Storleken bestäms med hänsyn till småhusets boyta och yta för biutrymmen. Värdefaktorn ålder ska ge uttryck för byggnadens sannolika återstående livslängd med hänsyn till nybyggnadsår, om- och tillbyggnader och anges genom ett värdeår. Värdeåret utgörs normalt av småhusets nybyggnadsår. Vid ombyggnad som innebär utökning av boyta ska värdeåret jämkas.

Husets standard bestäms med hänsyn till småhusets byggnadsmaterial och utrustning. Värdet av standard anges genom standardpoäng för huset. Poängberäkningen görs för följande fem huvudområden: exteriör, energihushållning, kök, sanitet, övrig exteriör. För varje huvudområde bestäms en delsumma. De sammanlagda delsummorna för huvudområdena utgör småhusets standardpoäng. Jämkning av delsummorna kan ske om utrustningen eller byggnadsmaterialet är av mycket hög eller låg standard. Vidare kan jämkning ske om material och utrustning finns som inte omfattas av frågorna eller om en påtaglig upprustning har skett i fråga om utrustning och material. Jämkning av standardpoängen får ske genom yrkanden i deklarationen. Påtagligt eftersatt underhåll eller onormala underhållskostnader beaktas inte vid standardklassificeringen utan genom justering för säregna förhållanden.

Fastighetsrättsliga förhållanden bestäms med hänsyn till om den värderingsenhet för tomtmark på vilket småhuset ligger utgör självständig fastighet eller inte. Utgör värderingsenheten inte självständig fastighet ska hänsyn tas till möjligheten att tomtmarken kan bilda egen fastighet. Småhus som utgör brukningscentrum för lantbruksenhet ska jämföras med småhus som ligger på tomtmark som utgör självständig fastighet. Om det på en lantbruksenhet finns endast ett småhus anses det utgöra brukningscentrum. (8 kap. 3 § FTL).

För tomtmark regleras på motsvarande sätt i 12 kap. 3 § FTL att fastighetsrättsliga förhållanden bestäms med hänsyn till om värderingsenheten kan bilda egen fastighet. Med värderingsenhet som utgör självständig fastighet ska jämföras värderingsenhet på vilken det finns småhus som utgör brukningscentrum för lantbruksenhet. Övriga värdefaktorer för tomtmark utgörs av storlek, vatten och avlopp, typ av bebyggelse och närhet till strand.

Med värdefaktorn närhet till strand avses enligt 12 kap. 3 § FTL tomtmarkens läge i förhållande till strand. Värdefaktorn har delats in i fem klasser nämligen strand, tre klasser för strandnära och ej strand eller strandnära. Strand är mark vid bl.a. hav och insjö. Avståndet till strand bör enligt SKV A 2005:7, SKVFS 2005:6 mätas från huvudbyggnaden eller för obebyggda tomter från lämplig byggnadsplats för huvudbyggnaden. Värdet av en värderingsenhet ska

multiplikeras med den belägenhetsfaktor som anges i riktvärdeangivelsen för den belägenhetsklass som värderingsenheten tillhör. Om belägenhetsfaktorn för strand är 2,0 och tomten är en strandtomt ska således värdet av tomtmarken multiplikeras med 2,0.

Riktvärde för mark och byggnad utgör tillsammans taxeringsenhetens taxeringsvärde. Det framräknade taxeringsvärdet kan emellertid justeras för säregna förhållanden. Justering kan ske av såväl riktvärdet för mark som småhus. En sådan justering förutsätter emellertid att ett yrkande härom framställs i deklarationen. Justering för säregna förhållanden medges endast när taxeringsvärdet påverkas genom justeringen med minst tre procent, dock minst 25 000 kr. Vid bedömningen av vad som är säreget förhållande är utgångspunkten i första hand vad som är normalt för värdeområdet. Utgångspunkt kan även vara vad som är antecknat på riktvärdekartan. Det krävs således att det föreligger förhållanden i värdeområdet som inte beaktats genom de värdefaktorer som angetts i FTL.

Hyreshusenhet

Hyreshus definieras i FTL såsom byggnad som är inrättad till bostad åt minst tre familjer eller till kontor, butik, hotell, restaurang och liknande. Hyreshus och tomtmark för sådan byggnad utgör tillsammans den taxeringsenhet som betecknas hyreshusenhet.

Enligt 9 kap. 1 § FTL ska riktvärdet för ett hyreshus bestämmas som värdet av en värderingsenhet avseende ett eller flera hyreshus eller del av hyreshus. Den tillämpade värderingsmetodiken kan karaktäriseras som en ortsprismetod som är avkastningsbaserad. Utgångspunkt är den totala hyran som avser ett nyttjande av såväl byggnad som mark. Metoden innebär en kapitalisering av bruttohyran. Drift och underhållskostnader förutsätts vara normala för lokaltyp och värdeår.

Av 12 kap. 1 § FTL följer att riktvärdet för tomtmark för hyreshus ska utgöra värdet av en värderingsenhet avseende tomtmark. Indelningen i värderingsenheter för tomtmark följer den indelning som gjorts av byggnaden. Grunden för beräkning av riktvärdet är storleken för byggrätten. Riktvärdet för mark och byggnad utgör tillsammans hyreshusenhetens taxeringsvärde.

Enligt 1 kap. 8 § FTF ska en tabell över kapitaliseringsfaktorer upprättas. Värderingsförfarandet för hyreshusen innebär enligt bestämmelsen att hyran multiplikeras med en kapitaliseringsfaktor som varierar inom ett värdeområde med hänsyn till de värdefaktorer som avser lokaltyp och ålder. Skillnaderna i prisnivå inom olika värdeområden beaktas genom tillämpning av den s.k. H-nivåfaktorn. De olika H-nivåfaktorerna framgår av 1 kap. 8 § FTF. Lägets inverkan på hyreshusens värde beaktas således genom indelningen i värdeområden och den för området angivna H-nivåfaktorn.

Värdefaktorerna för hyreshusen är enligt 9 kap. 3 § FTL lägenhetstyp, hyra och ålder. Avgörande för värdefaktorn lägenhetstyp är om värderingsenheten är inrättad för bostäder eller lokaler.

Värdefaktorn hyra definieras som bruksvärdeshyra för bostäder och marknadsmässig hyra för lokaler. Hyran ska för värderingsenhet bestämmas med hänsyn till den genomsnittliga hyresnivån under det andra året före taxeringsåret.

Värdefaktorn ålder ger uttryck för värderingsenhetens sannolika återstående livslängd och anges genom ett värdeår och om särskilda skäl föreligger genom återstående nyttjandetid.

Lantbruksenhet

Taxeringsenhet som utgörs av ekonomibyggnad, åkermark, betesmark, skogsmark och skogsimpediment ska enligt 4 kap. FTL betecknas som lantbruksenhet. Småhus med tillhörande tomtmark ska fr.o.m. AFT 98 alltid ingå i lantbruksenhet om småhuset ligger på fastighet med något av nämnda ägoslag. I sådan enhet kan också ingå övrig mark.

I 5 kap. FTL slås fast att värdet av en lantbruksenhet ska redovisas som delvärdena bostadsbyggnadsvärde, ekonomibyggnadsvärde, tomtmarksvärde, jordbruksvärde, skogsbruksvärde och skogsimpedimentsvärde.

Bostadsbyggnadsvärde är värdet av de småhus som hör till taxeringsenheten och ekonomibyggnadsvärde är värdet av de ekonomibyggnader som hör till taxeringsenheten.

Tomtmarksvärdet är värdet av taxeringsenhetens tomtmark.

I jordbruksvärdet ingår värdet av taxeringsenhetens åkermark, betesmark och markanläggningar, som används eller behövs för växtodling.

Skogsbruksvärdet utgörs av värdet på taxeringsenhetens skogsmark med växande skog och markanläggningar, som används eller behövs för skogsbruk. Skogsimpedimentsvärde är värdet av de skogsimpediment som hör till taxeringsenheten.

Vid taxeringen ska varje delvärde bestämmas för sig enligt 5 kap. 8 § FTL med tillämpning av särskilt angivna grunder. Delvärdena utgör tillsammans taxeringsenhetens taxeringsvärde.

När det gäller lantbruksenheterna tillämpas ortsprismetoden för att bestämma marknadsvärdet för bebyggda småhus, tomtmark, åkermark och betesmark. För ekonomibyggnaderna torde värderingsförfarandet kunna karakteriseras som en ortsprisrelaterad produktionskostnadsmetod.

Lantbruksenheter värderas med ledning av riktvärdeangivelser. Riktvärde ska enligt 7 kap. 4 § FTL bestämmas så att det leder till taxeringsvärde som efter justering för säregna förhållanden överensstämmer med bestämmelserna i 5 kap. 2–5 §§ FTL.

Värdeområdesindelningen för småhus och tomtmark på lantbruksenheterna fastställs av Skatteverket. Inom varje värdeområde ska enligt 10 kap. 3 § FTL

riktvärdet för ekonomibyggnader bestämmas för skilda förhållanden för en eller flera av följande värdefaktorer: byggnadskategori, storlek, ålder och beskaffenhet. Åldern ger uttryck för värderingsenhetens sannolika återstående livslängd. Denna bestäms med hänsyn till värderingsenhetens nybyggnadsår, omfattningen av om- och tillbyggnader samt tidpunkten för dessa. Beskaffenhet bestäms med hänsyn till byggnadsmaterial och utrustning samt värderingsenhetens skick.

För småhus på lantbruk ska samma värdefaktorer som för övriga småhus beaktas särskilt. Beträffande åkermark ska värdefaktorerna storlek, beskaffenhet och dränering beaktas särskilt samt för betesmark endast storlek och beskaffenhet. Ett riktvärde ska bestämmas för varje värderingsenhet inom en lantbruksenhet så att det sammanlagda riktvärdet för värderingsenheterna under normala förhållanden leder till ett värde på lantbruksenheten som svarar mot taxeringsvärdenivån.

Tredimensionella fastigheter och fastighetsutrymmen

Definitionen i 1 kap. 4 a § FTL av tredimensionella fastigheter och fastighetsutrymmen är desamma som i 1 kap. 1 a § JB. De tredimensionella fastigheterna, för vilka samma civilrättsliga regler om fastighetstillbehör, byggnadstillbehör m.m. gäller som för övriga fastigheter, ska i huvudsak taxeras och värderas på samma sätt som de övriga, traditionella fastigheterna. Tredimensionella fastigheter för bostadsändamål får enligt gällande rätt, 3 kap. 1 a § fastighetsbildningslagen (FBL), bildas endast om fastigheten är ägnad att rymma minst fem bostadslägenheter. Sådan fastighet får inte indelas i byggnadstypen småhus utan ska indelas som hyreshus.

Värdeår bestäms särskilt för byggnad som hör till en tredimensionell fastighet. Om byggnaden indelas i flera värderingsenheter bestäms samma värdeår för dessa. Utrymme och därtill knutet värde av bygg rätt som ingår i en tredimensionell fastighet inryms i begreppet mark enligt FTL.

Markvärde för värderingsenhet som består av utrymme till hyreshus, industribyggnad eller övrig byggnad som ingår i en tredimensionell fastighet eller ett tredimensionellt fastighetsutrymme bestäms som värderingsenhetens bygg rätt i kvadratmeter multiplicerad med det i riktvärdeangivelsen angivna värdet per kvadratmeter bygg rätt. Lagändringarna trädde i kraft den 1 januari 2004 och tillämpades första gången vid 2005 års fastighetstaxering respektive vid 2005 års inkomsttaxering.

Överväganden och förslag

Ägarlägenheter

En inledande fråga är om taxeringsvärdet för ägarlägenheter ska beräknas enligt småhusmodellen, hyreshusmodellen eller om en ny värderingsmetod för beräkning av taxeringsvärde för ägarlägenheter ska tas fram.

Värderingen av småhus sker utifrån värdefaktorer, dvs. karaktäristiska egenskaper hos fastigheterna och på grundval av riktvärdena. Värdefaktorerna

för småhus som ingår i en småhusenhet är enligt 8 kap. 3 § FTL storlek, ålder, standard, byggnadskategori, fastighetsrättsliga förhållanden och värdeordning. Värdefaktorerna för tomtmark till småhus är enligt 12 kap. 3 § FTL storlek, vatten och avlopp, fastighetsrättsliga förhållanden, typ av bebyggelse och närhet till strand.

Med storlek avses tomtmarkens areal och vid beräkning av tomtmarkens riktvärde med utgångspunkt från en normaltomt tas hänsyn till storleken genom att värdet av normaltomten enligt formeln i 1 kap. 35 c § FTF ökas eller minskas då värderingsenheten är större respektive mindre än normaltomten. I riktvärdeangivelsen ska anges vilken korrigering av värdet för normaltomten som ska ske då värderingsenhetens storlek över- eller understiger normaltomtens storlek. Korrigeringsbeloppet i kr/kvm anges i riktvärdeangivelsen för varje värdeområde för tomtmark. Korrigering av värdet får endast ske nedåt till halva normaltomtens storlek och uppåt till dubbla normaltomtens storlek. Under halva normaltomtens storlek och över dubbla normaltomtens storlek är således värdet oberoende av storleken. Det säger sig själv att det uppstår svårigheter när värdefaktorn storlek ska definieras och anpassas till dessa principer som ju bygger på att småhuset har markkontakt. En tredimensionell fastighet som en ägarlägenhet utgör saknar ju i princip egen tomtmark.

Det krävs också särskilda överväganden för att på ett lämpligt sätt indela ägarlägenheter efter fastighetsrättsliga förhållanden.

Överhuvudtaget synes systemet för taxering av småhus, utan ganska komplicerade ändringar och tillägg, mindre väl ägnat för att värdera denna typ av "byggnader inom byggnader".

Värdefaktorerna för hyreshusen är enligt 9 kap. 3 § FTL lägenhetstyp, hyra och ålder. Värdefaktorerna för tomtmark till hyreshus är enligt 12 kap. 4 § FTL storlek och typ av bebyggelse. Med storlek avses värderingsenhetens byggrätt i kvadratmeter.

Det är betydligt lättare att inordna ägarlägenheterna i den värderingsmetodik som gäller för hyreshusen. Ägarlägenheter torde dessutom i flertalet fall ligga inom områden med hyreshus (ej villaområden). Målsättningen att komma fram till ett taxeringsvärde bedöms därför som enklare att uppnå om värderingen sker med utgångspunkt i prissbildningen avseende hyreshus.

