



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Mikael Wranqvist

Beskattning av fysiska personers
fastighetsinnehav –
problematiken med verksamhet i
privatbostadsfastigheter

Examensarbete
20 poäng

Handledare: Lars Pelin

Skatterätt

Termin 9

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Bakgrund	4
1.2 Syfte	4
1.3 Avgränsning	5
1.4 Metod och material	5
1.5 Disposition	5
2 FASTIGHETSKLASSIFICERING	6
2.1 Privatbostadsfastighet	6
2.2 Privatbostad	9
2.2.1 Enfamiljshus	10
2.2.2 Tvåfamiljshus	10
2.2.3 Gemensamt för en- och tvåfamiljshus	11
2.2.4 Särskilt vid blandad användning	11
2.2.5 Närstående	14
2.2.6 Avsikt	15
2.2.7 Klassificeringstidpunkt	17
2.2.8 Tröghetsregeln	18
2.2.9 Dödsbo	21
2.3 Näringsfastighet	22
3 BESKATTNING	23
3.1 Löpande beskattning av privatbostadsfastighet	23
3.1.1 Blandad användning	24
3.2 Löpande beskattning av näringsfastighet	25
3.2.1 Blandad användning	26
3.3 Avyttring	26
3.3.1 Fysisk person och dödsbo som skattesubjekt	27
3.3.2 Aktiebolag som skattesubjekt	30
3.3.3 Handelsbolag som skattesubjekt	30
3.3.4 Byggnadsrörelse och handel med fastigheter	31
3.4 Karaktärsbyte	31

4 AVSLUTANDE KOMMENTARER	33
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	38
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	40

Sammanfattning

Fastigheter som ägs av handelsbolag eller aktiebolag är alltid näringsfastigheter. Då fastigheter ägs av fysiska personer och i vissa fall dödsbo kan de bli klassificerade som antingen privatbostadsfastigheter eller näringsfastigheter. Detta medför att den senare kategorin av ägare, i synnerhet fysiska personer som bedriver näringsverksamhet, kan drabbas av många gånger överskådliga följder. Problematiken ligger i att deras fastighetsinnehav kan pendla mellan dels privatbostadsfastighetsklassificering, dels näringsfastighetsklassificering.

Enligt lagstiftaren utgör de flesta privatbostadsfastigheter vanligen en privat bostad för ägaren och näringsfastigheter vanligen en plats där ägaren bedriver näringsverksamhet. Det är en generalisering från lagstiftarens sida vilken har medfört att de regler som klassificeringen mellan de olika fastighetstyperna vilar på, även ska reglera alla däremellan förekommande variationer. Inte ovanligt är att en ägare till en fastighet använder den som bostad men även för näringsverksamhet s.k. blandad användning, exempelvis genom att hyra ut en del av fastigheten eller själv på något sätt bedriva näringsverksamhet på en viss del av den. Det kan vara en verkstad eller ett lager som har inhysts på fastigheten, gemensamt är att dessa oavsett den faktiska innebörden av utnyttjandet kan orsaka en omklassificering.

Dessa omklassificeringar sker genom att användandet av fastighetens yta förändras från att till övervägande eller väsentlig del användas för permanent- eller fritidsbostad till att användas för näringsverksamhet, vice versa. Då det endast är användningen av ytan som avgör hur klassificeringen bedöms, kan mindre förändringar av fastighetsanvändandet få långtgående konsekvenser. Därtill finns det bedömningsgrunder för vilka utrymmen som kan komma att hänföras till näringsverksamhet eller ej. Dessa kan bestå i att den verksamhet som bedrivs i en lokal inte för den sakens skull utesluter att ett privat användande av lokalen kan ske eller att lokalen i sig inte har särskiljts från bostadsdelen i tillräcklig grad. Dessa bedömningsgrunder, uppkomna genom förarbeten och praxis, kan för den icke juridiskt skolade dessutom vara svåra att överblicka.

Klassificering som privatbostadsfastighet medför en lägre kapitalvinstbeskattning men med sämre möjligheter att kostnadsföra utgifter och klassificering som näringsfastighet medför högre kapitalvinstbeskattning men ger ägaren möjlighet att löpande sänka de inkomster som helt eller delvis emanerar från fastigheten genom att göra avdrag.

För de fastigheter som kan pendla mellan de olika klassificeringarna kommer omklassificeringar att föranleda vissa beskattningsåtgärder. Exempelvis kan en s.k. återföring medföra att ägaren blir drabbad väldigt betungande rent ekonomiskt. Den kanske allvarligaste situationen är då en ägare av en näringsfastighet, på vilken ägarens permanentbostad även är

belägen, har utfört omfattande renovering, om- eller tillbyggnad och p.g.a. omklassificeringen uttagsbeskattas för de kostnader som lagts ner på fastigheten. Det gäller oavsett om kostnaderna lagts ner på den del som används för näringsverksamheten eller på bostadsdelen. Därtill bestäms fastighetsklassificeringen på kalenderårets sista dag vilket medför att en omklassificering retroaktivt påverkar näringsverksamhetens redovisning och därmed även förutsebarheten.

Problematik som kan uppkomma genom att en fastighet inte ägs genom ett handelsbolag eller ett aktiebolag då ett blandat användande av fastigheten kommer att ske, medför att lagstiftningen i vissa fall kommer att ge ett otillfredsställande. Detta sker främst då en fysisk person avser att bedriva eller bedriver verksamhet på en näringsfastighet utan att detta sker i bolagsform, om denne inte först förvissat sig om de regler och den praxis som gäller på området.

Lagstiftningen på fastighetsområdet innehåller även andra förekommande regler som påverkar klassificeringen mellan de olika fastighetstyperna. Då även dessa i vissa fall kan ge oanade konsekvenser för den enskilde, kommer dessa också i detalj att behandlas för att ge förståelse för vilka komponenter som påverkar fastighetsklassificeringen på olika nivåer.

Förkortningar

FTL	Fastighetstaxeringslag (1979:1152)
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
JB	Jordabalk (1970:994)
PBL	Plan- och bygglag (1987:10)

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Fastigheter utgör p.g.a. det höga värde de oftast representerar en form av kapitalplacering för den enskilde, samtidigt som den kan utgöra bostad, plats för verksamhetsutövande eller både och. Då i stort sett all verksamhetsutövning som sker, sker från en fastighet, är det av intresse att utreda hur beskattning av fastigheter blir beroende av vem som äger fastigheten. Då en fastighet ägs av handelsbolag och aktiebolag är beskattningen som regel relativt enkel att på förhand avgöra. Det bli dock annorlunda då fastigheten ägs av fysiska personer eftersom fastigheten då kan behandlas dels efter reglerna som gäller för bolag, dels efter särskilda regler för fastigheter som är privatbostadsfastigheter. Det är inte alltid lätt för den enskilde, icke juridiskt skolade, att på förhand veta vad som krävs av denne, för att fastigheten ska uppfylla de krav som lagstiftaren ställer för att bli klassificerad såsom ägaren önskar.

1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att redogöra för hur beskattning av fastigheter blir beroende av vem som äger fastigheten och hur fastigheten används. Skatteutfallet är i många fall väldigt lika men det finns annan problematik som främst drabbar fysiska personer som bedriver någon form av verksamhet på sin fastighet. Denna problematik rör främst gränsdagningsfrågor mellan de olika typerna av fastighetsklassificeringar, vilka särskilt ska utredas för att slutsats kring hur ett undvikande av problemen kan åstadkommas dels av den enskilde, dels genom lagstiftning.

1.3 Avgränsning

I uppsatsen har jag valt att endast inrikta mig på fastigheter, samma lagstiftning gäller bostadsrätter om andelen ingår i ett äkta bostadsföretag, samtidigt som det finns vissa särskilda regler för hyresrätter. Därtill har jag helt bortsett från fastighetsskatten, då den utgör värdet av fastighetsutnyttjandet som bostad vilken endast kan minska inkomsterna för näringsfastigheter och istället valt att belysa fastigheter från synsättet på dessa som en kapitaltillgång. I framställningen har tonvikten lagts på att utreda vad som gäller för klassificering av fysiska personers fastigheter. Det har medfört att reglerna för hur beskattning av fastigheter sker genom kapitalvinstberäkning, återföring etc. endast berörs översiktligt.

1.4 Metod och material

Utgångspunkten för framställningen har hämtats ur lagtext med genomgång av relevanta förarbeten samt från handledning och ställningstagande från Skatteverket. Därtill har doktrin på området behandlats och trots att det finns sparsamt med artiklar som diskuterar de för framställningen betydande problemen, har i viss mån även dessa brukats. För att avgöra gränsdragningsfrågor som är av vikt, har praxis från Regeringsrätten samt från kammarrätterna bearbetats. De slutsatser jag har kommit fram till är grundade i den undersökning av ovan nämnda material som gjorts under arbetets gång.

1.5 Disposition

Det upplägg som har valts börjar med en bearbetning av fastighetsklassificeringens grunder samt redogörelse för vad som beaktas vid bedömningen. Därefter övergår redogörelsen till att beskriva hur fastigheter beskattas både löpande och vid kapitalvinstberäkningen uppdelat på fastighetstyp och ägande med beaktande av särregleringen för byggmästarsmitta, för att avsluta med redogörelse för avskattning av fastigheter som omklassificeras i samma ägares hand. Avsnittet som följer därpå inrymmer de slutsatser som kan dras av framställningen.

2 Fastighetsklassificering

För beskattning av fastigheter som ägs av fysiska personer samt dödsbo, måste det avgöras om fastigheten är en privatbostadsfastighet eller om den är en näringsfastighet. För att avgöra vilket inkomstslag fastigheten ska anses tillhöra görs en bedömning utifrån vilken typ av fastighet det är tal om samt hur och vem som använder fastigheten. En fastighet kan inte vara något annat än privatbostadsfastighet eller näringsfastighet, denna fastighetsklassificering regleras uttömmande i 2 kap. IL. Skälen för att fastigheter ska delas upp i två olika kategorier har varit eftersträvat av enkla, enhetliga och likformiga inkomstskatteregler, där näringsfastigheter beskattas efter faktiskt resultat medan privatbostadsfastigheter får en något enklare och schablonmässig beskattning. När en fastighets användningssätt avgör hur den ska klassificeras, medför det att en fastighet ska hänföras till inkomstskattelaget kapital eller näringsverksamhet, beroende av om den används för privata ändamål eller för näringsverksamhet.¹

Första steget i klassificeringen är att avgöra om en fastighet är av ett sådant slag att den kan vara en privatbostadsfastighet, för det redogörs i följande avsnitt. Uppfylls kraven på fastigheten, blir det följande steget att avgöra om användningssättet kan medföra att klassificeringen sker till privatbostadsfastighet. Om dessa regler för privatbostadsfastigheter inte uppfylls, klassificeras fastigheten som näringsfastighet.

2.1 Privatbostadsfastighet

Definitionen av en privatbostadsfastighet uppställer krav på byggnadens karaktär. Det ska enligt 2 kap. 13 § IL röra sig om ett småhus; med mark som utgör småhusenhet, på annans mark eller med tomtmark på en lantbruksenhet. Vad som menas med småhus går inte att finna i inkomstskattelagen, men i 2 kap. 15 § IL hänvisas till de definitioner som finns i fastighetstaxeringslagen.

I fastighetstaxeringslagen avses med småhus; en byggnad som är inrättad till bostad åt en eller två familjer med tillhörande komplementhus och byggnader samt, byggnad som är inrättad åt tre till tio familjer och som ligger på åker-, betes- eller skogsmark samt skogsimpediment; 2 kap. 2 § FTL. Med komplementhus avses garage, förråd och annan mindre byggnad på fastigheten.²

¹ Prop. 1989/90:110 s. 499 f.

² Söderholm, s. 23 f.

Fastighetstaxeringslagen utgår från att bebyggda fastigheter ska utgöra en taxeringsenhet, bestämd utifrån den typ av byggnad som finns på fastigheten. Det sker för att det ska bli enklare att värdera en enhet vid försäljning och innebär i stora drag att varje byggnad ska värderas för sig, om den inte utgör en komplementbyggnad. Det finns emellertid undantag för de fall att ett ekonomiskt samband finns mellan fastigheterna, dessa kan då anses utgöra en och samma taxeringsenhet,³ vilket hände i RÅ 85 1:87 då flera enfamiljshus hade sammanbyggs med varandra och därför ansågs utgöra en taxeringsenhet.

Småhus på annans mark kan skatterättsligt utgöra en privatbostadsfastighet. Det innebär att det skatterättsliga fastighetsbegreppet, trots att det i väsentlighet är likt det civilrättsliga, skiljer sig något. Denna skillnad är att även lös egendom inkomstskattemässigt kan utgöra en fastighet; 2 kap. 6 § IL. Det är emellertid inte helt förutsättningslöst, utan kräver att den lösa egendomen inte är av alltför ringa storlek.⁴ Därigenom utgör det skatterättsliga fastighetsbegreppet en viss utvidgning av det civilrättsliga.⁵ Det är en avvikelse som även får konsekvenser för fastighetstaxeringen, men löses genom att marken taxeras för sig och byggnaden för sig; 4 kap. 1-2 §§ FTL.

Den hänvisning till fastighetstaxeringslagen som finns i 2 kap. 15 § IL, till den del den avser definitionen av begreppet småhus, kan inte tillämpas rakt av. Det har sedan definitionen av småhus började hämtas ur fastighetstaxeringslagen skett en lagändring⁶ som utvidgade fastighetstaxeringslagens småhusbegrepp till att även omfatta byggnad som var inrättad åt upp till tio familjer och som låg på en lantbruksenhet. Det föranledde att en motsvarande inskränkning av småhusbegreppet i inkomstskattelagen gjordes.⁷ Ändringen medförde att som småhus diskvalificeras numera byggnad som har inrättats åt fler än två familjer och som ligger på lantbruksenhet. Detta genom att 2 kap. 9 § 2 st. IL infördes, vilken hindrar att bostäder på sådana fastigheter kan utgöra privatbostad.

Fastigheter kan dessutom vara kluvna, t.ex. kan en jordbruksfastighet vara uppdelad i två delar, där mansgårdsbyggnaden klassificerats enligt fastighetstaxeringslagen som småhusenhet och där den resterande delen av fastigheten klassificerats som lantbruksenhet. Det samma gäller då det på fastigheten finns en småhusenhet samt en industrienhet. Dessa situationer medför att fastigheten även inkomstskattemässigt delas upp i två delar, där småhusenheten beskattas i inkomstslaget kapital och där den andra delen beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet; 45 kap. 3 § 2 stycket IL.⁸ Då fastigheten är uppdelad i två olika enheter så sker det en inkomstskattemässig klyvning av den samma. För de fall då någon klyvning genom

³ SOU 1979:32 s. 342 f.

⁴ RÅ 1933 ref. 52

⁵ jfr. 1 kap. 1 § samt 2 kap. 1-3 §§ JB

⁶ SFS 1990:1382

⁷ Prop. 1990/91:54 s. 188

⁸ Prop. 1989/90:110 s. 501

fastighetstaxeringslagen ej har skett, så träder reglerna om privatbostad in och det blir därmed avgörande huruvida fastigheten används på ett sätt som kan medföra att fastigheten är en privatbostadsfastighet, mer om detta nedan i avsnitt 2.2.

Även tomtmark kan vara privatbostadsfastighet, om ägaren har för avsikt att bygga ett småhus på tomten; 2 kap. 13 § 2 st. IL. Småhuset måste därutöver uppfylla kraven på att vara en privatbostad för att klassificering ska medges. Avsikten är helt avgörande för klassificering av tomtmark som privatbostadsfastighet och det läggs ingen vikt vid hur en tomt, som har klyfts från en stamfastighet, var klassificerad innan klyvning skedde. Därtill måste en obebyggd nybildad fastighet utgöra kvartersmark för att kunna vara tomtmark, d.v.s. att den ska täckas av detaljplan; 2 kap. 4 § 3 st. FTL. Fastigheten kan även vara tomtmark om det finns giltigt bygglov eller ett giltigt förhandsbesked enligt 8 kap. 34 § PBL. Om detta saknas klassas marken som övrig mark, vilket innebär att fastigheten inte kan utgöra en privatbostadsfastighet, eftersom det krävs att det är fråga om tomtmark för att 2 kap. 13 § 2 st. IL ska vara tillämplig. I ett fall var situationen med avyttring av mark som enligt FTL klassificerades som övrig mark uppe för prövning, rätten ansåg att ägaren av den avyttrade marken skulle beskattas som för avyttring av näringsfastighet eftersom fastigheten inte kunde utgöra en privatbostadsfastighet.⁹ I ett annat fall ansågs det krävas ett aktivt agerande att få tillstånd en detaljplan för den nya fastigheten, för att kunna uppnå en privatbostadsklassificering p.g.a. avsikten med fastigheten.¹⁰ Mer om avsikt nedan i avsnitt 2.2.5.