Taxeringsvärdet ska bestämmas för varje skattepliktig taxeringsenhet till det belopp som motsvarar 75 procent av taxeringsenhetens marknadsvärde. Marknadsvärdet ska i första hand bestämmas med ledning av fastighetsförsäljningar i orten (ortsprismetoden). Hur marknaden för ägarlägenheter kommer att se ut är svårt att bedöma eftersom någon sådan marknad ännu inte finns. Mycket talar emellertid för att den kommer att likna marknaden för bostadsrätter. För den sistnämnda gäller att fastigheter upplåtna med bostadsrätt taxeras utifrån hyreshusmodellen, dvs. primärt efter hyresnivån i området. Motivet till detta är att bostadsrättslägenheterna inte utgör egna fastigheter. Värdet av bostadsrättsfastigheten motsvarar således inte summan av värdet på de enskilda bostadslägenheterna. Samma förhållande

skulle gälla för ägarlägenheterna om hyreshusmodellen skulle väljas. Värdet skulle komma att motsvara hyresvärdet för ägarlägenheterna. Hur rätt man träffar marknadsvärdet för ägarlägenheten på detta sätt kan diskuteras. Intill dess att det föreligger mer erfarenheter från ägarlägenhetsmarknaden finns det knappast någon annan framkomlig väg. Att jämföra med småhusmarknaden – om man gör för bostadsrätter i småhus – är inget realistiskt alternativ.

Mot bakgrund av det sagda talar övervägande skäl för att taxeringsvärdet för ägarlägenheter inte bör beräknas enligt småhusmodellen utan taxeringsvärdet bör beräknas enligt hyreshusmodellen. Den bedömningen görs alltså att dagens regelsystem för beräkning av taxeringsvärde för fastigheter i stort sett är möjligt att tillämpa också på ägarlägenheter och att det inte finns skäl att innan ytterligare erfarenheter vunnits göra några större ändringar i nuvarande system. Förslagen föranleder ändringar i 7 kap. 3 § FTL, 9 kap. 1 § FTL, 12 kap. 4 § FTL samt i rubriken till 9 kap. FTL.

Taxeringsintervall

Förslag: Ägarlägenheter ska taxeras vid samma tidpunkter vad avser allmän och förenklad fastighetstaxering som hyreshus.

Vid fastighetstaxering ska beslut fattas om fastigheters skattepliktsförhållanden och indelning i taxeringsenheter. Vidare ska typ av taxeringsenhet och taxeringsvärde bestämmas för varje taxeringsenhet. Reglerna härom i FTL kompletteras av regler i fastighetstaxeringsförordningen. Ytterligare föreskrifter och allmänna råd om bl.a. värderingen meddelas av Skatteverket.

Vid fastighetstaxering bestäms för varje fastighet ett taxeringsvärde. Fastighetstaxering sker i form av allmän fastighetstaxering, förenklad fastighetstaxering och särskild fastighetstaxering. Allmän fastighetstaxering ska göras vart sjätte år enligt ett rullande system för varje fastighetstyp. År 2007 genomfördes en allmän fastighetstaxering av hyreshusenheter, industrienheter, elproduktionsenheter och specialenheter. År 2009 ska förenklad fastighetstaxering av småhusenheter genomföras (enligt 1 kap. 7 § FTL skulle en allmän fastighetstaxering genomföras detta år men i prop. 2007/08:27 har föreslagits att en förenklad fastighetstaxering genomförs i stället). År 2011 ska allmän fastighetstaxering av lantbruksenheter genomföras. Det tredje året under perioden mellan de allmänna fastighetstaxeringarna görs en förenklad fastighetstaxering av hyreshusenheter, småhusenheter och lantbruksenheter. En särskild fastighetstaxering görs varje år det inte är allmän eller förenklad fastighetstaxering men leder endast till nytt taxeringsvärde om fastigheten genomgått en förändring. Vid bestämmande av taxeringsvärdet tas hänsyn till vissa värdefaktorer såsom en enskild byggnads ålder, storlek, standard m.m. och den allmänna prisnivån inom ett begränsat område, ett s.k. värdeområde. Målet är att taxeringsvärdet ska motsvara 75 procent av egendomens marknadsvärde. Med marknadsvärdet avses det pris som fastigheten sannolikt betingar vid en försäljning på den allmänna marknaden, 5 kap. 3 § FTL. Marknadsvärdet bestäms utifrån det genomsnittliga prisläget i värdeområdet två år tillbaka i tiden, det s.k. nivååret, 5 kap. 4 § FTL.

Överväganden och förslag

Ägarlägenhetsenhet föreslås i denna promemoria fastighetstaxeras enligt i princip samma modell som hyreshusenhet varför ägarlägenhetsenhet även bör taxeras vid samma tidpunkter vad avser allmän och förenklad fastighetstaxering som hyreshusenhet. Allmän fastighetstaxering av hyreshusenhet sker år 2007 och därefter vart sjätte år (1 kap. 7 § FTL) och förenklad fastighetstaxering av hyreshusenhet sker år 2004 och därefter vart sjätte år, 1 kap. 7 a § FTL. Ägarlägenheter föreslås kunna bildas från och med 1 april 2009. Nästkommande allmänna fastighetstaxering av hyreshusenhet sker 2013 varför även allmän fastighetstaxering av ägarlägenhetsenheter bör ske år 2013 och därefter vart sjätte år. Nästkommande förenklad fastighetstaxering av hyreshusenhet sker år 2010 varför även förenklad fastighetstaxering av ägarlägenhetsenheter bör ske för ägarlägenheter år 2010 och därefter vart sjätte år. Regeln om särskild fastighetstaxering kommer automatisk även att gälla för ägarlägenhetsenhet.

Förslaget föranleder ändringar i 1 kap. 7 § FTL och 1 kap. 7 a § FTL.

6 Inkomstskatt

6.1 Ändringsförslag

En genomgång av IL har skett för att kartlägga omfattningen av de ändringar som behövs för att infoga ägarlägenheterna i IL:s system. Det visade sig att i lagen används i stort sett uteslutande grundläggande begrepp såsom ”privatbostad”, ”privatbostadsfastighet”, ”fastighet” och ”fast egendom”. I de senare två fallen behövs inga lagändringar. Däremot måste begreppen ”privatbostad” och ”privatbostadsfastighet” kompletteras så att de också inrymmer ägarlägenheterna. Detta liksom övriga ändringar samt en mer allmän beskrivning av hur ägarlägenheterna kommer att behandlas enligt IL finns i detta kapitel.

Termer och begrepp i inkomstskattelagen

Förslag: Uppräkningen av termer och begrepp i 2 kap. 1 § IL kompletteras med begreppen ”ägarlägenhet” och ”ägarlägenhetsenhet”.

I 2 kap. 1 § IL finns en uppräkningslista av olika termer och begrepp i IL samt hänvisningar till var i IL företeelsen i fråga behandlas. I uppräkningslistan återfinns, med anknytning till fastigheter, andelshus, fastighet, fastighetsägare, hyreshusenhet, industrienhet, lantbruksenhet, näringsfastighet, privatbostad, privatbostadsfastighet, småhus, småhusenhet samt taxeringsenhet.

I enlighet med vad som föreslagits ovan ska i FTL införas tre nya begrepp, nämligen ”ägarlägenhet”, ”ägarlägenhetsenhet” samt ”ägarlägenhetsfastighet”. Av skäl som närmare kommer att utvecklas i det följande kommer begreppet ”ägarlägenhet” och ”ägarlägenhetsenhet” att föras in i IL. Systematiskt sett motsvarar dessa två begrepp ”småhus” och ”småhusenhet”. Det föreslås att bestämmelsen i 2 kap. 1 § IL kompletteras med dessa två begrepp.

Privatbostad

Förslag: Bestämmelsen i 2 kap. 8 § IL om vad som menas med privatbostad utvidgas så att den också omfattar ägarlägenhet. Villkoren för att en ägarlägenhet ska vara privatbostad ska vara desamma som för ett småhus.

I 2 kap. 8 § IL definieras begreppet ”privatbostad”. Av första stycket framgår att med privatbostad avses ett småhus som till övervägande del används eller är avsett att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad. Det är inte nödvändigt att småhuset faktiskt används som permanent bostad eller som fritidsbostad av ägaren eller någon som är närstående till honom. Det räcker enligt paragrafen att bostaden är avsedd att användas på det sättet.

En motsvarande reglering avseende ägarlägenheterna bör som ett tredje stycke införas i den aktuella paragrafen. Där ska alltså stadgas att en ägarlägenhet kan

vara privatbostad under samma förutsättningar som gör ett småhus till en privatbostad.

Privatbostadsfastighet

Förslag: Definitionen av begreppet privatbostadsfastighet i 2 kap. 13 § IL utvidgas så att den också omfattar ägarlägenheterna.

Med privatbostadsfastighet avses, under förutsättning att småhuset är en privatbostad, småhus med mark som utgör småhusenhet, småhus på annans mark, och småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet. Med privatbostadsfastighet avses också tomtmark, om avsikten är att bygga en privatbostad på den. I fråga om tomtmarken gäller vad som sägs om privatbostad i 10–12 §§ IL. 2 kap. 13 § IL.

En motsvarande bestämmelse med sikte på ägarlägenheterna är nödvändig varför bestämmelsen bör kompletteras med ett tredje stycke där det anges att med privatbostadsfastighet avses också en ägarlägenhetsenhet under förutsättning att ägarlägenheten är en privatbostad.

Med privatbostadsfastighet avses enligt 2 kap. 13 § andra stycket IL också tomtmark, om avsikten är att bygga en privatbostad på den. En ägarlägenhet kommer att kunna utgöra privatbostad och en tredimensionell obebyggd fastighet omfattas av begreppet tomtmark (jfr 2 kap. 6 § andra stycket IL och prop. 2003/04:18 s. 23, 27, 29). Därför kommer bestämmelsen även att vara tillämplig vid innehav av ett tredimensionellt avgränsat utrymme avsett att brytas ut till en ägarlägenhetsfastighet om avsikten är att där bygga en ägarlägenhet som är privatbostad. Detsamma gäller vid innehav av fastighetsbildad ägarlägenhet där avsikten är att bygga en ägarlägenhet som är privatbostad.

Begrepp från FTL

Förslag: Bestämmelsen i 2 kap. 15 § IL om att vissa begrepp i IL har samma betydelse som i FTL kompletteras med begreppen ”ägarlägenhet” och ”ägarlägenhetsenhet”.

Med småhus, småhusenhet, hyreshusenhet, industrienhet, lantbruksenhet och taxeringsenhet avses enligt 2 kap. 15 § IL hus, fastigheter och enheter av de slag som avses i fastighetstaxeringslagen (1979:1152). Bestämmelsen måste kompletteras med begreppen ”ägarlägenhet” och ”ägarlägenhetsenhet”.

Ersättningsbostad

Förslag: Reglerna om vilka fastigheter som kan vara ersättningsbostad i uppskovsreglerna i 47 kap. IL utvidgas så att även en ägarlägenhet kan vara ersättningsbostad.

Vilka bostäder som kan utgöra ersättningsbostäder framgår av 47 kap. 5 och 5 b §§ IL. I motsats till vad som gäller beträffande ursprungsbostaden finns det inte något krav på att ersättningsbostaden ska vara en privatbostad.

Med ersättningsbostad avses enligt 47 kap. 5 § IL en tillgång i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet som vid förvärvet är

1. småhus med mark som utgör småhusenhet,
2. småhus på annans mark,
3. småhus som är inrättat till bostad åt en eller två familjer med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet,
4. tomt om där uppförs ett småhus som avses i 1 eller 3, eller
5. bostad i ett privatbostadsföretag.

Även en nyproducerad bostadsrätt, som inte är bostad i ett privatbostadsföretag vid förvärvet, kan enligt 47 kap. 5 b § i vissa fall vara ersättningsbostad.

Ägarlägenhet bör kunna räknas som ersättningsbostad varför det av bestämmelsen i 47 kap. 5 § IL bör framgå att med ersättningsbostad avses även en tillgång i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet som vid förvärvet utgör ägarlägenhetsenhet.

Liksom vid förvärv av tomt om där uppförs ett småhus bör förvärv av tomt om där uppförs en ägarlägenhet kunna räknas som ersättningsbostad. En ägarlägenhet kommer att kunna utgöra privatbostad och en tredimensionell obebyggd fastighet omfattas av begreppet tomtmark (jfr 2 kap. 6 § andra stycket IL och prop. 2003/04:18 s. 23, 27, 29). Därför kommer ett tredimensionellt avgränsat utrymme avsett att brytas ut till en ägarlägenhetsfastighet att räknas som ersättningsbostad om avsikten är att där bygga en ägarlägenhet som är privatbostad. Detsamma gäller vid förvärv av fastighetsbildad ägarlägenhet där avsikten är att bygga en ägarlägenhet som är privatbostad. Av bestämmelsen i 47 kap. 5 § IL bör därför framgå att med ersättningsbostad avses även en tillgång i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet som vid förvärvet utgör tomt om där uppförs en ägarlägenhet.

6.2 Regler i IL som kommer att gälla ägarlägenheter

Ägarlägenheterna är tredimensionellt indelade fastigheter. De har i det föregående föreslagits kunna vara privatbostäder, privatbostadsfastigheter och ersättningsbostäder. Detta innebär bl.a. annat att en ägarlägenhet som inte används för bostadsändamål kommer att bli en näringsfastighet.

Detta betyder vidare att alla regler om privatbostäder, privatbostadsfastigheter, näringsfastigheter utan några särskilda lagändringar kommer att bli tillämpliga för ägarlägenheterna.

I det följande redovisas alla ställen i IL som innehåller något av begreppen fastighet, fast egendom, privatbostad, privatbostadsfastighet och näringsfastighet. På så vis beskrivs vilket regelverk som på grund av de föreslagna lagändringarna som kommer att omfatta också ägarlägenheterna.

Det finns ett stort antal bestämmelser som också kommer att gälla ägarlägenheter ändå. Som ett exempel kan nämnas stadgandet i 14 kap. 7 § IL varav framgår att ”om en tillgång som innehas av den skattskyldige och som hör till inkomstslaget kapital blir tillgång i den skattskyldiges näringsverksamhet...”. Bestämmelser av det senare slaget berörs inte i det följande.

Ett flertal kapitel innehåller endast några enstaka bestämmelser om fastigheter, byggnader etc. Sådana bestämmelser redovisas kortfattat i sin helhet. I andra fall är sådana begrepp mer frekventa. Ett exempel på detta är 20 kap. IL som handlar om markanläggningar och substansminskning. I sådana fall kommenteras inte varje paragraf utan kapitlet i sin helhet.

2 kap. IL: Definitioner och förklaringar

2 §

Bestämmelsen tar sikte på utländska förhållanden. I stadgandet slås fast att de termer och uttryck som används i inkomstskattelagen också omfattar utländska motsvarigheter om det inte anges eller av sammanhanget framgår att det bara är svenska företeelser som avses. I 15 § vilken bestämmelse också berörs i det följande, stadgas sålunda t.ex. att med småhus avses hus av de slag som avses i fastighetstaxeringslagen. I FTL stadgas att med småhus avses ett hus som är inrättat som bostad åt högst två familjer eller, om huset finns på en lantbruksenhet, högst tio familjer. Den aktuella bestämmelsen innebär alltså att om någon säljer en byggnad utomlands som skulle taxerats som ett småhus om det legat i Sverige och omfattats av svensk fastighetstaxering ska de regler i IL som gäller småhus tillämpas.