Eftersom en fysisk person som äger en fastighet utomlands kan vara skattskyldig i Sverige för näringsinkomster och kapitalvinster från denna; 3 kap. 3 § samt 2 kap. 2 § IL, innebär det att ställning måste tas till om fastigheten är en privatbostadsfastighet eller en näringsfastighet för att beskattningen i Sverige ska bli rätt. Om det på en utländsk fastighet finns en byggnad som överrensstämmer med fastighetstaxeringslagens definition av småhus etc., kan fastigheten också skatterättsligt bli klassificerad i Sverige. Fastighetstaxeringslagen där definitionerna är hämtade från, tar endast sikte på fastighetstaxering i Sverige, men då inkomstskattelagen medför att utländska fastigheter som ägs av obegränsat skatteskyldiga ska beskattas i Sverige, så tillämpas ändå fastighetstaxeringslagens definitioner för att dessa utländska motsvarigheter ska bli rätt klassificerade. Detta framgår av 2 kap. 15 § IL, vars följd, p.g.a. formuleringen ”av de slag som avses i fastighetstaxeringslagen”, är att även utländska företeelser omfattas.¹¹

Det finns emellertid ett undantag från när utomlands belägna småhus kan vara en privatbostad, vilket är fallet om småhuset är beläget på en lantbruksenhet; 2 kap. 9 § 1 st. IL. Det har anförts i förarbetet att just lantbruksenheter har en sådan anknytning till Sverige att småhus belägna utomlands på lantbruksenheter inte kan utbrytas ur näringsverksamheten för

⁹ Kammarrätten i Göteborg dom den 26 september 2003 (mål nr. 3464-03)

¹⁰ RÅ 1993 not. 96

¹¹ Prop. 1999/2000:2 s. 519

att utgöra privatbostad.¹² Denna reglering har sina frågetecken eftersom det går att ställa sig undrande till varför lantbruksenheter kan ha en sådan anknytning till Sverige, men att inte småhusenheter kan ha detsamma.¹³

Formuleringen ”av de slag som avses i fastighetstaxeringslagen”, har även den innebörd att man vid en bedömning gjord utifrån inkomstskattelagen kan frånga fastighetstaxeringen och se till de verkliga förhållandena.¹⁴ Fastighetstaxeringen är alltså inte bindande för den uppdelning som ska göras i inkomstskattelagen, då en fastighet ska klassificeras som antingen privatbostadsfastighet eller näringsfastighet.¹⁵

2.2 Privatbostad

Reglerna om privatbostad har till syfte att avgöra om en byggnad används på ett sätt som medför att fastigheten ska klassificeras som privatbostadsfastighet. Det föranleder i normalfallet inte några bedömningssvårigheter att avgöra huruvida användandet uppfyller kraven, eftersom att många byggnader uteslutande används för antingen boende eller näringsverksamhet. Problem uppstår främst i de situationer då fastigheten har en s.k. blandad användning. Det innebär att byggnaden eller byggnaderna samtidigt som den/de utgör bostad åt ägaren, används för någon form av näringsverksamhet, mer om detta i avsnitt 2.2.3.

Bestämmelserna om privatbostäder finner man i 2 kap. 8 § IL, som har utgångspunkt i bostäder i småhus. Bestämmelsen reglerar hur ett småhus ska användas för att uppfylla kriterierna för att vara en privatbostad. Att småhuset är en privatbostad är av vikt vid klassificeringen, eftersom att det är en förutsättning för att klassificering som privatbostadsfastighet ska kunna ske enligt 2 kap. 13 § IL. Vid bedömningen om reglerna för privatbostad är uppfyllda är utgångspunkten att det är den ytmässiga användningen som ska avgöra klassificeringen,¹⁶ det har därför ingen betydelse om bostaden står tom eller uthyrs under större delen av året. Därtill måste även area och användningssätt av komplementbyggnader beaktas vid bestämmandet av privatbostadens användning, eftersom dessa också tillhör privatbostaden.

¹² Prop. 1989/90:110 s. 645

¹³ Sjöblom, Skattenytt, s. 693

¹⁴ Andersson m.fl., s. 48

¹⁵ Prop. 1989/90:110, s. 501

¹⁶ RÅ 1998 not. 38

2.2.1 Enfamiljshus

Om ett småhus som är inrättat till bostad åt en familj, krävs att småhuset till ”övervägande del” används av ägaren eller någon närstående till denne för permanent boende eller som fritidsbostad, för att småhuset ska vara en privatbostad. Med begreppet ”övervägande del”, vilket är hämtat ur FTL, menas att användningen av småhuset för de nämnda ändamålen ska uppgå till mer än hälften. Om användningen, såsom bostad, uppnår denna gräns ska hela småhuset anses som privatbostad.¹⁷

2.2.2 Tvåfamiljshus

För småhus som är inrättat till bostad åt två familjer, krävs det inte att utnyttjandet av ägaren eller närstående uppgår till riktigt lika stor del som för enfamiljshus, det krävs då endast att utnyttjandet uppgår till ”väsentlig del” (40 %) för att småhuset ska vara en privatbostad.

Anledningen till att lagstiftaren har valt en något mindre ytgräns för småhus som är inrättat åt två familjer, bygger på ett slags typfall av den situation som i många fall råder för tvåfamiljshus, vilken till viss mån ansetts orsaka en opåkallad valmöjlighet för ägaren att bestämma hur bostaden ska klassificeras. I typfallet har det utgått från att ett småhus ofta är uppdelat i två lika stora delar, där ägaren bor i den ena delen och den andra delen uthyrs. Dessa fall medförde, vid en klassificering utifrån den övervägande användningen (50 %), att ägaren med endast mindre anpassningar av fastigheten kunde hyra ut så stor del att den skulle komma att klassificeras som näringsfastighet, t.ex. för att kunna tillgodogöra sig avdragsmöjligheter för reparations- och underhållskostnader. Därefter skulle ägaren genom samma små anpassningar kunna åstadkomma en omklassificering till privatbostadsfastighet, för att kunna tillgodogöra sig de mer förmånliga reglerna för kapitalvinstbeskattning vid en eventuell försäljning.¹⁸

De fall som lagstiftaren speciellt ansåg kunde skapa sådana planeringsmöjligheter, var de situationer som uppstod för fastigheter med två lika stora bostäder, vanligtvis tvåplanshus där bottenvåning och övervåning var avskiljda för att bebos av två olika familjer. Om den ena delen beboddes av ägaren, medan den andra delen hyrdes ut, så kunde ägaren genom att t.ex. uthyra en mindre komplementbyggnad uppnå en omklassificering till näringsfastighet, för att sedan ta komplementbyggnaden i anspråk för egen del och därigenom åter kunna omklassificera till privatbostadsfastighet.

¹⁷ Prop. 1989/90:110, s. 501

¹⁸ Prop. 1990/91:54, s. 191 f.

Med anledning av den redogjorda problematiken ansåg lagstiftaren att tvåfamiljsfastigheter borde särregleras, varpå en ytgräns om 40 % ansågs tillgodogöra ägaren möjligheten att uppnå en klassificering som privatbostadsfastighet, men samtidigt undanröja de gränsdragningsproblem som utmärkte tvåfamiljsfastigheter.¹⁹

2.2.3 Gemensamt för en- och tvåfamiljshus

Vid bedömningen av ”övervägande del” samt ”väsentlig del” antas endast hur användningen av byggnadens yta sker, vara av betydelse. De andra bedömningsgrunder som kan finnas, såsom hyresinkomster, andra inkomster av fastighetsutnyttjandet och hur den tidsmässiga uppdelningen av utnyttjandet har skett, påverkar därför inte bedömningen enligt 2 kap. 8 § IL.²⁰

En fysisk person kan äga ett obegränsat antal privatbostadsfastigheter, om kriterierna för var och en av fastigheterna uppfylls. Det riktades kritik mot en antalsbegränsning under remissbehandlingen av förarbetet, vilket resulterade i att en begränsning slopades.²¹ Det medför att det antal privatbostadsfastigheter som en fysisk person kan äga, ytterst är begränsat av det antal närstående som denne har, eftersom även dessas boende kan medföra att kraven på privatbostad uppfylls.²²

Det framhålls att som ägare ses även den som äger en andel i en sådan fastighet, som av honom till övervägande del används som permanentbostad eller som fritidsbostad.²³ För en andelsägare till ett småhus som uppfyller privatbostadskraven, medför det att dennes andel är i en privatbostadsfastighet. För den som äger andel i ett småhus, men som inte uppfyller de krav som ställs för att bostaden ska utgöra privatbostad kommer andelen att vara i en näringsfastighet, oavsett om den andra andelsägarens andel är klassificerad som i en privatbostadsfastighet.

2.2.4 Särskilt vid blandad användning

Vid indelning i privatbostads- och näringsfastighet har utgångspunkten för lagstiftningen ansetts vara två ytterlighetsfall. Det ena fallet är att ett småhus används av ägaren som dennes permanenta bostad, det andra är att ett småhus uthyrs i förvärvssyfte. Problemet är, vilket även har gjort

¹⁹ Prop. 1990/91:54, s. 191 f.

²⁰ Lodin, Inkomstskatt, s. 200 f.

²¹ Prop. 1989/90:110, s. 499

²² Johansson m.fl., s. 194

²³ Prop. 1989/90:110, s. 500

lagstiftningen komplicerad, att den ska reglerna alla de förekommande användningssätt som kan tänkas rymmas mellan de två ytterlighetsfallen.²⁴ Detta blir särskilt tydligt då ägaren till ett småhus använder det för sitt permanenta boende, samt därtill tar i anspråk en del av byggnaden eller byggnaderna för att användas i ägarens näringsverksamhet, s.k. ”blandad användning”. Denna användning kan bestå i att det i en del av bostadsbyggnaden eller i en komplementbyggnad på fastigheten inhyses kontor, verkstad, lager, rum för uthyrning etc. Detta föranleder att en bedömning måste göras, vilken ska resultera i en klassificering utifrån om ägaren uppfyller kraven för privatbostäder i 2 kap. 8 § IL eller ej.

Om ägaren till en privatbostadsfastighet även bedriver enskild näringsverksamhet, är det möjligt för honom att använda upp till 50 % av byggnadens yta för sin rörelse, utan att fastigheten omklassificeras. Det gäller då även att den del av fastigheten som brukas för rörelsens ändamål är särskilt inrättad för detta ändamål, det skulle inte vara möjligt att endast hävda att en del av fastigheten används för rörelsen, det måste klart framgå att så är fallet. Detta genom att den del som används i rörelsen har inrättats på ett sätt som medför att användning av den såsom privatbostad ska vara utesluten, samt att den har avskiljts från privatbostadsdelen. Denna bedömning har inte bara betydelse för klassificeringen som privatbostad eller ej, utan har även betydelse för om eventuella avdrag ska beviljas i inkomstslaget näringsverksamhet då det rör sig om kostnader för arbetsrum etc. i privatbostaden, se mer nedan i avsnitt 3.1.1.

Praxis på området är relativt begränsad, men tydliggörande för vad som krävs för att en verksamhetslokal inte ska anses som del av bostaden. I R76 1:30 var fem fall uppe för bedömning i RR, som ansåg att följande krav kunde ställas. (1) Att den skattskyldige har behov av en arbetslokal för att utföra de åtaganden som följer av verksamheten. (2) Att den skattskyldiges uppdragsgivare inte tillhandahåller någon lokal, vilken den skattskyldige kan använda för utförandet av åtagandena. (3) Att lokalen är avskiljd från den skattskyldiges bostad på sådant sätt att den inte kan anses ingå i bostadsdelen. (4) Att lokalen är inredd på ett sätt som medför att den inte kan användas för bostadsändamål.

För att lokalen ska anses avskiljd erfordras som regel att den, t.ex. i en villa är belägen i uthus eller källare med egen ingång. Ingången kan visserligen ligga i anslutning till entrén, om passage genom bostadsdelen inte krävs för att nå lokalen. När det gäller lokalens inredning sätts kraven på vad som erfordras tämligen högt. Vanligt möblemang för kontorsändamål anses inte uppfylla kraven på att inredningen inte kan användas för bostadsändamål, om den ligger i alltför nära anslutning till den övriga bostadsdelen, medan sådant möblemang kan godtagas om lokalen är belägen i källare eller uthus som ligger mer avskiljt från bostadsdelen.

²⁴ Sjöblom, Skattenytt, s. 692

I RÅ 1987 ref. 23 förfogade den skattskyldige över ett kontorsrum på bottenplan i den fastighet som denne själv, ett par våningar upp, hyrde en bostadslägenhet. Den skattskyldige kunde bevisa att denne behövde rummet för att utföra sina uppdrag och rummet ansågs avskilt på ett sådant sätt att det inte kunde ingå i bostaden.

I RÅ 1981 1:21 hade en frilandsjournalist inrättat en arbetslokal i sin lägenhet som skulle fungera som en redaktion. Journalisten uppfyllde de första två kriterierna, men trots att denne emellanåt tog ytterligare delar av sin lägenhet i anspråk och att andra personer kring journalisten använde redaktionen från tid till annan, ansåg RR inte att redaktionens inredning omöjliggjorde användning som bostadsdel, samt att redaktionen inte var tillräckligt avskild från den skattskyldiges övriga bostad.

I RÅ 1981 1:62 hade en näringsidkare som uppfyllde de första två kriterierna en arbetslokal i sin villa, lokalen hade ingång från farstu samt från en hall, där handtaget visserligen var bortmonterat. RR ansåg dock inte att lokalen hade blivit avskild från den övriga bostadsdelen och blivit inredd på ett sådant sätt att lokalen inte kunde ingå i bostadsdelen.

I RÅ 1982 1:77 var det fråga om ett uthus som särskilt inretts med ett kontorsrum, rummet ansågs vara inrett på ett sådant sätt att det inte gick att använda för bostadsändamål, bl.a. då det saknades fönster, avlopp samt att den var belägen på ett sådant sätt att den kunde anses som avskild från bostaden.

Om verksamhetslokalen är belägen i nära anslutning till den övriga bostaden, som t.ex. ett rum i en lägenhet, ställs kraven väsentligt mycket högre än om den varit bättre avskild. I RÅ 1984 1:15 hade den skattskyldige en målarateljé i sin lägenhet, kriterierna ansågs uppfyllda då arbetslokalen var utrustad med speciell lysandordning för verksamhetens ändamål och att det därutöver användes lösningsmedel och ibland giftiga färger samt att de tavlor som målats stod och torkade i rummet. Även om arbetslokalen inte i sig var tillräckligt avskild, så kunde det inte anses att rummet även kunde användas för bostadsändamål.

I ett av fallen från 1976 samt RÅ 1981 1:54 är även det faktum att den skattskyldige har införskaffat sig en större bostad än vad som är normalt, för att bereda plats åt verksamhetslokalen, en bedömningsgrund. Det har i K74 1:11 accepterats att den skattskyldige har införskaffat en större bostad än vad som behövdes, för att kunna inreda ett rum som skulle fungera som kontor för den bedrivna konsultverksamheten. Vilket värde fallet har i en enskild bedömning är svårt att avgöra. Det torde krävas att bostaden, förutom att den är större än vad som är erforderligt med tanke på familjeförhållandet, även är dyrare än vad som är rimligt att den skattskyldige har nytta av att införskaffa. Således vore det svårare för en förmögen person att hävda att bostaden är större än vad denne behöver för sig och sin familj, samt att detta beror på att det i bostaden även ska inhysas

en verksamhetslokal. Trots det, så har det nämnda inträffat i RÅ 1969 ref. 19 samt RÅ 1969 not. Fi 1967, men det förefaller som att tidigare rättsfall inte längre har samma prejudicerande värde, då praxis på senare tid har intagit en ytterst restriktiv ställning till verksamhetslokaler i bostäder.

Sammantaget så ställs det särskilt höga krav på att verksamhetslokalen ska vara avskiljt på ett sådant sätt att den inte kan tas i anspråk som en bostadsdel, det gäller i synnerhet då lokalen är inredd på ett sådant sätt att den kan utnyttjas som en del av bostaden. Problem verkar vanligen uppstå då verksamhetslokalen utgörs av ett kontor med kontorsmöbler, för att den typen av lokal ska kunna vara skiljd från bostaden krävs det oftast att den är belägen med egen entré. Är så inte fallet, t.ex. för att lokalen delar entré med bostaden så ställs det högre krav på att den är inredd på ett sätt som nästintill omöjliggör boende i den. Det ska då vara frågan om att den saknar nödvändigheter, såsom fönster, avlopp etc. När det gäller en verksamhetslokal som är belägen i bostaden, såsom när ett rum är beläget på ett sätt som medför att det krävs att man tar sig genom bostaden för att nå det, så måste rummet vara inrett på ett sådant sätt att det faktiskt är omöjligt att använda det som en del av bostaden.