Ägarlägenheterna kommer att på samma sätt som småhusen att infogas i det svenska systemet. Bestämmelsen i 15 § kommer att kompletteras med de nya termerna ”ägarlägenhet” och ”ägarlägenhetsenhet”. Detta kommer att betyda att egendom utomlands som skulle taxerats som ”ägarlägenheter” om de funnits i Sverige kommer att omfattas av de nya skattereglerna i IL. Frågan om hur de utländska företeelser som idag kallas ägarlägenheter ska hanteras sedan också Sverige infört ägarlägenheter och skatteregler om dem behandlas i ett särskilt avsnitt (se avsnitt 6.3).

6 och 7 §§

Bestämmelserna behandlar fastigheter och fastighetsägare. I 6 § första stycket anges att en byggnad räknas som en fastighet även om den är lös egendom och att detsamma under vissa förutsättningar också gäller vissa byggnadstillbehör. Enligt jordabalken är en byggnad lös egendom om byggnaden och marken inte är i samma ägares hand. Enligt jordabalken – 1 kap. 1 a § JB – gäller att med mark avses också ”annat utrymme som ingår i en fastighet”. Det betyder att ”mark” och byggnad kan vara i olika ägares hand och då blir byggnaden lös egendom. Detta blir alltså fallet om ”fastigheten” ägs av en viss person och byggnaden – en ägarlägenhet – ägs av någon annan. Som fastighetsägare räknas enligt 7 § alla som innehar, förvaltar eller nyttjar fastighet på det sätt som anges i 1 kap. 5 § FTL. Enligt Justitiedepartementets förslag s. 41 anges att det dock inte bör vara möjligt att överlåta endast rätten till lägenheten.

10–12 §§

Frågan om en bostad ska räknas som privatbostad under ett visst kalenderår ska enligt 10 § bestämmas på grundval av förhållandena vid årets utgång. Om bostaden överläts under året, ska istället förhållandena på överlåtelsedagen vara avgörande. Enligt en särskild regel i 11 § ska dock omklassificeringen då en privatbostad övergår till att bli näringsbostad göras först vid utgången av andra kalenderåret efter det, då omständigheten inträffat, som utgjort skäl för omklassificering. Regeln kallas tröghetsregeln. Ingår en bostad i ett dödsbo och var den vid dödsfallet en privatbostad, ska den räknas som privatbostad till och med det tredje kalenderåret efter det kalenderår då dödsfallet inträffade, om bostaden fortfarande är av sådant slag att den kan vara en privatbostad, 12 §.

32 §

I 32 § andra stycket finns regler som tar sikte på hur ett i vissa fall omkostnadsbelopp ska beräknas när fråga är om en näringsfastighet.

3 kap. IL: Fysiska personer

18 §

Av 18 § framgår att den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig i inkomstslaget kapital för kapitalvinst på en fastighet i Sverige.

6 kap. IL: Juridiska personer

17 §

I 17 § finns en bestämmelse som innebär att regeringen under vissa förutsättningar kan befria utländsk stat från skattskyldighet för inkomst av en fastighet som är avsedd för den utländska statens beskickning eller konsulat i Sverige.

7 kap. IL: Vissa stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund och andra juridiska personer

I 7 kap. finns ett flertal stadganden som berör fastigheter. Redan i 1 § framgår att det i 21 § finns bestämmelser om undantag från skattskyldighet för fastigheter. Av 21 § första stycket följer att ägare av en sådan fastighet som avses i 3 kap. 2 § FTL inte är skattskyldig för inkomst från sådan användning av fastigheten som gör att byggnaden enligt 2 kap. 2 § FTL ska anses som annan specialbyggnad än kommunikationsbyggnad, distributionsbyggnad eller reningsanläggning.

I 21 § andra stycket stadgas att ägare av en sådan fastighet som avses i 3 kap. 3 § FTL inte är skattskyldig för sådan användning av fastigheten som avses i den paragrafen. I tredje stycket stadgas till sist att annan ägare av sådan fastighet som avses i 3 kap. 4 § FTL än en sådan ideell förening eller ett sådant registrerat trossamfund som uppfyller kraven i 7 § första stycket är inte skattskyldig för inkomst av fastigheten i den utsträckning den används för sådana ändamål som avses i den paragrafen.

Dessa tre inte alldeles lättillgängliga bestämmelser betyder sammanfattningsvis att om en viss fastighetsägare använder fastigheten på visst sätt föreligger inte skattskyldighet för inkomst av fastigheten. I 7 kap. 7 § andra stycket punkterna 2 och 3 finns ett liknande stadgande. Av bestämmelserna framgår att en ideell förening som uppfyller kraven i fråga om ändamålskravet, verksamhetskravet etc. inte är skattskyldig för sådan inkomst som kommer från en särskild förvaltningsenhet som avser fastighet om inkomsten kommer från en verksamhet av viss beskaffenhet. En sådan ideell förening är heller inte skattskyldig för inkomst från innehav av fastighet som tillhör föreningen och används av föreningen i dess verksamhet.

När det gäller fullföljdskravet i 10 och 11 §§ finns regler om att Skatteverket under vissa förutsättningar kan medge undantag från fullföljdskravet om en förening avser att förvärva en fastighet avsedd för den ideella verksamheten. Detsamma gäller om en förening avser att genomföra omfattande byggnads-, reparations- eller anläggningsarbeten på en fastighet som används av föreningen. Avslutningsvis finns i 16 och 17 §§ bestämmelser om att där angivna juridiska personer är skattskyldiga bara för inkomst på grund av fastighetsinnehav.

10 kap. IL: Grundläggande bestämmelser för inkomstslaget tjänst

4 §

I 4 § finns en bestämmelse om att till inkomstslaget tjänst räknas inte inkomster och utgifter på grund av sådant fastighetsinnehav som enligt 1 kap. 5 § FTL ska likställas med ägande. Bestämmelsen handlar om fideikommissrätt, åborätt och annat som liknar men inte är äganderätt. Alla ägarlägenheter kommer att ha uppförts efter den 1 april 2009. Det finns därför anledning att tro att sådana rättigheter som avses i bestämmelsen inte kommer att avse ägarlägenheter.

13 kap. IL: Avgränsningen av inkomstslaget näringsverksamhet

1 §

I 1 § andra stycket stadgas att innehav av en näringsfastighet alltid räknas som näringsverksamhet. Vidare framgår att en privatbostadsfastighet eller någon annan privatbostad aldrig kan ingå i näringsverksamhet. Mot bakgrund av de tidigare föreslagna ändringarna av 2 kap. 8–13 §§ IL och med hänsyn till innehållet i 2 kap. 14 § IL kommer det nu aktuella stadgandet också att omfatta ägarlägenheterna. En ägarlägenhet kommer att kunna vara en privatbostad enligt 2 kap. 8 § IL och en privatbostadsfastighet enligt 2 kap. 13 § IL. Av 2 kap. 14 § IL följer att en fastighet som inte är privatbostadsfastighet är näringsfastighet.

1 a §

I 1 a § finns en erinran om att det i 27 kap. finns bestämmelser om den som bedriver näringsverksamhet i form av byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Även detta stadgande kommer att omfatta den som äger eller handlar med ägarlägenheter.

14 kap. IL: Beräkning av resultat av näringsverksamhet

16 §

I 16 § andra stycket finns en hänvisning till vissa bestämmelser i 18–20 kap. IL som handlar om värdeminskningsavdrag för bl.a. byggnader.

22 §

I 22 § första stycket finns en hänvisning till vissa bestämmelser i 45 och 46 kap. IL när det gäller underskott som uppkommit vid avyttring av en näringsfastighet resp. en näringsbostadsrätt.

15 kap. IL: Vad som ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet

4 §

I 4 § finns en bestämmelse om att förmån av att få utnyttja en fastighet i egenskap av delägare i ett privatbostadsföretag inte ska tas upp. Bestämmelsen tar sikte på den situationen att en näringsidkare är medlem i en bostadsrättsförening och t.ex. har sitt kontor i en av lägenheterna. De flesta bostadsrättsföreningar äger idag ”vanliga” hyreshus. Ett fåtal äger småhus och upplåter dem med bostadsrätt. I framtiden finns det – i vart fall utifrån skattesynpunkt – inget hinder mot att en bostadsrättsförening äger tredimensionellt indelade ägarlägenheter och upplåter dem med bostadsrätt. Den ”fastighet” som åsyftas i bestämmelsen kan alltså komma att vara en ägarlägenhet.

10 §

I 10 § finns bestämmelser som tar sikte på den situationen att en näringsfastighet har del i ett visst slag av samfälligheter. Vad som regleras är de beloppsmässiga förutsättningarna för att fastighetens andel i samfällighetens intäkter och kostnader ska tas upp eller dras av.

16 kap. IL: Vad som ska dras av i inkomstslaget näringsverksamhet

34–35 §§

I 34 och 35 §§ finns stadganden om vilken avdragsrätt en näringsidkare har om en viss del av bostaden används i näringsverksamheten. I vissa fall gäller i detta sammanhang särskilda regler om arbetet utförs på ”hans eller hans makes fastighet”.

17 kap. IL: Lager och pågående arbeten

4 §

Av 4 § framgår att ett lager får tas upp till lägst 97 procent av lagertillgångarnas sammanlagda anskaffningsvärde. Att detta emellertid inte gäller ”fastigheter och liknande tillgångar” sägs i punkten 1.

18 kap. IL: Inventarier

1 §

Av 1 § andra stycket punkt 2 framgår att anslutningsavgifter och anslutningsbidrag som avser en nytthet som är knuten till en fastighet och inte till ägaren personligen ska behandlas som ett inventarium.

Kapitlet i sin helhet handlar om värdeminskningssavdrag avseende byggnader, hur man beräknar anskaffningsvärdet m.m. Kapitlet hör till inkomstslaget näringsverksamhet och det betyder att de byggnader som avses är näringsfastigheter enligt 2 kap. 14 § IL. Av den bestämmelsen framgår att de fastigheter som inte är privatbostadsfastigheter enligt definitionen i 2 kap. 13 § IL är näringsfastigheter. Detta innebär att en ägarlägenhet som används på ett sådant sätt att den inte är privatbostad enligt 2 kap. 8 – 12 §§ IL och därmed inte heller privatbostadsfastighet kommer att omfattas av regleringen i 19 kap. IL. Vad det handlar om är alltså en ägarlägenhet som är inrättad till bostad åt en enda familj men som t.ex. används som kontor eller hyrs ut till utomstående. Regleringen av ägarlägenheter i det här sammanhanget kommer att vara exakt densamma som den som gäller för ett småhus som inte till övervägande del används eller är avsett att användas för bostadsändamål av ägaren eller till honom närstående.

20 kap. IL: Markanläggningar och substansminskning

Kapitlet handlar om värdeminskningssavdrag på markanläggningar och om avdrag för substansminskning m.m. De flesta regler är sådana att de aldrig kommer att aktualiseras i samband med ägarlägenheter som är näringsfastigheter. I övrigt hänvisas till det resonemang som redovisats i kommentaren till 19 kap. IL

25 kap. IL: Kapitalvinster och kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet

12 §

Bestämmelserna i 12 § tar sikte på den situationen att ett företag som enligt bestämmelserna i 24 kap. 13 § IL kan inneha näringsbetingade andelar har gjort en kapitalförlust på en fastighet. I så fall ska särskilda regler tillämpas.

26 kap. IL: Återföring av värdeminskningssavdrag

I kapitlet finns bestämmelser om att gjorda värdeminskningssavdrag m.m. ska återföras till beskattning om en näringsfastighet avyttras eller genomgår ett s.k. karaktärsbyte och blir en privatbostadsfastighet.

27 kap. IL: Byggnadsrörelse, handel med fastigheter och tomtrörelse

Kapitlet kommer att omfatta ägarlägenheterna.

31 kap. IL: Ersättningsfonder

Reglerna om ersättningsfonder innebär bl.a. att näringsidkaren under vissa förutsättningar kan göra en avsättning till en ersättningsfond vilket också innebär en avdragsrätt. En sådan avsättning kan t.ex. ske om en fastighet brinner upp och skadeersättning utbetalas. Ersättningsfonden upplöses i samband med att näringsidkaren skaffar en ny fastighet. Reglerna gäller också om en fastighet exproprieras eller på annat sätt tas i anspråk av det allmänna.

39 kap. IL: Särskilda bestämmelser för vissa juridiska personer

25–27 §§

I 25–27 §§ finns regler om privatbostadsföretag och de fastigheter som företaget äger. De flesta bostadsrättsföreningar äger hyreshus. Ett fåtal äger småhus. I framtiden kommer rimligen ett antal föreningar att äga ägarlägenheter som upplåtes med bostadsrätt till medlemmarna.

41 kap. IL: Grundläggande bestämmelser för inkomstslaget kapital

7 §

I 7 § IL finns regler som tar sikte på den situationen att en näringsfastighet bytt karaktär och blivit en privatbostadsfastighet och frågan är hur ränteutgifter som avser fastigheten ska fördelas mellan inkomstslagen näringsverksamhet och kapital. Reglerna gäller också hur motsvarande ränteinkomster och hyresinkomster ska fördelas.

42 kap. IL: Vad som ska tas upp och dras av i inkomstslaget kapital

1 §

I 1 § stadgas att inkomster vid uthyrning av privatbostäder ska tas upp som intäkt.

29 §

I 29 § finns regler som ska tillämpas när en privatbostadsfastighet har del i en viss slags samfällighet.

30–32 §§

I 30–32 §§ finns regler om uthyrning. Bestämmelserna är tillämpliga när en privatbostadsfastighet hyrs ut. För sådana fastigheter gäller sålunda att ersättningen ska tas upp som inkomst av kapital. Utgifter för upplåtelsen får inte dras av. I stället medges ett schabloniserat avdrag om 4 000 kronor per år. Vidare medges ett avdrag motsvarande 20 procent av intäkten. Enligt 30 § ska ersättningar när en privatbostadsfastighet eller en privatbostad upplåts samt ersättningar när produkter från sådana fastigheter eller bostäder avyttras tas upp. Detsamma gäller ersättningar när en bostad som innehas med hyresrätt upplåts. Utgifterna för upplåtelsen eller produkterna får inte dras av. I stället ska avdrag göras med 4 000 kronor per år för varje privatbostadsfastighet, privatbostad eller hyreslägenhet.

I 31 § stadgas att när en privatbostadsfastighet upplåts, ska ett belopp som motsvarar 20 procent av intäkten av upplåtelsen dras av. När en bostad som innehas med hyresrätt upplåts, ska den del av upplåtarens hyra som avser den upplåtna delen dras av. När en bostad som innehas med bostadsrätt eller liknande besittningsrätt upplåts, ska den del av innehavarens avgift eller hyra som avser den upplåtna delen dras av. I avgiften ska inte räknas in kapitaltillskott som innehavaren gjort till företaget eller bolaget. Andra inbetalningar ska räknas in i avgiften bara till den del de överstiger sådan utdelning som innehavaren har fått på annat sätt än i förhållande till sina andelar i företaget. Vid uthyrning av privatbostad till egen eller närståendes arbets- eller uppdragsgivare samt till eget bolag ska skäligt avdrag göras med utgifter för uthyrningen, 32 §.

44 kap. IL: grundläggande bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster

26–27 §§

I 26 och 27 §§ finns bestämmelser om rätt beskattningstidpunkt. I 27 § finns en hänvisning till 47 kap. IL när det gäller reglerna om uppskovsavdrag vid avyttring av en privatbostadsfastighet.

45 kap. IL: Avyttring av fastigheter

Kapitlet i sin helhet kommer att bli tillämpligt för ägarlägenheterna. Ägarlägenheter kommer i framtiden att utgöra privatbostadsfastigheter enligt den nya bestämmelsen i 2 kap. 13 § IL eller näringsfastighet enligt 14 § i samma kapitel. Några ändringar för att bestämmelserna i 45 kap. IL ska komma att omfatta ägarlägenheterna är emellertid inte nödvändiga. Utöver begreppen näringsfastighet och privatbostadsfastighet talas om fastigheter och om taxeringsenheter. Att begreppet taxeringsenhet också omfattar den nya typen av taxeringsenhet – ägarlägenhetsenhet – framgår av den föreslagna nya lydelsen av 4 kap. 5 § FTL.

46 kap. IL: Avyttring av bostadsrätter

Enligt föreslagen modell för ägarlägenheter finns det inget hinder mot att bostadsföretag förvärvar ägarlägenheter och upplåter dessa till sina medlemmar med bostadsrätt. Kapitlet innehåller bestämmelser om kapitalvinst vid avyttring av privatbostadsrätter och näringsbostadsrätter och kommer i sin helhet att bli tillämpligt vid avyttring av en ägarlägenhet som utgör sådan tillgång.

14 §

I 14 § finns en bestämmelse om hur man ska beräkna en anskaffningsutgift när bostadsrätten är förvärvad före år 1974. Beräkningen sker med utgångspunkt i föreningsfastighetens eller föreningsfastigheternas taxeringsvärden för år 1974. Eftersom ägarlägenheter kommer att införas från och med 1 april 2009 kommer den aktuella bestämmelsen i praktiken aldrig att behöva tillämpas med avseende på ägarlägenheter som ägs av en förening och är upplåtna med bostadsrätt.

47 kap. IL: Uppskovsavdrag

När det gäller uppskovsreglerna är situationen väsentligen densamma som när det gäller avyttringsreglerna i 45 kap. IL. I kapitlet används också termen privatbostad som enligt bestämmelserna i 2 kap. 8 § IL omfattar ett småhus eller en bostadsrätt i en äkta förening som används eller är avsedd att användas som bostad. I den nya lydelsen av 2 kap. 8 § IL är ägarlägenheterna infogade i detta system och även en ägarlägenhet kan sålunda vara privatbostad. I lagtexten talas mer allmänt om ”bostad” vilket också omfattar ägarlägenheterna.

49 a kap. IL: Beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet vid avyttring av andelar i skalbolag

13 §

I 13 § andra stycket finns regler för hur näringsfastigheter ska behandlas i samband med det bokslut som i vissa fall ska upprättas i samband med en andel i ett skalbolag avyttras.

53 kap. IL: Överlåtelse av tillgångar till underpris

2–5 §§

I 2–5 §§ finns regler om underprisöverlåtelser till bl.a. svenska aktiebolag. I 2 § andra stycket finns en regel som tar sikte på det fallet att ett svenskt handelsbolag som har en fysisk person som delägare överlåter en näringsfastighet. Hur omkostnadsbeloppet ska beräknas i ett sådant fall berörs i 4 §. Motsvarande gäller enligt 6 § när fråga är om överlåtelser av bl.a. näringsfastigheter till utländska juridiska personer.

62 kap. IL: Allmänna avdrag

3 §

I 3 § finns regler om sådant allmänt avdrag som får göras för underskottet det beskattningsår som den skattskyldige börjar bedriva en viss näringsverksamhet. Av andra stycket p. 2 framgår att sådant avdrag inte får göras om en privatbostadsfastighet på ägarens begäran enligt reglerna i 2 kap. 9 § ingår i näringsverksamheten.

68 kap. IL: Skatt på ackumulerad inkomst

18 §

I 18 § finns regler som innebär att i inkomstslaget näringsverksamhet får särskild skatteberäkning göras för ackumulerad inkomst i form av återföring av värdeminskningssavdrag m.m.

6.3 Utländska ägarlägenheter

Bedömning: Några särskilda övergångsbestämmelser för beskattningen av utländska ägarlägenheter när ägarlägenheter införs i svensk rätt behöver inte införas.

Ägarlägenheter i vid mening förekommer i många länder. Olika länders regler om ägarlägenheter har utformats på skilda sätt. Det förekommer således olika utländska varianter. Enligt dessa kan ägandet sägas vara direkt eller indirekt. Skillnaden mellan direkt och indirekt ägande är i korthet att i det senare fallet är det en juridisk person, inte de enskilda lägenhetsinnehavarna, som är ägare av det hus där lägenheterna finns. Det finns också olika varianter av direkt ägda lägenheter.

Direkt ägande anses något förenklat kunna avse endera äganderätt till en lägenhet som sådan eller en exklusiv nyttjanderätt till en enskild lägenhet knuten till innehavet av en ideell andel i en samägd flerbostadsfastighet. En variant, där lägenheten innehas med direkt äganderätt, innebär att den enskildes äganderätt är begränsad till själva lägenheten, och att denna utgör en särskild fastighet. Mark och annan gemensam egendom innehas med samäganderätt tillsammans med övriga lägenhetsägare. Ägarlägenheter av detta slag finns i bl.a. Danmark (ejerlejligheder).

En annan variant av ägarlägenheter innebär att själva flerbostadsfastigheten innehas av de boende med samäganderätt, och att de enskilda andelsägarna har en till respektive andel knuten exklusiv nyttjanderätt till en bestämd lägenhet i huset. Det slaget av ägarlägenheter förekommer i Norge (eijerseksjoner).

Systemet med s.k. aktielägenheter i Finland anses utgöra en variant av ägarlägenheter där lägenheten innehas med en indirekt äganderätt. Aktielägenheter innebär att en i tiden obegränsad nyttjanderätt till en enskild lägenhet är knuten till innehavet av aktier i ett aktiebolag (bostadsaktiebolag); det är alltså bolaget, inte de enskilda lägenhetsinnehavarna, som äger det hus där lägenheterna finns. Till skillnad mot de tidigare beskrivna varianterna av direkt ägda lägenheter är föremålet för den enskildes äganderätt i detta fall lös egendom, dvs. aktier i bostadsaktiebolaget. Genom aktieinnehavet anses den enskilde vara indirekt ägare av det hus som aktielägenheten finns i.

Skatteregler om utländska bostäder

Fastigheter indelas skattemässigt i privatbostadsfastigheter och näringsfastigheter, 2 kap. 13–14 §§ IL. En privatbostadsfastighet är ett småhus med mark som utgör småhusenhet, småhus på annans mark samt småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet, om småhuset är en privatbostad. Begreppen småhus, småhusenhet och lantbruksenhet är hämtade från fastighetstaxeringslagen, 2 kap. 15 § IL. Som privatbostadsfastighet räknas också tomtmark som är avsedd att bebyggas med privatbostad. Annan fastighet än som nu uppräknats är näringsfastighet. Från begreppet privatbostadsfastighet ska man skilja begreppet privatbostad. Som

privatbostad räknas småhus som helt eller till övervägande del används eller är avsett att användas som bostad för ägaren eller någon honom närstående, 2 kap. 8 § IL. En fastighet som är belägen utomlands kan också vara privatbostad. Samma kriterier gäller därvid som för en motsvarande svensk fastighet, 2 kap. 2 § IL.

Med andelshus avses en fastighet som ägs av tre eller flera, antingen direkt eller genom ett svenskt handelsbolag, och som inrymmer eller är avsedd att inrymma bostad i skilda lägenheter åt minst tre delägare, 2 kap. 16 § IL. Andelshus är alltid att betrakta som näringsfastighet.

Med privatbostad avses också en bostad som innehas av en delägare i ett privatbostadsföretag och som till övervägande del används eller är avsedd att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad, 2 kap. 8 § IL. Ett privatbostadsföretag är en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt aktiebolag vars verksamhet till klart övervägande del består i att åt sina medlemmar eller delägare tillhandahålla bostäder i byggnader som ägs av föreningen eller bolaget. Skatteverket har i rekommendationer (RSV S 1999:43) uttalat att om en fastighet innehåller minst tre bostadslägenheter och minst 60 procent av fastighetens hela taxeringsvärde belöper på lägenheter som med bostadsrätt eller hyresrätt upplåtits till delägare bör ovannämnda villkor om visst tillhandahållande av bostäder till medlemmar eller delägare anses uppfyllt. Om inte kraven enligt ovan är uppfyllda är bostadsföretaget inte ett privatbostadsföretag och bostaden inte en privatbostad. Med privatbostadsföretag avses vid tillämpningen av 46 kap. IL (Avyttring av bostadsrätt) och 47 kap. IL (Uppskovsbelopp) också motsvarande utländska juridiska personer som hör hemma inom EES-området, 2 kap. 17 § IL. Kan den juridiska personen inte klassificeras som privatbostadsföretag eller en utländsk motsvarighet till sådant företag är bostadsrätten inte privatbostad. Detta kan t.ex. vara fallet om en för stor del av fastigheten upptas av kommersiella lokaler.

Frågan om en bostad ska räknas som privatbostad under ett visst kalenderår ska bestämmas på grundval av förhållandena vid årets utgång. Om bostaden överlåts under året, ska istället förhållandena på överlåtelsedagen vara avgörande, 2 kap. 10 § IL. Enligt en särskild regel i 2 kap. 11 § IL ska dock omklassificeringen då en privatbostad övergår till att bli näringsbostad göras först vid utgången av andra kalenderåret efter det, då omständigheten inträffat, som utgjort skäl för omklassificering. Regeln kallas tröghetsregeln.

Fastigheter och bostadsrätter kan i korthet sägas beskattas olika beroende på ägare. Om de ägs av en juridisk person, utom dödsbon och handelsbolag, beskattas såväl löpande innehav som försäljning i näringsverksamhet. Om ägaren är en fysisk person eller dödsbo, beskattas försäljningen enligt huvudregeln som inkomst av kapital. Den löpande beskattningen är olika beroende på bostadstyp. Näringsfastighet och näringsbostadsrätt beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet och privatbostadsfastighet och privatbostadsrätt i inkomstslaget kapital. En fysisk person kan enligt reglerna i 47 kap. IL i vissa fall medges uppskov med kapitalvinsten vid försäljning av en bostad. Uppskov medges dock inte om ursprungsbostaden eller ersättningsbostaden utgör näringsfastighet eller näringsbostadsrätt.

Om en fastighet ändrar karaktär från att ha varit en näringsfastighet till att bli en privatbostadsfastighet ska en avskattning av tidigare gjorda värdeminskningssavdrag m.m. ske i inkomstslaget näringsverksamhet på i princip samma sätt som vid avyttring, 26 kap. 8 § IL. Motsvarande gäller för bostadsrätter, 26 kap. 10–11 §§ IL. Avdrag för slutligt underskott då en enskild näringsverksamhet upphör medges som kapitalförlust med 70 procent i inkomstslaget kapital. Underskottet ska dock inte dras av om det avser självständigt bedriven verksamhet utomlands, 42 kap. 34 § IL. Skatteverket har dock i ett ställningstagande 2006-01-24 (131 42806-06/111) uttalat att avdrag för slutligt underskott i en utländsk självständigt bedriven näringsverksamhet inom EES ska medges på samma sätt som om verksamheten bedrivits i Sverige. Ställningstagandet får ses som en anpassning till EG-rätten.

Skatteregler om utländska ägarlägenheter

Indirekt ägd utländsk ägarlägenhet

Med privatbostad avses bl.a. en bostad som innehas av en delägare i ett privatbostadsföretag och som till övervägande del används eller är avsedd att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad. I många EES-länder finns det dock ingen sådan boendeform. Istället ägs lägenheterna (delar av fastigheten) direkt av lägenhetsinnehavarna och är därför närmast att jämföra med svenska andelshus som är näringsfastighet. Ett exempel där motsvarigheten till svenska privatbostadsföretag finns är dock s.k. aktielägenheter i Finland som därmed kan utgöra privatbostad.

Direktägd utländsk ägarlägenhet

För att en direktägd fastighet ska kunna utgöra privatbostad måste det vara fråga om ett småhus. Med småhus avses byggnad som är inrättad som bostad för en eller två familjer, 2 kap. 15 § IL och 2 kap. 2 § FTL. Till småhus räknas, enligt 2 kap. 15 § första stycket. IL, hus av det slag som avses i fastighetstaxeringslagen (1979:1152). Av formuleringen ”av det slag som avses” följer att även utländska motsvarigheter omfattas av definitionen av småhus (jfr prop. 1999/2000:2 del 2 s. 32). Ett utländskt småhus kan således vara privatbostad om övriga rekvisit är uppfyllda. Med hyreshus avses byggnad som är inrättad till bostad åt minst tre familjer eller till kontor, butik, hotell, restaurang och liknande, 2 kap. 2 § FTL. Hyreshus utgör således näringsfastighet.

Tredimensionella fastigheter har kunnat bildas i Sverige sedan 1 januari 2004 (prop. 2002/03:116, SOU 1996:87). En tredimensionell fastighet för bostadsändamål måste dock omfatta ett block av minst fem bostadslägenheter, 3 kap. 1 a § 1 st. 4 punkten. FBL. Enskild bostadslägenhet kan alltså inte bilda en tredimensionell fastighet. Fråga om fastighetstaxering av tredimensionella fastigheter har behandlats i proposition 2003/04:18. Lagstiftaren uttalade att tredimensionella fastigheter ska behandlas efter samma kriterier som tidigare vertikala fastigheter. En tredimensionell fastighet kan bestå av fem eller flera

bostadslägenheter som var och en skulle motsvara småhus om de istället varit belägna direkt på marken. Värderingsnormen är dock inte anpassad för detta, varför byggnad som är inrättad till bostad och som hör till en tredimensionell fastighet ska behandlas som hyreshus.