2.2.5 Närstående

Vid privatbostadsbedömningen krävs det att användandet sker utav ägaren eller någon närstående till ägaren, med närstående avses definitionen i 2 kap. 22 § IL. Då närståendebegreppet används vid fastighetsklassificeringen uppkommer det för sammanhanget en ologisk konsekvens, eftersom att svärson och svärdotter är närstående medan svärföräldrar inte omfattas av begreppet. Om ett gift par således hyr ut sitt småhus till den enes föräldrar, medför detta att det gifta paret fastighetsandelar får olika karaktär. Denna situation kan lösas genom att den av makarna, som kommer att få sin fastighetsandel klassificerad som näringsfastighet, kan uppge att denne har för avsikt att i framtiden använda småhuset som sin privatbostad eller som fritidsbostad. Alternativt blir maken tvungen att förlita sig på tröghetsregeln under en tid innan vidare ställning tagits till hur situationen ska lösas.²⁵ Skulle fastigheten ha den karaktären att den kunde användas av ägarna till övervägande del, samtidigt som den uthyrdes till svärföräldrarna finns det ytterligare en lösning på problemet. Fastigheten skulle då kunna disponeras under ett par veckor varje år som fritidsbostad åt ägarparet, därigenom skulle de uppnå en klassificering som privatbostadsfastighet i likhet med RÅ 1998 not. 38. Ett annat alternativ vore om fastigheten under den tid då svärföräldrarna kanske är bortresta kunde utnyttjas som fritidsbostad. I fallet från 1998 så gällde det en fritidsfastighet som uthyrdes under 50 veckor under ett år, vilket räckte för att fastigheten skulle klassificeras som

²⁵ Sjöblom, Skattenytt, s. 694

privatbostadsfastighet då den användes under resterande två veckor av ägaren.

2.2.6 Avsikt

Trots att ett småhus inte används för sådana ändamål att det uppfyller kraven på att vara en privatbostad; 2 kap. 8 § IL, t.ex. för att ägaren inte har sin permanenta bostad i småhuset eller för att småhuset inte används till övervägande eller väsentlig del för det privata boendet, så kan småhuset ändå uppfylla kraven på privatbostad. Det sker om ägaren eller någon närstående har för avsikt att inom överskådlig tid använda småhuset på ett sådant sätt att kraven på privatbostad kommer att uppfyllas när användning väl sker.²⁶

Vad beträffar avsikten, är det omständigheterna i det enskilda fallet som är avgörande för utfallet av bedömningen om privatbostadskraven är uppfyllda.²⁷ En enkel invändning av ägaren om vilken dennes avsikt med fastigheten är, räcker således inte som avgörande bevisning, utan det måste klart framgå på något annat sätt. Det har exempelvis framhållits att om en bostadsbyggnad under längre tid står tom eller uthyrs, bör det även av omständigheterna framgå att ägarens familje-, tjänste- eller andra förhållanden medför att fastigheten inom överskådlig tid kan förväntas bli ianspråktagen som privatbostad av ägaren eller av någon som är närstående till ägaren. Det är inte tillräckligt att ägaren uppger att dennes avsikt är att låta ett yngre barn flytta in i fastigheten då barnet uppnått vuxen ålder.²⁸ Då avsikten att ett barn ska ta fastigheten i anspråk då barnet har uppnått vuxen ålder borde dock inte betyda att fastigheten aldrig kan utgöra en privatbostadsfastighet. Det borde snarare medföra att det blir tal om en avvägning, beroende av hur många år som barnet har kvar tills inflyttning sker.

Om ägaren inte själv använder bostaden för permanent boende eller fritidsbostad, utgör det i sig inget bevis för att ägaren inte avser att använda bostaden för något av dessa ändamål. Det krävs dock att omständigheterna visar att ägarens har som avsikt att använda bostaden till något av de ändamålen inom överskådlig tid. Uppfyller ägaren denna avsikt så ska fastigheten bli behandlad som en privatbostadsfastighet.²⁹ Varken lagtext eller förarbetet ger någon ledning till vilka typer av omständigheter som är godtagbara för att ägarens fastighet i dessa situationer ska bli klassificerad som en privatbostadsfastighet. Inte heller finns det någon definition av vad som räknas som en överskådlig tid.

I ett avgörande från Kammarrätten³⁰ kunde köparens avsikt, med att fastigheten skulle utgöra en privatbostadsfastighet, manifesteras genom att

²⁶ Prop. 1989/90:110, s. 500

²⁷ Prop. 1989/90:110 s. 500 och s. 645

²⁸ Prop. 1990/91:54, s. 191, Söderholm, s. 75

²⁹ Prop. 1989/90:110, s. 500

³⁰ Kammarrätten i Göteborg dom 25 september 2003 (mål nr. 2283-03)

offerter för renovering av byggnaden till beboligt skick hade inhämtats. Det blev då uppenbart att renovering blev för dyrt för att ägaren skulle kunna fullfölja sina planer. I samband med att ägaren tvekade till att fullfölja planerna på att renovera byggnaden, fick denne ett erbjudande om att sälja fastigheten som inte gick att tacka nej till. Detta föranledde en försäljning med en betydande kapitalvinst, som redovisades som en kapitalvinst vid avyttring av privatbostadsfastighet. Detta bestreds av Skattmyndigheten, som ansåg att fastigheten var en näringsfastighet. Anledningen var att förvärvet hade skett i början av december och att avyttringen skedde i slutet av maj månad det följande kalenderåret. Den korta tidsperiod som ägandet bestod, medförde att förarbetenas krav på att avsikten måste manifesteras, inte hade uppfyllts. Därtill var ägarens yrkesverksamhet av det slag att denne borde ha förstått hur omfattande renoveringskostnaderna skulle bli. Fastigheten förvärvades för strax över det taxerade värdet, vilket även det talade för att ägaren borde ha förstått att fastighets renoveringsbehov var synnerligen stort. Den skattskyldiges avsikt med förvärvet, som endast påståtts och inte på något annat sätt framgår ur tjänste eller familjeförhållande, samt att avsikten snabbt övergavs, kunde inte anses vara förenligt med lagstiftningens syfte då det handlar om fastighetsklassificering utifrån avsikt.

Tomtmark kan också vara privatbostadsfastighet, det avgörande är om ägaren har i avsikt att på fastigheten upprätta en byggnad som ska uppfylla kraven på att användningen som permanent bostad ska vara av den omfattning och av den krets av personer som krävs för att den ska utgör privatbostad. Då beskattningen vid avyttring av en obebyggd tomt ska avgöras, gäller vid klassificeringen av fastigheten den avsikt som säljaren haft, det har därför ingen betydelse om köparen har i avsikt att uppföra en byggnad som kommer att bli privatbostad.³¹

Enligt Skatteverket är situationen för avstyckade tomter som ännu inte klassificerats enligt 2 kap. 11 § IL sådan att, avsikten endast har betydelse för fastighetsklassificering till privatbostadsfastighet då fastigheten avyttras till någon närstående, eftersom ägaren till fastigheten endast kan uppfylla villkoret om avsikten är att denne eller närstående bebygger fastigheten och använder den på ett sätt som medför att den blir en privatbostad enligt 2 kap. 8 § IL. Detsamma gäller om fastigheten redan har klassificerats, genom att avsikt att för privatbostad kvalificerande användande har lett till att fastigheten blev privatbostadsfastighet under det föregående beskattningsåret. Eftersom det vid avyttring ska göras en ny klassificering; 2 kap. 10 § IL, vilket medför det att avsikten vid överlåtelsepunkten gör att fastigheten inte längre kan vara en privatbostadsfastighet om den avyttras till någon utomstående, men att tillämpning av tröghetsregeln i sådana fall vore möjlig.³² Det medför att då tomtmark genom ägarens avsikt kan bli klassificerad som en privatbostadsfastighet, vilket genom avsaknaden av någon kvantitativ gräns för hur många privatbostadsfastigheter en fysisk person kan äga, uppstår vissa praktiska problem. Exempelvis så kan en

³¹ Andersson m.fl., s. 49

³² Handledning för beskattning, s. 582 f.

fysisk person köpa en fastighet som styckas av till mindre tomter, på vilka ägaren avser att bygga småhus. Om dessa småhus är avsedda att bebos av ägaren eller till ägaren närstående personer, kommer tomterna att klassificeras som privatbostadsfastigheter. För att avsikten ska ge denna klassificering behöver ägaren kunna bevisa sin avsikt på något sätt, vilket inte i alla situationer ter sig lätt att göra. Skulle ägaren på något sätt påvisa denna avsikt så blir fastigheterna klassificerade, vilket medför att denne blir beskattad vid eventuell avyttring som för privatbostadsfastigheter genom tillämpning av tröghetsregeln.