Svensk rätt medger alltså enligt nuvarande gällande regler inte att enskilda bostadslägenheter kan utgöra ett avgränsat ägarobjekt. Del av ett svenskt hyreshus kan endast innehas i form av ideella andelar av hela fastigheten och denna ägarform definieras skattemässigt som "andelshus". Det är således inte möjligt att koppla viss ägarandel av fastigheten till innehav av en specifik lägenhet.

I många andra länder är det däremot möjligt att äga ett avgränsat specifikt utrymme (lägenhet) i en byggnad som vid svenska förhållanden skulle klassificeras som ett hyreshus vid fastighetstaxeringen. Ett sådant objekt kallas vanligtvis "ägarlägenhet". Utländska s.k. ägarlägenheter i en byggnadskropp som motsvarar ett hyreshus har i svensk skatterätt behandlats som innehav av andel i ett andelshus, vilket innebär att de har hänförts till näringsfastighet.

Genom ställningstagande "Utländska s.k. ägarlägenheter vid tillämpning av inkomstskattelagen" den 30 oktober 2007 (dnr 131 649571-07/111), anser Skatteverket dock att bedömningen för utländska bostäder bör göras utifrån den formellt bildade enheten som enligt respektive lands interna rätt utgör en egen fastighet eller en liknande avgränsad tillgång. En tredimensionell tillgång i form av en bostadslägenhet kan därmed enligt ställningstagandet per definition motsvara en byggnad som är inrättad som bostad åt en eller två familjer, trots att den är integrerad i en byggnadskropp som motsvarar ett hyreshus, och därmed utgöra privatbostad och privatbostadsfastighet enligt 2 kap. 8 och 13 §§ IL. Ställningstagandet får ses som en anpassning till EG-rätten.

Behov av övergångsbestämmelser för utländska ägarlägenheter?

Den variant av ägarlägenheter som föreslås bli införd i svensk rätt utgör direkt ägd fastighet. Indirekt ägda utländska s.k. ägarlägenheter påverkas inte av förslaget. Mot bakgrund härav görs bedömningen att det inte finns något behov av övergångsregler som tar sikte på hur indirekt ägda ägarlägenheter utomlands ska behandlas.

Utländska ägarlägenheter i en byggnadskropp som motsvarar ett svenskt hyreshus har i svensk skatterätt behandlats som andelar i ett andelshus. Sådana andelar utgörs av näringsfastigheter. Om ägarlägenheter enligt den föreslagna modellen införs i svensk rätt kommer dessa att kunna utgöra privatbostadsfastigheter och utländska motsvarigheter till svenska ägarlägenheter ska behandlas på samma sätt. I inkomstskattelagen finns det bestämmelser som reglerar den situationen att näringsfastighet byter karaktär och blir en privatbostadsfastighet. Utländska ägarlägenheter som sålunda ändrar karaktär från att ha varit en näringsfastighet till att bli en privatbostadsfastighet kommer att omfattas av regeln i 26 kap. 8 § IL som medför att en avskattning av tidigare gjorda värdeminskningssavdrag m.m. ska ske i inkomstslaget näringsverksamhet på i princip samma sätt som vid en

avyttring. Avdrag kommer att medges för eventuellt slutligt underskott då näringsverksamheten bedrivits inom EU/EES upphör som kapitalförlust med 70 procent i inkomstslaget kapital. Vidare har Skatteverket i ett rättsligt ställningstagande den 30 oktober 2007 "Utländska s.k. ägarlägenheter vid tillämpning av inkomstskattelagen" (dnr 131 649571-07/111) som en anpassning till EG-rätten uttalat att sådan direktägd lägenhet redan i dagsläget kan motsvara ett "småhus" och därmed utgöra en privatbostadsfastighet enligt 2 kap. 13 § IL. Mot denna bakgrund finns det inga skäl att införa några särskilda övergångsbestämmelser i detta avseende.

7 Fastighetsskatt och fastighetsavgift

Den statliga fastighetsskatten på bostäder har ersatts av en kommunal fastighetsavgift från och med den 1 januari 2008 (SFS 2007:1398, prop. 2007/08:27). Fastighetsavgiften för kalenderåret 2008 är för småhus 6 000 kronor, dock högst 0,75 procent av taxeringsvärdet. För flerbostadshus är avgiften 1 200 kronor per bostadslägenhet, dock högst 0,4 procent av taxeringsvärdet. Avgiften indexeras genom att knytas till inkomstbasbeloppets förändring. Fastighetsskatten på övriga fastigheter och lokaler har bibehållits i princip oförändrad. Reglerna för nybyggda bostäder som innebär skattefrihet de fem första åren och halv fastighetsskatt under de följande fem åren har flyttats över till det nya systemet. För fastigheter i utlandet utgår ingen fastighetsskatt från och med den 1 januari 2008. Fastigheter utomlands omfattas inte av reglerna om kommunal fastighetsavgift.

Utgångspunkten enligt uppdragsbeskrivningen är att neutralitet ska råda i beskattningen mellan småhus och ägarlägenheter varför ägarlägenheter i denna promemoria föreslås bli påförda kommunal fastighetsavgift och statlig fastighetsskatt enligt i princip samma regler och skattesatser som för småhus.

7.1 Statlig fastighetsskatt

Förslag: Ägarlägenheter ska påföras statlig fastighetsskatt enligt i princip samma regler och skattesatser som för småhus.

Skatteregler om statlig fastighetsskatt

Regler om fastighetsskatt finns i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, FSL. Skattepliktiga fastigheter är enligt 1 § FSL, i den utsträckning som framgår av 3 § FSL, bl.a. sådana som vid fastighetstaxeringen betecknas som småhusenhet, hyreshusenhet och lantbruksenhet om på lantbruksenheten finns vad som vid fastighetstaxeringen betecknas som småhus eller tomtmark för småhus.

Skatteplikt rårde till och med den 31 december 2007 även för sådan bostad som enligt 2 kap. 8–12 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) är privatbostad och som är belägen utomlands. Från och med 1 januari 2008 råder inte skatteplikt för utländska privatbostäder (prop. 2007/08:27, SFS 2007:1417).

Till och med den 31 december 2007 gällde att fastighetsskatt beräknades för beskattningsår, 2 § FSL. Om beskattningsåret omfattade kortare eller längre tid än tolv månader eller om en fastighet hade förvärvats eller avyttrats under beskattningsåret, jämkades underlaget för fastighetsskatten. Fastighetsskatten beräknades på grundval av det underlag (taxeringsvärdet, i förekommande fall dämpat enligt den nedan beskrivna s.k. dämpningsregeln) som gällde under beskattningsåret. Om underlaget hade ändrats mellan två kalenderår förelåg två olika underlag för den som hade brutet räkenskapsår. I ett sådant fall beräknades fastighetsskatten på de olika värden som gällde för respektive

kalenderår med hänsyn till hur räkenskapsåret är fördelat över dessa kalenderår.

Från och med den 1 januari 2008 gäller att skattskyldig till fastighetsskatt är den som vid ingången av kalenderåret är ägare till fastigheten eller enligt 1 kap. 5 § FTL ska anses som ägare, 2 § FSL. I 1 kap. 5 § FTL regleras fall då vissa innehavare av fastighet ska anses som ägare. Det gäller bl.a. den som innehar fastighet med fideikommissrätt och den som innehar fastighet med tomträtt. Fastighetsskatt beräknas för kalenderår på grundval av det taxeringsvärde som gäller under kalenderår.

För småhusenhet respektive småhus på lantbruksenhet gällde från och med den 1 januari 2001 till och med den 31 december 2007 att fastighetsskatt utgick med 1,0 procent på taxeringsvärdet respektive bostadsbyggnadsvärdet och tomtmarksvärdet. För hyreshusenhet gällde från och med den 1 januari 2007 till och med den 31 december 2007 att fastighetsskatt utgick med 0,4 procent på den del av taxeringsvärdet som avser bostäder. Utomlands belägna privatbostäder var inte föremål för svensk fastighetstaxering. För sådana bostäder utgick fastighetsskatt med 1,0 procent på 75 procent av marknadsvärdet. Skattskyldighet för en utomlands belägen privatbostad förelåg dock endast för tid under vilken ägaren varit bosatt i Sverige.

Från och med den 1 januari 2008 gäller följande enligt 3 § första stycket punkt a–c FSL.

- a) fastighetsskatten utgör 1,0 procent av taxeringsvärdet avseende småhusenhet till den del det avser värderingsenhet för småhus som är under uppförande, värderingsenhet för tillhörande tomtmark, värderingsenhet för tomtmark som är obebyggd eller som hör till småhus som inte ingår i samma taxeringsenhet. Fastighetsskatten utgör 1,0 procent bostadsbyggnadsvärdet avseende värderingsenhet för småhus som är under uppförande på lantbruksenhet, tomtmarksvärdet avseende värderingsenhet för tillhörande tomtmark, tomtmarksvärdet avseende tomtmark avsedd för småhus på lantbruksenhet som är obebyggd eller som hör till småhus som inte ingår i samma taxeringsenhet.
- b) fastighetsskatten utgör 0,4 procent av taxeringsvärdet avseende hyreshusenhet till den del det avser värderingsenhet för bostäder som är under uppförande, värderingsenhet för tillhörande tomtmark, värderingsenhet för tomtmark avsedd för bostäder som är obebyggd eller som hör till bostäder som inte ingår i samma taxeringsenhet samt annan värderingsenhet för tomtmark som är obebyggd.
- c) fastighetsskatten utgör 1,0 procent av taxeringsvärdet avseende hyreshusenhet till den del det avser värderingsenhet för lokaler, värderingsenhet för lokaler under uppförande och värderingsenhet avseende tomtmark som hör till dessa lokaler.

I 3 § första stycket FSL har alltså i punkterna a och b vissa värderingsenheter lyfts ut ur småhusenhet, småhus på lantbruksenhet och bostadsdelen av hyreshusenhet. Dessa värderingsenheter blir i stället från och med den 1

januari 2008 föremål för fastighetsavgift enligt den föreslagna nya lagen om kommunal fastighetsavgift. Kvar i fastighetsskattesystemet blir värderingsenheter för småhus respektive bostäder som är taxerade som varande under uppförande, värderingsenheter för tomtmark som hör till småhus och tomtmark som hör till bostäder som är under uppförande samt tomtmark som är avsedd för småhus respektive bostäder men som är obebyggd eller som hör till småhus respektive bostäder som inte ingår i samma taxeringsenhet som tomtmarken (arrendetomter). I punkten a har vidare de utländska privatbostäderna utmönstrats eftersom fastighetsskatt inte längre ska utgå för dessa.

För småhus och hyreshus fastställs ett värdeår som normalt motsvarar det år då byggnaden färdigställs. Värdeåret kan dock förändras till följd av ombyggnationer. Till och med den 31 december 2007 gällde enligt 3 § andra stycket FSL att nybyggda småhus belägna i Sverige var fria från fastighetsskatt de fem första kalenderåren efter värdeåret och att för de därpå följande fem kalenderåren betalades halv fastighetsskatt. Detsamma gällde för bostadsdelen i nybyggda hyreshus. Denna skattelättnad gällde om byggnaden åsatts ett värdeår som var året närmast före det fastighetstaxeringsår som föregått inkomsttaxeringsåret. Skattelättnaden gällde även tillhörande tomtmark under förutsättning att den ingår i samma taxeringsenhet. Om byggnad och mark hade olika ägare ingick de inte i samma taxeringsenhet och skattelättnaden omfattade då endast byggnaden.

3 § andra stycket FSL är från med den 1 januari 2008 ändrad helt till sin lydelse och den tidigare bestämmelsen om lättnad för nybyggnation har överförs till lagen om kommunal fastighetsavgift. Vidare har fjärde stycket i 3 § FSL upphävts då möjligheten till nedsättning av fastighetsskatten vid brand och liknande har avskaffats från och med den 1 januari 2008.

Från och med den 1 januari 2001 till och med den 31 december 2007 fanns en begränsningsregel för fastighetsskatt för fastigheter som utgjordes av en småhusenhet eller av ett småhus som var inrättat till bostad åt högst en eller två familjer med tillhörande tomtmark på en lantbruksenhet (prop. 2001/02:3, bet. 2001/02:SkU3, rskr. 2001/02:59). Regeln fanns i lagen (2001:906) om skattereduktion för fastighetsskatt och innebar att fastighetsskatten efter skattereduktion, under vissa förutsättningar, inte skulle överstiga 4 procent av hushållsinkomsten definierad på visst i lagen angivet sätt. Gränsen var ursprungligen satt till 5 procent av hushållsinkomsten men sänktes den 1 januari 2006 (prop. 2005/06:1, bet. 2005/06:FiU1, rskr. 2005/06:34) i syfte att utvidga begränsningsregelns tillämpningsområde på grund av de taxeringsvärdeshöjningar som hade skett sedan regeln infördes och de ytterligare höjningar som förväntades ske under 2006 (då förenklad fastighetstaxering av småhusenheter ägde rum). Begränsningsregeln gällde bara en fastighet som den skattskyldige ägt och varit bosatt på hela året före taxeringsåret. Skattereduktionen beräknades för permanentbostäder med ett lägsta taxeringsvärde på 280 000 kronor och ett högsta taxeringsvärde på 3 miljoner kronor. Om värdet på bostaden var högre än 3 miljoner kronor kunde man få del av begränsningsregeln för den fastighetsskatt som betalades för taxeringsvärdet upp till 3 miljoner kronor. Hushåll med inkomster upp till 750

000 kronor per år kunde få del av denna skattereduktion. Endast fastigheter i Sverige omfattades.

Begränsningsregeln för fastighetsskatt har från och med den 1 januari 2008 slopats. Den ska dock fortfarande tillämpas för fastighetsskatt som avser tid före den 1 januari 2008.

För att dämpa uttaget av fastighetsskatt infördes den 31 december 2003 en dämpningsregel i 2 a § FSL som tog sikte på underlaget för fastighetsskatt (prop. 2003/04:19, bet. 2003/04:SkU11, rskr. 2003/04:119). Innebörden av regeln var att en höjning av taxeringsvärdet för en småhusenhet, ett småhus på en lantbruksenhet eller bostadsdelen av en hyreshusenhet inte omedelbart ska slå igenom på uttaget av fastighetsskatt. I stället fördelas höjningen lika på de år som återstår till nästa allmänna eller förenklade fastighetstaxering. Begränsningsregeln för fastighetsskatt har från och med den 1 januari 2008 slopats. Den ska dock fortfarande tillämpas för fastighetsskatt som avser tid före den 1 januari 2008.

Den 1 januari 2007 trädde lagen (2006:1340) om fastighetsskatt i vissa fall vid 2007–2009 års taxeringar i kraft (prop. 2006/07:1, volym 1, bet. 2006/07:FiU1, rskr. 2006/07:9). Lagen innebar att underlaget för fastighetsskatt för småhus och bostadsdelen på hyreshus vid 2008 och 2009 års taxeringar frystes på den nivå som gällde vid 2007 års taxering. Lagen innebar även att det för småhus vid 2007–2009 års taxeringar infördes ett tak för den del av fastighetsskatten som belöpte på markvärdet. Skatten på markvärdet fick per värderingsenhet tomtmark högst uppgå till 2 kronor per kvadratmeter eller 5 000 kronor, om det är lägre. Lagen som var en tillfällig åtgärd som syftade till att lindra effekterna av den statliga fastighetsskatten i avvaktan på att skatten kunde avskaffas för bostäder upphörde att gälla vid utgången av 2007. Den ska dock fortfarande tillämpas för fastighetsskatt som avser tid före den 1 januari 2008.

Om det på en värderingsenhet för tomtmark finns en eller flera värderingsenheter för småhus som är uppförda och en eller flera värderingsenheter för småhus som är under uppförande ska tomtmarken anses höra till det eller de småhus som är uppförda, 3 § tredje stycket FSL.

För fastighet som är privatbostad enligt 2 kap. 13 § IL ska fastighetens andel av taxeringsvärdet på annan samfällighet än sådan som avses i 6 kap. 6 § första stycket IL räknas in i underlaget för fastighetsskatten om samfälligheten utgör en särskild taxeringsenhet, 3 § tredje stycket FSL. Av 6 kap. 6 § första stycket IL framgår att svenska juridiska personer som har bildats enligt en författning eller på liknande sätt för att förvalta en sådan marksamfällighet eller regleringssamfällighet som är en särskild taxeringsenhet, är skattskyldiga för samfällighetens inkomster. Svenska juridiska personer som har bildats enligt en författning eller på liknande sätt för att förvalta andra samfälligheter än sådana som avses i 6 kap. 6 § första stycket IL, är inte själva skattskyldiga. Intäktsposterna och kostnadsposterna fördelas istället på delägarna i samfälligheten med belopp som för varje delägare motsvarar hans andel, 6 § andra stycket IL.

Om fastighetsskatt och fastighetsavgift ska beräknas för skilda delar av fastigheten ska underlaget för beräkningen av fastighetsskatten utgöras av den del av värdet som belöper på respektive fastighetsdel, 3 § fjärde stycket FSL.

Överväganden och förslag

Statlig fastighetsskatt

Ägarlägenheter kommer att utgöra fast egendom enligt jordabalken. I inkomstskattelagen kommer ägarlägenheter beskattas enligt i princip samma regler som för andra fastigheter. Vidare framgår det av uppdragsbeskrivningen att en utgångspunkt bör vara att det ska råda neutralitet i beskattningen mellan småhus och ägarlägenheter. Övervägande skäl talar i konsekvens härmed för att ägarlägenheter ska behandlas på samma sätt som småhus när det gäller fastighetsskatt. Detta föranleder följande ändringar i lagen om statlig fastighetsskatt.

Skattepliktiga fastigheter är enligt 1 § FSL, i den utsträckning som framgår av 3 § FSL, bl.a. sådana som vid fastighetstaxeringen betecknas som småhusenhet, hyreshusenhet och lantbruksenhet om på lantbruksenheten finns vad som vid fastighetstaxeringen betecknas som småhus eller tomtmark för småhus. Bestämmelsen bör kompletteras med "ägarlägenhetsenhet".

Fastighetsskatten utgör enligt 3 § första stycket punkt a första ledet FSL 1,0 procent av taxeringsvärdet avseende småhusenhet till den del det avser värderingsenhet för småhus som är under uppförande, värderingsenhet för tillhörande tomtmark, värderingsenhet för tomtmark som är obebyggd eller som hör till småhus som inte ingår i samma taxeringsenhet. Fastighetsskatten utgör enligt 3 § första stycket punkt a andra ledet FSL 1,0 procent bostadsbyggnadsvärdet avseende värderingsenhet för småhus som är under uppförande på lantbruksenhet, tomtmarksvärdet avseende värderingsenhet för tillhörande tomtmark, tomtmarksvärdet avseende tomtmark avsedd för småhus på lantbruksenhet som är obebyggd eller som hör till småhus som inte ingår i samma taxeringsenhet.

Bestämmelsen i 3 § första stycket FSL bör kompletteras med ett tredje led där det anges att fastighetsskatten utgör 1 procent av taxeringsvärdet för värderingsenhet för ägarlägenhet som är under uppförande, värderingsenhet för tillhörande tomtmark, värderingsenhet för tomtmark som är obebyggd, eller som hör till ägarlägenhet som inte ingår i samma taxeringsenhet.

7.2 Kommunal fastighetsavgift

Förslag: Ägarlägenheter ska påföras kommunal fastighetsavgift enligt i princip samma regler och skattesatser som för småhus.

Skatteregler kommunal fastighetsavgift

Regler om fastighetsavgift finns i lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift (KFA), som trädde i kraft den 1 januari 2008 och ska tillämpas

första gången vid 2009 års taxering. Fastighetsavgift ska enligt 1 § KFA, i den utsträckning som framgår av 3 § KFA, betalas för sådana fastigheter som vid fastighetstaxeringen betecknas som småhusenhet, hyreshusenhet eller lantbruksenhet om det på lantbruksenheten finns vad som vid fastighetstaxeringen betecknas som småhus.

Skattskyldig till fastighetsskatt är enligt 2 § KFA, den som vid ingången av året är ägare till fastigheten eller enligt 1 kap. 5 § FSL ska anses som ägare.

Fastighetsavgiften per kalenderår är för år 2008 för sådan del av småhusenhet som avser värderingsenhet för småhus som är uppfört samt värderingsenhet för tillhörande tomtmark inom samma taxeringsenhet 6 000 kronor per sådan värderingsenhet för småhus, dock högst 0,75 procent av taxeringsvärdet för dessa värderingsenheter (3 § första stycket punkt a KFA).

Fastighetsavgiften per kalenderår är för år 2008 för värderingsenhet för småhus på lantbruksenhet som är uppfört samt värderingsenhet för tillhörande tomtmark inom samma taxeringsenhet 6 000 kronor per sådan värderingsenhet för småhus, dock högst 0,75 procent av bostadsbyggnadsvärdet och tomtmarksvärdet (3 § första stycket punkt b § KFA).

Fastighetsavgiften per kalenderår är för år 2008 för sådan del av hyreshusenhet som avser värderingsenhet för bostäder som är uppförda samt värderingsenhet för tillhörande tomtmark inom samma taxeringsenhet 1 200 kronor per bostadslägenhet, dock högst 0,4 procent av taxeringsvärdet för dessa värderingsenheter (3 § första stycket punkt c KFA).

För år 2009 och senare kalenderår uppgår fastighetsavgiften per värderingsenhet för småhus och fastighetsavgiften per bostadslägenhet till fastighetsavgiften för år 2008 ökad eller minskad med ett belopp motsvarande inkomstbasbeloppets förändring mellan år 2008 och det aktuella kalenderåret uttryckt i procent med två decimaler. Avgiften uttrycks i hela krontal så att öretal faller bort (3 § andra stycket KFA). Med inkomstbasbelopp avses detsamma som i 1 kap. 6 § lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension (3 § tredje stycket KFA).

Med bostadslägenhet avses i 3 § första stycket punkt c KFA en sådan lägenhet som är avsedd att helt eller till en inte oväsentlig del användas som bostad (4 § KFA).

Om det på en värderingsenhet för tomtmark finns en eller flera värderingsenheter för småhus som är uppförda och en eller flera värderingsenheter för småhus som är under uppförande, ska vid tillämpningen av 3 § tomtmarken anses höra till det eller de småhus som är uppförda, 5 § KFA.

Om det beräknade värdeåret för en sådan byggnad på en fastighet som innehåller bostäder är året före det fastighetstaxeringsår som föregått inkomsttaxeringsåret, tas ingen fastighetsavgift ut för byggnaden och tillhörande tomtmark för det fastighetstaxeringsåret och de fyra följande kalenderåren och halv fastighetsavgift för de därpå följande fem kalenderåren.

Detsamma gäller färdigställd eller ombyggd sådan byggnad, för vilken värdeår inte har bestämts vid ny fastighetstaxering, men som skulle ha åsatts ett värdeår motsvarande året före det fastighetstaxeringsår som föregått inkomsttaxeringsåret, om ny fastighetstaxering då hade företagits, 6 § första stycket § KFA. Första stycket syftar till att begränsa fastighetsavgiften för nyproducerade bostäder. Bestämmelsen om hel och halv minskning av avgiften är uppbyggd på samma sätt som bestämmelsen om nedsättning av skatt för nyproducerade bostäder i nuvarande 3 § andra stycket lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt. Om det på samma värderingsenhet tomtmark finns flera värderingsenheter bostäder där vissa, eller alla, har minskning enligt 6 § första stycket, gäller följande enligt 6 § andra stycket. Tomtmarken ska i första hand hänföras till den eller de bostäder som inte har någon minskning av fastighetsavgiften. Har fastighetsavgiften minskats för samtliga bostäder, ska tomtvärdet hänföras till den eller de bostäder som har lägsta graden av minskning.

För fastighet som är privatbostad enligt 2 kap. 13 § IL ska fastighetens andel av taxeringsvärdet på annan samfällighet än sådan som avses i 6 kap. 6 § första stycket IL räknas in i underlaget för fastighetsavgiften om samfälligheten utgör en särskild taxeringsenhet, 7 § första stycket KFA.

Om fastighetsavgift och fastighetsskatt ska beräknas för skilda delar av fastigheten, ska taxeringsvärdet när det används som underlag för beräkningen av fastighetsavgiften utgöras av den del av värdet som hör till respektive fastighetsdel, 7 § andra stycket KFA.

Överväganden och förslag

Kommunal fastighetsavgift

Ägarlägenheter kommer att utgöra fast egendom enligt jordabalken. I inkomstskattelagen kommer ägarlägenheter beskattas enligt i princip samma regler som för fastigheter. Vidare framgår det av uppdragsbeskrivningen att en utgångspunkt bör vara att det ska råda neutralitet i beskattningen mellan småhus och ägarlägenheter. Övervägande skäl talar därför för att ägarlägenheter ska behandlas på samma sätt som småhus även vad gäller kommunal fastighetsavgift. Detta föranleder följande ändringar i lagen om kommunal fastighetsavgift.

Fastighetsavgift ska enligt 1 § KFA, i den utsträckning som framgår av 3 § KFA, betalas för sådana fastigheter som vid fastighetstaxeringen betecknas som småhusenhet, hyreshusenhet eller lantbruksenhet om det på lantbruksenheten finns vad som vid fastighetstaxeringen betecknas som småhus. Även egendom som vid fastighetstaxeringen betecknats som ägarlägenhetsenhet bör vara skattepliktiga enligt KFA varför bestämmelsen bör kompletteras med ägarlägenhetsenhet.

I 3 § KFA anges fastighetsavgiften per kalenderår för 2008. Första stycket bör kompletteras med en punkt där det anges att fastighetsavgiften för värderingsenhet för ägarlägenhet som är uppförd samt värderingsenhet för tillhörande tomtmark inom samma taxeringsenhet är 6 000 kronor för sådan

värderingsenhet för ägarlägenhet, dock högst 0,75 procent av taxeringsvärdet för dessa värderingsenheter.

8 Övrig skattelagstiftning och dubbelbeskattningsavtalen

Bedömning: Några ändringar i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter, lagen (1986:468) om avräkning för utländsk skatt, taxeringslagen (1990:324), mervärdesskattelagen (1994:200), skattebetalningslagen (1997:483), lagen (2001:1227) om självdeklaration och kontrolluppgifter, lagen (2007:346) om skattereduktion för utgifter för hushållsarbete behövs inte. Några särskilda åtgärder när det gäller dubbelbeskattningsavtalen är heller inte nödvändiga.

Lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter

Reglerna om stämpelskatt finns i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter, StskL, och i förordningen (1984:406) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter, stämpelskatteförordningen StskF. Stämpelskatt ska betalas till staten vid förvärv av fast egendom och tomträtter samt vid beviljande av inteckningar, 1 § StskL. Bestämmelser om skatteplikt samt skattesats vid förvärv av fast egendom och tomträtter finns i 4–8 §§ StskL. I 21–24 §§ StskL finns bestämmelserna om skatteplikt och skattesats i fråga om inteckningar. Stämpelskatt tas ut dels vid beviljande av sådan ansökan om inteckning i fast egendom som avses i 22 kap. 2 § jordabalken, dels vid beviljande av sådan ansökan beträffande tomträtt, luftfartyg och skepp. Stämpelskatten är femton kronor för varje fullt tusental kronor av egendomens värde, 8 § första stycket StskL. Förvärvas egendomen av en juridisk person är dock skatten i vissa fall trettio kronor för varje fullt tusental kronor av egendomens värde 8 § andra stycket StskL.

Lagen (1986:648) om avräkning av utländsk skatt

Avräkning för utländsk skatt regleras i lagen (1986:468) om avräkning för utländsk skatt (AvrL). Lagen medger att utländsk skatt får avräknas mot svensk inkomstskatt under vissa förutsättningar. Med utländsk skatt avses bl.a. enligt 3 § andra punkten AvrL skatt som är jämförlig med den statliga fastighetsskatten eller den kommunala fastighetsavgiften och som tagits ut på i utlandet belägen fastighet eller privatbostad och enligt 3 § tredje punkten AvrL skatt som beräknats på schablonintäkt eller liknande på i utlandet belägen fastighet eller privatbostad.

Taxeringslagen (1990:324)

Taxeringslagen (1990:324), TL, gäller vid fastställelse av underlaget för att ta ut skatt enligt bl.a. inkomstskattelagen (1999:1229). Lagen innehåller administrativa och processuella bestämmelser om bl.a. taxeringsorganisationen, skattenämnden, skatteverkets utredningsskyldighet, förseningsavgifter och skattetillägg. I 3 kap. 7 § TL finns särskilda regler om taxeringsbesök. Sålunda gäller att skatteverket och den skattskyldige kan komma överens om att träffas för att besikta en fastighet eller annat som är av betydelse för taxeringskontrollen.

Mervärdesskattelagen (1994:200)

Skattskyldighet till mervärdesskatt föreligger vid omsättning av varor eller tjänster inom landet som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet (1 kap. 1 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200), (ML)).

I ML omfattas fastigheter av varubegreppet (1 kap. 6 § ML). Materiella ting som är varor, men inte fastighet är lös egendom.