En annan ståndpunkt i frågan är att avsikten har en annan innebörd, det p.g.a. att tomterna i princip innehåfts för att det ska uppföras privatbostäder på dom, d.v.s. att avsikten har medfört en klassificering som även ska gälla då ägaren väljer att avyttra tomterna.³³ Vid den klassificering som sker vid avyttringen så föreligger därför fortfarande den avsikt som gällde vid den tidigare klassificeringen. Detta gäller endast om avsikten att bebygga tomterna med privatbostäder har upphört under samma kalenderår som avyttringen av de obebyggda tomterna sker, eftersom tröghetsregeln inte kan tillämpas på tomtmark.³⁴

Att tröghetsregeln inte kan tillämpas på tomtmark beror på att tröghetsregeln tar sin utgångspunkt i användningen av en bostad, vilket ännu inte finns upprättat på fastigheten. Skatteverket anser emellertid att tröghetsregeln är tillämplig då avsikten med en tomt brister och den ska klassificeras som näringsfastighet, om den vid en tidigare klassificering har fått karaktären av privatbostadsfastighet.³⁵ Mer om tröghetsregeln nedan i avsnitt 2.2.7.

2.2.7 Klassificeringstidpunkt

Huvudregeln är att klassificering av fysiska personers fastigheter ska ske vid varje kalenderårs utgång; 2 kap. 10 § IL. Det medför att en fastighet, oavsett hur den övervägande eller väsentliga användningen av fastigheten har varit under året, får den för kalenderåret gällande klassificeringen den 31 december varje år. Något som medför att kalenderårets beskattning påverkas av fastighetsklassificeringen med retroaktiv effekt på årets sista dag, om fastigheten omklassificeras.³⁶ Det medför att den löpande beskattningen, speciellt för en näringsfastighet, kan påverkas väldigt negativt. Det därför att lagstiftningen i de fallen medför att gjorda avdrag retroaktivt ska återföras och beskattas om fastigheten vid kalenderårets utgång har ändrad karaktär, se mer om avskattning i avsnitt 3.4.

³³ Sjöblom, Skattenytt, s. 695 ff.

³⁴ Ibid

³⁵ Handledning för beskattning, s. 582 f.

³⁶ Prop. 1990/91:54, s. 190

Då en fysisk persons fastighet avyttras blir det istället förhållandet på överlåtelsedagen som ska ligga till grund för klassificeringen av fastigheten. Överlåtelsedagen är den dag då bindande avtal om försäljning har slutits,³⁷ vilket även i det fallet medför att klassificeringen retroaktivt bestämmer hur fastigheten då ska beskattas.

Om en omklassificering sker för en enskild näringsidkare eller ett dödsbo som tillämpar brutet räkenskapsår, påverkar detta endast den pågående delen av räkenskapsåret som ligger innan eller efter årsskiftet. Alltså sker retroaktiv beskattning vid omklassificering från näringsfastighet endast för den del av räkenskapsåret som har hunnit belöpa. Sker omklassificeringen till näringsfastighet kommer skattereglerna för näringsverksamhet att tillämpas fram till bokslutet under den del av det brutna beskattningsåret som återstår.³⁸

2.2.8 Tröghetsregeln

Regeln i 2 kap. 10 § IL kan betecknas som huvudregeln för fastighetsklassificeringen och ska normalt inte föranleda några problem genom att fastigheten ändrar karaktär på ett sätt som ägaren inte avsett. Det kan emellertid, p.g.a. att reglerna för klassificeringen är uppbyggd utifrån användningssättet av fastigheten, leda till en för ägaren omotiverad och oönskad omklassificering.³⁹ För att undvika dessa oönskade omklassificeringar finns det ett undantag – tröghetsregeln – vilken tillämpas i vissa situationer.

Regeln återfinns i 2 kap. 11 § IL och ska tillämpas då en fastighet i samma ägares hand inte längre uppfyller kraven på en privatbostadsfastighet (1 st.), eller då en fastighet övergår till en annan fysisk person genom arv, testamente, gåva eller bodelning (2 st.). Regeln gäller endast för de fall att omklassificering sker från privatbostadsfastighet till näringsfastighet och något motsvarande undantag från direkt omklassificering av näringsfastighet till privatbostadsfastighet saknas, trots att lagstiftaren har uppmärksammat att även sådana omklassificeringar kan leda till oskäligen effekter. Regelns textuella utformning får den att framstå som att den vore huvudregeln, i stället för det undantag som den egentligen är. Det framgår ur lagtexten att fastigheten kommer att fortsätta vara klassificerad som privatbostadsfastighet om ägaren inte begär annat. Det är givetvis möjligt för ägaren att, om denna så vill, få fastigheten omklassificerad enligt huvudregeln, om än efter en begäran om att så ska ske.⁴⁰ Det är alltså inte tal om någon undantagslös tillämpning av tröghetsregeln, men för att omklassificering till

³⁷ Pelin, s. 43

³⁸ Prop. 1989/90:110, s. 645

³⁹ Prop. 1990/91:54, s. 189

⁴⁰ Prop. 1990/91:54, s. 190

näringsfastighet ska ske, så ska det förutom att ägaren önskar omklassificeringen, föreligga skäl för att den ska genomföras omedelbart.⁴¹

Tröghetsregelns tillämpning ger ägaren ett rådrum om som sträcker sig från det tillfälle då fastigheten förlorar sin karaktär som privatbostad till det nästföljande kalenderårets utgång. Om ägaren väljer att avyttra fastigheten, har denne ytterligare ett kalenderår på sig att göra detta, utan att fastigheten omklassificeras till näringsfastighet. Det medför att tröghetsregeln i vissa situationer kan komma att ge ägaren ett rådrum på upp till två kalenderår då fastigheten fortfarande stannar i samma ägares hand samt upp till tre kalenderår då ägaren väljer att avyttra fastigheten.

Som skäl för tröghetsregeln existens har det framhållits i förarbetet att en fastighetsägare som flyttar till en ny bostad inte rimligen ska behöva få fastigheten omklassificerad till näringsfastighet under den tid fastigheten står tom i avvaktan på försäljning, eller för de fall ägaren är tvungen att under denna tid hyra ut fastigheten.⁴² Skälet kan sägas vara att ge ägaren uppskov för att på ett acceptabelt sätt få sålt sin fastighet, utan att lida skada p.g.a. marknadsfluktuationer etc., som kan ske om ägaren stressas att avyttra fastigheten för att undvika omklassificering.⁴³ Ett annat argument för rådrummet är att en fastighet, efter omklassificering till näringsfastighet, blir hårdare beskattad vid avyttring.⁴⁴ Effekten av tröghetsregeln är att den utgör ett komplement till reglerna om privatbostads- och näringsfastigheter för att förhindra att omklassificering sker alltför enkelt.⁴⁵ När det gäller användandet av fastigheten efter det att tröghetsregeln har trätt in, så är ägaren fri att använda fastigheten på vilket sätt denne än behagar, eftersom fastigheten förblir klassificerad som privatbostadsfastighet under den tid som rådrummet varar oavsett användning. Det kan dock i många situationer vara mer förmånligt att få fastigheten omklassificerad eftersom att ägaren då kan utnyttja andra avdragsmöjligheter etc. i inkomstslaget näringsverksamhet.

I situationer då ägarens avsikt med en bebyggd fastighet är att använda byggnaden som privatbostad, kan tröghetsregeln tillämpas från den tidpunkt då en ändrad avsikt med byggnaden medför att omklassificering ska ske.

För de fall en privatbostadsfastighet överlåts genom arv, gåva eller testamente, oavsett om mottagaren är närstående, kommer fastigheten även vid dessa situationer att träffas av tröghetsregeln, så att omklassificeringen skjuts på framtiden. Det kan även framhållas att mottagarens avsikt att bosätta sig på fastigheten inte är av betydelse för att tillämpning av tröghetsregeln ska komma ifråga vid rent benefika förvärv.⁴⁶

⁴¹ Prop. 1990/91:54, s. 190

⁴² Prop. 1990/91:54, s. 189

⁴³ Johansson m.fl., s. 194

⁴⁴ Prop. 1990/91:54, s. 189 f.

⁴⁵ Sjöblom, Skattenytt, s. 696 f.