Med fastighet förstås enligt 1 kap. 11 § ML vad som enligt jordabalken utgör eller tillhör fastighet, dock inte egendom som avses i 2 kap. 3 § jordabalken (industritillbehör), byggnader, ledningar, stängsel och liknande anläggningar som för stadigvarande bruk anbragts i eller ovan jord och som tillhör någon annan än ägaren till jorden och egendom som avses i 2 kap. 2 § jordabalken även om byggnaden tillhör annan än ägaren till jorden eller om egendomen tillförts byggnaden av någon annan ägaren till byggnaden.

I rådets direktiv (2006/112/EG) definieras inte begreppet fast egendom uttryckligen, men i målet C-315/00, Maierhofer, har EG-domstolen uttalat vad som avses med begreppet. EG-domstolen konstaterade att tolkningen av begreppet uthyrning av fastighet, och därmed indirekt vad som utgör fastighet, ska göras utifrån gemenskapsrättsliga begrepp och oberoende av den civilrättsliga tolkningen i en medlemsstat.

I det mål domstolen prövade var det byggnader, som vilade på betongsocklar och som anlagts på en betonggrund som gjutits på marken. Byggnaderna kunde monteras ned när hyresavtalet löpte ut för att senare återuppföras, vilket dock krävde åtta mans arbete under tio dagar. Domstolen uttalade att byggnader som består av konstruktioner som har fästs vid eller i marken och inte är enkla att montera ned eller flytta ska anses utgöra fast egendom. Det är emellertid inte nödvändigt att byggnaderna inte går att skilja från marken och hyresavtalets löptid är inte heller avgörande för bedömningen av om byggnaderna utgör lös eller fast egendom.

Skattepliktig omsättning

Huvudregeln är att all omsättning varor eller tjänster är skattepliktig om inte annat anges i 3 kap. ML. Undantag från skatteplikt föreligger bl.a. för omsättning av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomträtter, servitutsrätter och andra rätigheter till fastigheter (3 kap. 2 § första stycket ML).

Vissa upplåtelser som har samband med fastigheter är dock skattepliktiga. Dessa upplåtelser är särskilt uppräknade i 3 kap. 3 § ML. I 3 § anges att skatteplikt föreligger t.ex. när en fastighetsägare, ett konkursbo eller en mervärdesskattegrupp för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller som medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11 eller 12 §§ helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet. Samma gäller även för upplåtelse av

bostadsrätt samt bostadsrättshavares upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet som innehas med bostadsrätt.

Skattskyldigheten inträder den dag ansökan inkommer till Skatteverket eller den senare dag som sökande angett, dock tidigast den dag då hyresgästen eller bostadsrättshavaren tillträder fastigheten. Bestämmelser om sådan frivillig skattskyldighet regleras särskilt i 9 kap. ML.

Under vissa förutsättningar anses omsättning av tjänst ha skett genom uttag. Ett sådant fall är när en skattskyldig i en byggnadsrörelse utför eller förvärvar vissa särskilt angivna tjänster och tillför dem en lägenhet som han innehar med hyresrätt eller bostadsrätt eller en egen fastighet om han både tillhandahåller tjänster åt andra och utför tjänster på sådana lägenheter eller fastigheter. Detta gäller om lägenheten eller fastigheten utgör lagertillgång i byggnadsrörelse enligt inkomstskattelagen (1999:1229). Detta framgår av 2 kap. 7 § ML genom ändring SFS 2007:1376, (prop. 2007/08:25). I dessa fall ska mervärdesskatt redovisas på uttagen.

Ett annat fall när uttag föreligger är när en fastighetsägare utför vissa särskilt uppräknade tjänster på egen fastighet som utgör tillgång i en yrkesmässig verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11, eller 12 §§. Under förutsättning att nedlagda lönekostnader för tjänsterna överstiger 150 000 kr under beskattningsåret. Samma gäller också hyresgäst och bostadsrättshavare som utför samma slags tjänster på en lägenhet som han innehar med hyresrätt eller bostadsrätt om lägenheten innehas i en yrkesmässig verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §§ ML. En mervärdesskattegrupp ska anses som fastighetsägare, hyresgäst eller bostadsrättshavare om en näringsidkare i gruppen äger en fastighet eller innehar en hyresrätt eller bostadsrätt. Detta framgår av 2 kap. 8 § ML genom ändring SFS 2007:1376 (prop. 2007/08:25). I dessa fall ska mervärdesskatt redovisas på uttagen.

Omsättningsland

Omsättning av tjänster som avser en fastighet är omsatta inom landet, om fastigheten är belägen i Sverige. Förmedling av en tjänst som avser en viss fastighet ska anses som en tjänst som avser fastigheten.

Jämkning

Utgångspunkten vid förvärv av en tillgång är att den ska användas helt, delvis eller inte alls i en skattepliktig verksamhet. En ändrad användning av tillgången eller vid överlåtelse av tillgång kan föranleda jämkning av ingående skatt. Jämningsreglerna i 8 a kap. och 9 kap. 9–13 §§ ML syftar till att korrigera avdrag för ingående skatt avseende investeringsvaror så att de motsvarar en tillgångs användning i en skattepliktig verksamhet.

Med investeringsvara avses bl.a. fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad om den ingående skatten på kostnaden uppgår till minst 100 000 kronor. Därtill räknas även fastigheter som tillförts varor och tjänster

genom skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 § ML om avdrag för ingående skatt medgett med minst 100 000 kronor. Även bostadsrätt eller hyresrätt till en lokal räknas som investeringsvara om bostadsrättshavaren eller hyresgästen utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av lokalen och om skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kronor.

Mervärdesskatt ägarlägenheter

Ägarlägenheter föreslås utgöra fastighet enligt JB. Eftersom mervärdesskattelagens definition av fastighet är kopplad till vad som utgör fastighet enligt JB bör ägarlägenheterna även bli fastighet enligt ML. Utredningen gör bedömningen att reglerna i ML inte behöver ändras till följd av att föreslagna regler om ägarlägenheter införs.

Skattebetalningslagen (1997:483)

Skattebetalningslagen (1997:483), SBL, gäller vid bestämmande, debitering, redovisning och betalning av bl.a. inkomstskatt. I lagen förekommer inte begreppen bostad, privatbostad, privatbostadsfastighet, fastighet eller liknande.

Lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Enligt 3 kap. 11 § LSK ska den som gör avdrag för uppskovsbelopp enligt 47 kap IL vid avyttring av privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt lämna uppgifter om beteckningen på ersättningsbostaden. Då ägarlägenhet föreslås kunna räknas som privatbostadsfastighet kommer bestämmelsen även omfatta ägarlägenhet.

Enligt 3 kap. 18 § LSK ska ett svenskt handelsbolag som har avyttrat en fastighet, där kapitalvinsten inte kan beräknas på grund av att den är beroende av någon framtida händelse i framtiden, lämna uppgift om detta för delägarnas taxering. Då ägarlägenhet kommer att utgöra fastighet kommer bestämmelsen även att omfatta ägarlägenhet.

Enligt 11 kap. 3 § LSK ska kontrolluppgift om ersättning eller förmån, som en arbetsgivare har gett ut till en anställd för att denne till arbetsgivaren upplåtit en privatbostad eller bostad som innehas med hyresrätt lämnas av arbetsgivaren. Då ägarlägenhet föreslås kunna komma att räknas som privatbostad kommer bestämmelsen även att omfatta ägarlägenhet.

Enligt 11 kap. 5 § LSK ska kontrolluppgift lämnas över vissa inkomster då privatbostadsfastighet har del i viss samfällighet. Då ägarlägenhet föreslås kunna utgöra privatbostadsfastighet kommer bestämmelsen även att omfatta ägarlägenhet.

I 11 kap. LSK finns bestämmelse om kontrolluppgift vid innehav och avyttring m.m. för andelar i privatbostadsföretag och vissa andra bostadsföretag. Dessa berör inte ägarlägenheter.

I LSK finns inte några regler om kontrolluppgift vid överlåtelse eller innehav av fastighet då skatteverket erhåller dessa uppgifter från fastighetsregistret som sköts av lantmäteriet enligt lagen (2000:224) om fastighetsregister. Då ägarlägenhet föreslås utgöra fastighet kommer skatteverket erhålla dessa uppgifter även för ägarlägenhet.

Lagen (2007:346) om skattereduktion för utgifter för hushållsarbete

Fysiska personer som har haft utgifter för hushållsarbete kan i vissa fall erhålla skattereduktion. Lag (2007:346) om skattereduktion för utgifter för hushållsarbete. Hushållsarbetet ska i huvudsak vara utfört i eller i nära anslutning till bostaden. Med bostad avses utrymme som med nyttjanderätt eller äganderätt helt eller till väsentlig del används för boende. Som bostad räknas därigenom även t.ex. fritidshus, andelslägenhet eller stuga som hyrs för begränsad tid och sådan bostad där man endast vistas en begränsad del av året. Som bostad anses även biutrymmen, exempelvis garage och förråd, som hör till bostaden samt tvättstuga. Hotellrum eller rum på pensionat eller vandrarhem räknas inte som bostad. Se Prop. 2006/07:94 s. 58.

Dubbelbeskattningsavtal

Den internationella skatterätten består av interna svenska rättsregler, av utländska rättsregler och av föreskrifter i dubbelbeskattningsavtal. Dessa tre regelkomplex ska på olika sätt samverka för att undvika eller lindra internationell dubbelbeskattning. Trots strävanden att åstadkomma skatteregler i den interna rätten, som inte i onödan framkallar internationell dubbelbeskattning, uppkommer sådan dubbelbeskattning ändå. Dubbelbeskattningen lindras genom interna regler om avdrag för utländsk skatt och om avräkning för utländska skatt samt av föreskrifter i dubbelbeskattning.

De svenska skatteavtalen som t.ex. nordiska dubbelbeskattningsavtalet följer i hög grad det modellavtal som utarbetats inom OECD. Inkomst av fast egendom regleras i artikel 6 och realisationsvinst vid överlåtelse av fast egendom regleras i artikel 13 i OECD:s modellavtal. Då ägarlägenhet är fast egendom kommer dessa automatiskt att omfattas av artiklarna.

Bedömning

I skattebetalningslagen finns inga särskilda regler som tar sikte på fastigheter etc. Stämpelskatt utgår vid förvärv av fast egendom. Avräkningslagen gäller fastigheter och privatbostäder utomlands. De taxeringsbesök som enligt taxeringslagen kan ske för att besiktiga fastigheter kommer också att riktas mot ägarlägenheter. I mervärdeskattesammanhang talas om fastigheter. I lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter talas om privatbostadsfastigheter och fastigheter. Lagen om skattereduktion för utgifter för hushållsarbete gäller arbete som utförts i bostäder. Ägarlägenheterna kommer att omfattas av befintliga bestämmelser. Det finns inget som talar emot att ägarlägenheterna i nu nämnda sammanhang skulle behandlas annorlunda än annan fast egendom, privatbostäder, privatbostadsfastigheter eller bostäder. Inte heller när det gäller

dubbelbeskattningsavtalen, befintliga och framtida, torde ägarlägenheterna behöva föranleda några särskilda åtgärder.

9 EG-rättsliga aspekter

Bedömning: De föreslagna reglerna är förenliga med EG-rätten och några komplikationer ur ett EG-rättsligt perspektiv kommer inte att uppkomma.

I uppdragsbeskrivningen anges att en utgångspunkt för arbetet med att tillskapa beskattningsregler för ägarlägenheterna är att de regler som föreslås ska vara förenliga med EG-rätten.

Inom Europeiska unionen (EU) omfattas frågor om direkta skatter av medlemsstaternas kompetens. Av Europeiska gemenskapernas domstols (EG-domstolens) rättspraxis följer dock att även om frågor om direkta skatter i och för sig inte faller inom gemenskapens behörighetsområde, är medlemsstaterna skyldiga att iaktta gemenskapsrätten vid utövandet av sin behörighet. Vad gäller den direkta beskattningen är det främst EG-fördraget, med de däri ingående s.k. diskrimineringsförbuden (fri rörlighet för personer, kapital, varor och tjänster) som aktualiseras. I artikel 18 föreskrivs att varje unionsmedborgare har rätt att fritt röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorier. I artikel 39 föreskrivs att diskriminering av arbetstagare från medlemsstaterna på grund av nationalitet ska avskaffas avseende anställning, lön och övriga arbets- och anställningsvillkor (fri rörlighet av arbetstagare). Bestämmelsen har sin motsvarighet i artikel 28 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES-avtalet). I artikel 43 garanteras den fria etableringsrätten som bl.a. omfattar egenföretagare. Bestämmelsen har sin motsvarighet i artikel 31 EES-avtalet. Artikel 56 föreskriver fri rörlighet av kapital. Bestämmelsen har sin motsvarighet i artikel 40 EES-avtalet. Den närmare effekten av dessa artiklars betydelse för medlemsstaternas skattelagstiftning framgår främst av EG-domstolens praxis.

Bedömning

När det gäller bostadsbeskattningen är det i första hand uppskovsreglerna i 47 kap. IL där frågan om de är förenliga med EG-rätten ställts på sin spets. Bestämmelserna om att ursprungs- och ersättningsbostaden måste finnas i Sverige har ifrågasatts. Reglerna är emellertid med verkan från den 1 februari 2007 ändrade på denna punkt. Uppskovsreglerna omfattar sålunda numera även bostäder som ligger i en annan stat inom EES-området, prop. 2006/07:19, bet. 2006/07:SkU7, SFS 2006:1520. Förslaget när det gäller ägarlägenheter är infogade i detta system. Även i övrigt innebär de föreslagna reglerna att de infogas i ett befintligt system som inte ifrågasatts ur ett EG-perspektiv. Bedömningen är alltså den att förslagen är förenliga med EG-rätten och att några komplikationer ur ett EG-rättsligt perspektiv inte kommer att uppkomma.

10 Konsekvenser av förslaget

Konsekvenserna av att ägarlägenheter införs har utförligt kommenterats och analyserats i Justitiedepartementets förslag till lagrådsremiss om ägarlägenheter (Ju2008/3448L1 s. 100–104). Också skatteförslagets konsekvenser för Skatteverket berörs. Sålunda konstateras att förslagen på skatteområdet kan medföra en viss, om än begränsad, engångskostnad för Skatteverket. Vidare konstateras att skatteregler om tredimensionellt indelade fastigheter redan finns och att vad de nu handlar om är kostnader för att anpassa IT-stöd, handböcker och regelverk till de nya reglerna om just ägarlägenheter. Det finns ingen anledning att här göra någon annan bedömning än den som Justitiedepartementet redovisar. Detta gäller såväl de allmänna konsekvenserna av att ägarlägenheter införs som konsekvenserna för Skatteverket.

Avslutningsvis anges att enligt preliminära beräkningar från Skatteverket skulle verkets totala kostnader till följd av den nya lagstiftningen uppgå till 4,5 miljoner kronor. Avsnittet om konsekvenser för Skatteverket avslutas på följande sätt: ”Finansiering av Skatteverkets kostnad ska ske inom befintliga ramar på statsbudgeten. Den närmare finansieringen bereds vidare inom Regeringskansliet”.

11 Författningskommentarer

I alla de paragrafer som det finns ändringsförslag i har ordet ”skall” i förekommande fall ändrats till ”ska”.

11.1 Förslag till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152)

1 kap.

7 §

Ägarlägenhetsenheter föreslås bli fastighetstaxerade enligt samma modell som för hyreshusenheter. I konsekvens härmed ska ägarlägenhetsenhet även taxeras vid samma tidpunkter. Detta gäller både allmän och förenklad fastighetstaxering. Allmän fastighetstaxering av hyreshusenheter skedde år 2007 och ska därefter ske vart sjätte år. Ägarlägenheter föreslås kunna bildas från och med 1 april 2009. Nästkommande allmänna fastighetstaxering av hyreshusenheter sker 2013 varför andra stycket i paragrafen har kompletterats med ett fjärde led där det angetts att allmän fastighetstaxering av ägarlägenhetsenheter sker år 2013 och därefter vart sjätte år.

7 a §

Förenklad fastighetstaxering av hyreshusenheter skedde år 2004 och därefter vart sjätte år. Nästkommande förenklade fastighetstaxering av hyreshusenheter sker år 2010 varför andra stycket i paragrafen har kompletterats med ett fjärde led där det angetts att förenklad fastighetstaxering av ägarlägenhetsenheter sker år 2010 och därefter vart sjätte år.

2 kap.

2 §

I princip ska alla byggnader vid fastighetstaxeringen indelas i byggnadstyper. Det finns sju olika byggnadstyper. Dessa är småhus, hyreshus, ekonomibyggnad, kraftverksbyggnad, industribyggnad, specialbyggnad och övrig byggnad. Den nya byggnadstypen ägarlägenhet definieras som byggnad som hör till en tredimensionell fastighet och som är inrättad till bostad åt en enda familj. Byggnad som är inrättad till bostad och som hör till en tredimensionell fastighet ska utgöra hyreshus om den är inrättad till bostad åt fler än en enda familj. En bostad i ett tredimensionellt fastighetsutrymme kan inte utgöra ägarlägenhet varför bestämmelsen om att byggnad som är inrättad till bostad och som hör till ett tredimensionellt fastighetsutrymme ska utgöra hyreshus behålls.

4 §

Mark ska vid fastighetstaxeringen indelas i följande ägoslag: tomtmark, täktmark, åkermark, betesmark, skogsmark, skogsimpediment och övrig mark. Mark som upptas av en ägarlägenhet ska indelas i ägoslaget tomtmark.

4 kap.

5 §

Paragrafen innehåller en uppräkningslista av särskilda kombinationer av byggnadstyper och ägoslag som tillsammans utgör en taxeringsenhet. Några andra kombinationer av byggnadstyper och ägoslag är inte möjliga. Taxeringsenheterna utgör småhusenhet, hyreshusenhet, industrienhet, specialenhet, lantbruksenhet och elproduktionsenhet. En ny taxeringsenhet har införts, ägarlägenhet och tomtmark för sådan byggnad. En ny punkt 1 a har lagts till.

6 §

I paragrafen stadgas att i bl.a. småhusenhet och hyreshusenhet ska endast ingå egendom som ligger samlad och som utgör en ekonomisk enhet. Motsvarande ska också gälla ägarlägenheter varför bestämmelsen har kompletterats med ägarlägenhetsenhet.

10 §

I paragrafen finns ett särskilt stadgande som tar sikte på mark- och anläggningssamfälligheter. Sådan egendom ska utgöra en egen taxeringsenhet om den förvaltas av en juridisk person. Detta gäller emellertid inte om de förvaltande fastigheterna uteslutande eller så gott som uteslutande är småhusfastigheter. Samma situation kan vara aktuell för ägarlägenheter varför paragrafen har kompletterats med ägarlägenhetsfastighet.

5 kap.

7 §

I paragrafen stadgas att för småhus-, hyreshus-, industri- och elproduktionsenhet ska delvärdena byggnadsvärde och markvärde bestämmas. Detsamma ska även gälla ägarlägenhet varför bestämmelsen har kompletterats med ägarlägenhetsenhet.

6 kap.

2 §

I paragrafen stadgas att varje småhus, hyreshus, industribyggnad och övrig byggnad med värde av minst 50 000 kronor ska utgöra en värderingsenhet om inte annat anges i 3 eller 5 §. Motsvarande ska gälla ägarlägenhet varför första stycket i bestämmelsen har kompletterats med ägarlägenhet.

7 kap.

3 §

I paragrafen stadgas att för byggnader och ägoslag som avses i 8–15 kap. ska taxeringsvärde bestämmas med utgångspunkt i riktvärden. Dessa ska för varje värderingsenhet bestämmas för kombinationer av värdefaktorer, som i någon utsträckning varierar inom värdeområdet och som har särskild betydelse för marknadsvärdet. För övriga värdefaktorer ska riktvärdet bestämmas med utgångspunkt i förhållanden som i genomsnitt eller i huvudsak råder inom värdeområdet. Värdefaktorer som särskilt ska beaktas vid riktvärdets bestämmande, utom såvitt avser de under punkterna 1–5 angivna värdefaktorerna, indelas i klasser. I punkt 2 anges Hyra för hyreshus. Eftersom

ägarlägenheter ska värderas på samma sätt som hyreshus har punkt 2 kompletterats med ägarlägenhet.

9 kap.

1 §

Taxeringsvärdena för ägarläghetsenheter föreslås bli beräknade enligt reglerna för värdering av hyreshus. I 9 kap. finns regler om beräkning av riktvärde för hyreshus. För att 9 kap. ska bli tillämpligt även för ägarlägenheter har det därför angetts i 1 § att vad som sägs om hyreshus i kapitlet även gäller för ägarlägenhet. Motsvarande teknik används i 11 kap. Riktvärde för industribyggnad och övrig byggnad där det i första paragrafen anges att vad som sägs i kapitlet om industribyggnad även gäller övrig byggnad.

12 kap.

4 §

I 12 kap. finns regler om beräkning av riktvärde för tomtmark. I 4 § anges att riktvärde för tomtmark för hyreshus ska bestämmas. Eftersom ägarlägenheter ska värderas som hyreshus och därmed åsättas riktvärde för tomtmark har första stycket i paragrafen kompletterats med ägarlägenhet vilket medför att paragrafen även blir tillämplig för ägarlägenheter.

11.2 Förslag till ändring i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt

1 §

Paragrafen innehåller en uppräkningslista av de typer av fastigheter för vilka statlig fastighetsskatt ska betalas. Även ägarläghetsenhet ska vara skattepliktig till statlig fastighetsskatt. Paragrafen har kompletterats med ägarläghetsenhet. Den närmare omfattningen av den statliga fastighetskatten för de uppräknade fastighetstyperna framgår av 3 §.

3 §

Fastighetsskatten utgörs enligt 3 § första stycket punkt a första ledet FSL 1,0 procent av taxeringsvärdet avseende småhusenhet till den del det avser värderingsenhet för småhus som är under uppförande, värderingsenhet för tillhörande tomtmark, värderingsenhet för tomtmark som är obebyggd eller som hör till småhus som inte ingår i samma taxeringsenhet. Fastighetsskatten utgörs enligt 3 § första stycket punkt a andra ledet FSL 1,0 procent av bostadsbyggnadsvärdet avseende värderingsenhet för småhus som är under uppförande på lantbruksenhet, tomtmarksvärdet avseende värderingsenhet för tillhörande tomtmark, tomtmarksvärdet avseende tomtmark avsedd för småhus på lantbruksenhet som är obebyggd eller som hör till småhus som inte ingår i samma taxeringsenhet.

Bestämmelsen i 3 § första stycket FSL har kompletterats med ett tredje led där det anges att fastighetsskatten utgörs 1 procent av taxeringsvärdet för värderingsenhet för ägarlägenhet som är under uppförande, värderingsenhet för tillhörande tomtmark, värderingsenhet för tomtmark som är obebyggd, eller som hör till ägarlägenhet som inte ingår i samma taxeringsenhet.

Ägarlägenhet som är taxerad som varande under uppförande kommer därmed att vara skattepliktig till statlig fastighetskatt. Ägarlägenhet som är uppförd och taxerad som ägarlägenhetsenhet kommer däremot att bli föremål för fastighetsavgift enligt lagen om kommunal fastighetsavgift.

Med ”värderingsenhet för tomtmark som är obebyggd, eller som hör till ägarlägenhet som inte ingår i samma taxeringsenhet” avses tomtmark som visserligen inte kan sägas vara obebyggd men där byggnaden är s.k. byggnad på ofri grund, vilket innebär att den inte har samma ägare som tomtmarken och således inte ingår i samma taxeringsenhet som marken. Enligt Justitiedepartementets förslag s. 41 bör rätten till ägarlägenhetsfastigheten och lägenheten vara odelbara varför lägenheten dvs byggnaden i så fall inte bör kunna överlåtas separat. En ägarlägenhet bör därmed normalt inte kunna utgöra byggnad på ofri grund. Om ett byggföretag uppför en ägarlägenhet mot äganderättsförbehåll inom en ägarlägenhetsfastighet som inte ägs av byggföretaget torde dock lägenheten utgöra byggnad på ofri grund fram tills att äganderätten till lägenheten övergått till fastighetsägaren.

4§

I paragrafen stadgas att bestämmelserna i denna lag om fastighet som är småhusenhet, hyreshusenhet, industrienhet, elproduktionsenhet eller lantbruksenhet också gäller beträffande del av fastighet, flera fastigheter eller delar av fastigheter som utgör sådan enhet. Bestämmelsen syftar till att klargöra att det som sägs om fastighet också gäller del av fastighet som betecknas som småhusenhet, hyreshusenhet etc. Motsvarande ska gälla ägarlägenheter varför bestämmelsen har kompletterats med ägarlägenhetsenhet.

11.3 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

2 kap.

1 §

I paragrafen anges beträffande vissa begrepp, termer och uttryck var i lagtexten det finns bestämmelser om deras betydelse och förklaringar till hur de används i IL. Paragrafen har kompletterats med de nya begreppen ägarlägenhet och ägarlägenhetsenhet.

8 §

I paragrafen definieras begreppet privatbostad. Med privatbostad avses bl.a. ett småhus som till övervägande del används eller är avsett att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad. Även ägarlägenheter ska kunna utgöra privatbostad varför bestämmelsen har kompletterats med ett nytt tredje stycke där det angetts att med privatbostad avses en ägarlägenhet som till övervägande del används eller är avsedd att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad.

13 §

I paragrafen definieras begreppet privatbostadsfastighet. Ett småhus med mark som tillsammans utgör en småhusenhet är en privatbostadsfastighet under förutsättning att småhuset är en privatbostad enligt reglerna i 8 §. Även ägarlägenheter ska kunna utgöra privatbostadsfastighet varför bestämmelsen har kompletterats med ett nytt tredje stycke där det har angetts att med privatbostadsfastighet avses också en ägarlägenhetsenhet under förutsättning att ägarlägenheten är en privatbostad.

Med privatbostadsfastighet avses enligt andra stycket också tomtmark, om avsikten är att bygga en privatbostad på den. En ägarlägenhet kommer att kunna utgöra privatbostad och en tredimensionell obebyggd fastighet omfattas av begreppet tomtmark (jfr 2 kap. 6 § andra stycket IL och prop. 2003/04:18 s. 23, 27, 29). Därför kommer bestämmelsen även att vara tillämplig vid innehav av ett tredimensionellt avgränsat utrymme avsett att brytas ut till en ägarlägenhetsfastighet om avsikten är att där bygga en ägarlägenhet som är privatbostad. Detsamma gäller vid innehav av fastighetsbildad ägarlägenhet där avsikten är att bygga en ägarlägenhet som är privatbostad.

15 §

I paragrafen anges att med småhus, småhusenhet, hyreshusenhet, industrienhet, lantbruksenhet och taxeringsenhet avses hus, fastigheter och enheter av de slag som avses i fastighetstaxeringslagen (1979:1152). Med taxeringsvärde avses det värde som fastställs enligt fastighetstaxeringslagen. Bestämmelsen har kompletterats med begreppen ägarlägenhet och ägarlägenhetsenhet.

47 kap.

5 §

Paragrafen innehåller en uppräkningslista över vilka tillgångar som kan räknas som ersättningsbostad. Med ersättningsbostad ska även avses en tillgång i en stat inom EES som vid förvärvet är ägarlägenhetsenhet varför bestämmelsen har kompletterats med en punkt 6 med lydelsen "ägarlägenhet som utgör ägarlägenhetsenhet, eller...".

Liksom vid förvärv av tomt om där uppförs ett småhus ska förvärv av tomt om där uppförs en ägarlägenhet kunna räknas som ersättningsbostad. En ägarlägenhet kommer att kunna utgöra privatbostad och en tredimensionell obebyggd fastighet omfattas av begreppet tomtmark (jfr 2 kap. 6 § andra stycket IL och prop. 2003/04:18 s. 23, 27, 29). En ny punkt 7 har därför lagts till med lydelsen "tomt om där uppförs en ägarlägenhet som avses i 6". Ett tredimensionellt avgränsat utrymme avsett att brytas ut till en ägarlägenhetsfastighet kommer därmed att räknas som ersättningsbostad om avsikten är att där bygga en ägarlägenhet som är privatbostad. Detsamma gäller vid förvärv av fastighetsbildad ägarlägenhet där avsikten är att bygga en ägarlägenhet som är privatbostad.

11.4 Förslag till ändring i lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift

1 §

Paragrafen innehåller en uppräkningslista av de typer av fastigheter för vilka kommunal fastighetsavgift ska betalas. Även ägarlägenhetsenhet ska omfattas av systemet för kommunal fastighetsavgift. Paragrafen har därför kompletterats med ägarlägenhetsenhet. Den närmare omfattningen av fastighetsavgiften för de uppräknade fastighetstyperna framgår av 3 §.

3 §

I paragrafen anges fastighetsavgiften per kalenderår för 2008. Första stycket har kompletterats med en punkt där det anges att fastighetsavgiften för värderingsenhet för ägarlägenhet som är uppförd samt värderingsenhet för tillhörande tomtmark inom samma taxeringsenhet är 6 000 kronor för sådan värderingsenhet för ägarlägenhet, dock högst 0,75 procent av taxeringsvärdet för dessa värderingsenheter.

Av andra stycket framgår hur fastighetsavgiften per värderingsenhet för småhus och fastighetsavgiften per bostadslägenhet för år 2009 och senare kalenderår ska indexberäknas med utgångspunkt från inkomstbasbeloppets förändring. Stycket har kompletterats med ägarlägenhet.