⁴⁶ Prop. 1990/91:54, s. 189

Vidare finns det två situationer där lagstiftaren önskar att en omklassificering ska kunna skjutas upp under en längre tidsperiod än vad lagrummet i sig ger utrymme för. Den övre gränsen för tidsperioden finns inte definierad i förarbetet, men bedöms utifrån omständigheterna i det enskilda fallet. Den ena av dessa situationer berör personer som p.g.a. tjänstgöring, t.ex. diplomater, är tvungna att under en längre tid vistas på annan ort. Hur lång tid som kan passera innan fastigheten ska omklassificeras borde i dessa situationer bestämmas utifrån längden på den tjänstgöring som föranlett flytten. Trots att ägaren har tagit med sig hela sitt bohag och således har sin permanentbostad någon på annan plats, samtidigt som fastigheten uthyrs, eller då fastigheten avses att bli använd som bostad under tillfälliga besök och under semestrar, ska någon omklassificering inte ske. Att beakta är att avsikten med fastigheten är att den ska bli använd i båda dessa situationer. För att detta undantag från omklassificering ska bli tillämpligt, krävs det inte uttryckligen ur förarbetet, även om det framgår att det är lagstiftarens avsikt att tjänstgöringen som föranleder flytten ska vara belägen utomlands.⁴⁷

Ytterligare en situation som medför ett undantag från omklassificering är de fall då ägaren av tvingande skäl inte längre kan bebo sin fastighet i den utsträckning som krävs för att den ska förbli klassificerad som privatbostadsfastighet. Som exempel för sådana situationer nämns långvariga sjukhusvistelser då ägaren uthyr fastigheten eller för den delen låter den stå tom.⁴⁸

När det gäller tomtmark, så kan tröghetsregeln inte tillämpas. Eftersom tröghetsregeln tar sikte på ändrad användning av en bostad, kan tomtmark som klassificerats som privatbostadsfastighet p.g.a. ägarens avsikt inte omfattas då det ännu inte finns någon byggnad på den som kan utgöra bostad.⁴⁹

Då tröghetsregeln har inträtt finns det inte längre någon återvändo vad beträffar klassificeringen. Det finns endast ett tidsutrymme inom vilket ägaren har att ta ställning till vad denna vill göra med fastigheten, låta den bli klassificerad som näringsfastighet eller avyttra den till de förmånligare reglerna för kapitalvinst. Ägaren har visserligen möjligheten att behålla den och därefter omgående få den omklassificerad på nytt till privatbostadsfastighet, visserligen efter avskattning. Regelns syfte är m.a.o. inte att det ska finnas någon möjlighet att ta ställning till om fastigheten ska förbli privatbostadsfastighet, därefter göra de ändringar som krävs för att den inte längre ska uppfylla kriterierna för att vara en näringsfastighet och på så vis kunna undgå beskattning efter händelsen som medförde omklassificering. För ägaren har nämligen reglerna om avskattning redan inträtt om denne väljer att behålla fastigheten. Tröghetsregelns enda syfte är att tillgodogöra ägaren ett rådrum under den tid som fastigheten står tom i väntan på

⁴⁷ Prop. 1990/91:54, s. 189 f.

⁴⁸ Prop. 1990/91:54, s. 189 f.

⁴⁹ Sjöblom, Reavinstbeskattning av privatbostads- och näringsfastigheter, s. 26 och 33, Skattenytt, s. 698

försäljning, eller för de fall att den har kommit i en ny ägares hand p.g.a. ett benefikt förvärv, möjligheten att bosättas sig på fastigheten och undvika att en omklassificering.

2.2.9 Dödsbo

Eftersom att ett dödsbo är en juridisk person, kan det inte inneha privatbostäder enligt kraven i 2 kap. 8 § IL. För att en privatbostadsfastighet inte omgående ska omklassificeras till näringsfastighet vid ägarens dödsfall, finns det ett undantag från att juridiska personer inte kan inneha privatbostadsfastighet; 2 kap. 12 § IL. För att omklassificering inte ska ske, krävs att bostaden vid dödsfallet var en privatbostad. Därutöver krävs det att bostaden inte ändras på något sätt som kan medföra att den inte skulle kunna utgöra en privatbostad enligt 2 kap. 8 § IL. Det har då ingen betydelse om dödsbodelägarna använder bostaden på ett sådant sätt att den skulle vara att klassificera som näringsfastighet, utan kravet syftar på bostadens fysiska attribut. Det är m.a.o. inte möjligt för dödsbodelägarna att göra ändringar på byggnaden, exempelvis så att den anses vara inrättad till bostad åt tre familjer, eftersom en privatbostad inte kan vara inrättad till annat än en eller två familjer.⁵⁰

Regeln liknar tröghetsregel på det sätt att fastigheten inte omklassificeras, men tröghetsregeln medför att fastigheten per definition kan vara en näringsfastighet, men att den ännu inte har omklassificerats p.g.a. att ägaren tillåts ett rådrum. Skillnaden är att en bostad som ingår i ett dödsbo måste kunna användas som privatbostad när den skiftas, detta för att kontinuitet ska kunna föreligga. Det betyder att regeln har i syfte att bostaden ska tillfalla en arvtagare eller testamentstagare, som privatbostad för denne mottagare. Av det skälet sker inte en omklassificering då dödsboet under en kortare tid äger bostaden. Den tid som dödsbodelägarna har på sig att skifta ut fastigheten är återstoden av det kalenderår då dödsfallet inträffade samt ytterligare tre kalenderår.⁵¹

För förvärvaren av en privatbostadsfastighet från ett dödsbo gäller kontinuitetsprincipen; 44 kap. 21 § IL, vilken innebär att förvärvaren träder in i den tidigare ägarens skattemässiga situation. Det innebär emellertid endast att förvärvaren som omkostnadsbelopp får använda sig av det belopp som den tidigare ägaren hade kunnat, om denne hade avyttrat fastigheten den dag då äganderättsövergången sker. Det har därför ingen betydelse för fastighetsklassificeringen att fastigheten i den tidigare ägarens hand var en privatbostadsfastighet. Om förvärvaren använder fastigheten på ett sätt som medför att den ska klassificeras som näringsfastighet kan den dock förbli privatbostadsfastighet med tillämpning av tröghetsregeln, se ovan avsnitt 2.2.7.

⁵⁰ Andersson, m.fl., s. 46 f.

⁵¹ Prop. 1989/90:110, s. 502

2.3 Näringsfastighet

En privatbostadsfastighet kan endast ägas av en fysisk person eller ett dödsbo, för fysiska personer gäller även att denne eller en närstående måste utnyttja bostaden för permanent boende eller som fritidsbostad. Det medför att en fastighet som ägs av en juridisk person exkl. dödsbon, aldrig kan vara en privatbostadsfastighet enligt 2 kap. 8 & 13 §§ IL. Det gäller oavsett om det är ett småhus som används av den juridiska personens ägare för permanent boende eller som fritidsfastighet. Sett till lagtextdefinitionen av en näringsfastighet är denna negativt utformat, d.v.s. att allt som inte är privatbostadsfastigheter således är näringsfastigheter; 2 kap. 14 § IL. Alltså blir alla fastigheter som ägs av en juridisk person samt de fastigheter som ägs av fysiska personer som inte använder småhuset på det sätt som 2 kap. 8 § IL kräver, näringsfastigheter.

Det finns dock undantag från denna bestämmelse, vilket gäller vissa äldre fastigheter. Det gäller de situationer då en fysisk person, som f.ö. utnyttjar bostaden på ett sätt som medför att bostaden uppfyller privatbostadsvillkoret, bor i ett småhus på en lantbruksenhet som har en storlek om minst 400 kvm och småhusets nybyggnadsår är före år 1930; 2 kap. 9 § 3 st. IL. Då ska på ägarens begäran småhuset inte anses utgöra en privatbostad, vilket medför att fastigheten inte kan klassificeras som privatbostadsfastighet utan blir en näringsfastighet. Regeln har i syfte att underlätta bevarandet av vissa äldre byggnader, såsom slott och herrgårdar som kan vara av ett kulturhistoriskt intresse,⁵² genom att ägarna tillåts göra avdrag för reparationer etc. i inkomstslaget näringsverksamhet.

⁵² Prop. 1993/94:91, s. 20 f.

3 Beskattning

Då det gäller fastigheter som är belägna utomlands gäller i princip reglerna i inkomstskattelagen; 2 kap. 2 § samt 45 kap. 3 § 3 st. IL, det kan dock finnas vissa skillnader i beskattning p.g.a. dubbelbeskattningsavtal, vilket medför att dessa också är av vikt vid fastställande av beskattning. Då det gäller den följande framställningen kan det därför endast uppmärksammas att beskattning i Sverige kan ske för obegränsat skatteskyldig; 3 kap. 3 § IL, som äger fastighet belägen utomlands.

3.1 Löpande beskattning av privatbostadsfastighet

För privatbostadsfastigheter anses inkomsterna från uthyrning etc.⁵³ vara en typ av kapitalavkastning, inkomsterna ska därför tas upp som intäkt i inkomstslaget kapital; 41 kap. 1 § IL, 42 kap. 1 § samt 42 kap. 30 § 1 st. IL.

Vid skatteberäkningen medges inte avdrag för de kostnader som belöpt på uthyrningen, såsom reparations- och underhållskostnader eller andra kostnader som uppkommit p.g.a. uthyrningen.⁵⁴ Ägaren får emellertid göra avdrag för att täcka utgifter för slitage och reparationsbehov som uppkommit till följd av uthyrningen.⁵⁵ Dessa avdrag medges inte till det belopp som utgifterna uppgått till, utan är schablonmässiga.⁵⁶ Schablonavdraget vid uthyrning av privatbostadsfastighet är 4 000 kronor för varje år och privatbostadsfastighet; 42 kap. 30 § 2 st. IL.⁵⁷ Eftersom det inte får uppkomma ett underskott vid uthyrningen, så kan schablonavdraget bara utnyttjas till den del det motsvarar intäkter. Om intäkterna ett beskattningsår uppgår till 3 500 kronor kan följaktligen endast 3 500 kronor användas som schablonavdrag. Avdraget utgår på varje privatbostadsfastighet, så för ett gift par uppgår avdraget till 2 000 kronor för var och en.⁵⁸

Därutöver finns det ytterligare avdragsmöjligheter för ägare till privatbostadsfastigheter, vilken kan utnyttjas om ägaren har haft hyresintäkter. Även detta avdrag är schablonmässigt och uppgår till 20 % av

⁵³ Även inkomster p.g.a. att produkter från fastigheten har avyttrats blir beskattade, dessa produkter kan exempelvis vara blommor, bär och annat som växer på fastigheten.

⁵⁴ Lodin, Inkomstskatt, s. 212

⁵⁵ Prop. 1989/90:110, s. 513

⁵⁶ Tivéus, s. 210

⁵⁷ Schablonavdraget medges vid uthyrning av privatbostadsfastighet, privatbostad eller hyreslägenhet.

⁵⁸ Tivéus, s. 209

den hyresinkomst som återstår efter schablonavdraget i 42 kap. 30 § 1 st. IL är gjort.

Trots att kapitalavkastning i form av hyresintäkter etc. beskattas, undkommer fastighetsägaren inte fastighetsskatten ens för den del av fastigheten som denne själv inte brukar utan istället hyr ut.⁵⁹ Fastighetsägaren blir m.a.o. tvungen att först erlägga fastighetsskatten därefter, efter att schablonavdrag täckande kostnader i samband med uthyrningen dragits av, beskattas för den återstående inkomsten.

3.1.1 Blandad användning

Om en privatbostadsfastighet används av fastighetsägaren till en inte övervägande del för dennes näringsverksamhet, föreligger en s.k. blandad användning av fastigheten. Eftersom att det fortfarande är en privatbostadsfastighet gäller reglerna om beskattning i inkomstslaget kapital⁶⁰ i 42 kap. IL.

Normalt gäller att fastighetsägaren kan göra schablonavdrag i inkomstslaget kapital, för att täcka kostnader som är föranledda av uthyrning etc.; 42 kap. 30 – 31 §§ IL. Då fastighetsägaren använder en del av sin fastighet för sin näringsverksamhet så föreligger det ingen avdragsrätt, vilket grundas på att den typen av användning som sker för den egna verksamheten inte räknas som upplåtelse.⁶¹

För reparationer på en verksamhetslokal belägen i en privatbostadsfastighet föreligger det ingen avdragsrätt inkomstslaget näringsverksamhet för ägaren. Generellt gäller det även om reparationer utförs på verksamhetsdelen, vilka endast i vissa fall blir avdragsgilla i näringsverksamheten.⁶²

Bedrivs verksamheten i en lokal på privatbostadsfastigheten, medges avdrag för en skälig del av kostnader som avser driften av fastigheten, exempelvis hyra, el, värme, vatten, etc.; 16 kap. 34 § första meningen IL. För avdrag krävs att lokalen är särskilt inrättad för verksamheten och att den inte kan användas som en del av den privata bostaden, se avsnitt 2.2.3. Verksamheten får ej heller vara av den art att den inte kan bedrivas i annat än en del av ett hem.⁶³ Då näringsverksamhet bedrivs i lokaler på en fastighet som är klassificerad som privatbostadsfastighet gäller generellt att reparations- och underhållkostnader samt värdeminskningssavdrag inte får göras.⁶⁴ Det finns dock vissa möjligheter till avdrag för underhålls- och

⁵⁹ Lodin, Inkomstskatt, s. 212

⁶⁰ Prop. 1989/90:110, s. 501

⁶¹ Eriksson, s. 345

⁶² Tivéus, s. 206

⁶³ R79 1:14

⁶⁴ Lodin, Företagsbeskattning, s. 225

reparationskostnader i näringsverksamheten. När det gäller sådana kostnader som är hänförliga till fastigheten kan avdrag medges under förutsättning att ägaren har drabbats av en merutgift på sin fastighet som är direkt föranledd av näringsverksamheten; 16 kap. 34 § andra meningen IL.⁶⁵ För att en sådan merutgift ska bli avdragsgill krävs det förutom att lokalen är särskilt inrättad för verksamheten även att utgiften helt saknar samband med byggnadens funktion som privatbostad.⁶⁶ Exempelvis så medges inte något avdrag i inkomstslaget kapital till den del kostnaderna belöper på verksamhetsdelen när fastighetens fasad reparerats eller målas.⁶⁷

Bedrivs näringsverksamheten i ägarens bostad och denne inte har inrättat någon lokal för verksamheten, kan avdrag medges i inkomstslaget näringsverksamhet enligt en schablonregel; 16 kap. 35 § IL. Då måste ägare uppnå 800 arbetade timmar i bostaden för att avdrag ska medges. Avdragets storlek är 2 000 kronor kronor per år.⁶⁸

3.2 Löpande beskattning av näringsfastighet

För alla näringsfastigheter gäller samma regler för den löpande beskattningen. Det har ingen betydelse om näringsfastigheten ägs av en fysisk- eller juridisk person. Beskattningen av näringsfastigheter sker enligt bokföringsmässiga grunder samt att den bygger på en s.k. konventionell metod, vilken innebär att den beskattningsbara inkomsten beräknas efter en fullkomlig intäkts- och kostnadsredovisning.⁶⁹

Kostnader för reparation och underhåll av en näringsfastighet får dras av omedelbart; 19 kap. 2 § IL, medan det är annorlunda om åtgärderna är av förbättrande karaktär. Om åtgärderna som utförs på näringsfastigheten är av en förbättrande karaktär, så ska utgifterna räknas in i anskaffningsvärdet; 19 kap. 13 § IL. Det medför att kostnaderna ökar anskaffningsvärdet på näringsfastigheten och kan därmed användas för att minska den beskattningsbara inkomsten genom värdeminskningsskatt; 19 kap. 4 § IL.

⁶⁵ Eriksson, s. 345

⁶⁶ Skatteverkets ställningstagande, Dnr 130 227116-05/111

⁶⁷ Prop. 1989/90:110, s. 501

⁶⁸ Eriksson, s. 346

⁶⁹ Lodin, Företagsbeskattning, s. 225

3.2.1 Blandad användning

Om ägaren av en näringsfastighet har sin permanenta bostad på fastigheten, men att bostaden inte är av tillräcklig ytmässig omfattning för att privatbostadsfastighetskraven ska vara uppfyllda eller att fastigheten ägs av en juridisk person, så ska ägaren beskattas för sin användning av bostaden. Beskattningen ska ske som uttag av tjänst; 22 kap. 2 § IL för det värde bostadsförmånen uppgår till, utöver eventuellt erlagt hyra.⁷⁰ Även om en ägare beskattas för bostadsförmånen, gäller trots detta att ägaren kan beskattas för den mellanskillnad av bostadsförmånen och det värde som bostaden inbringar i de fall att den uthyrs i andra hand.⁷¹ Det värde som ska tas upp som inkomst brukar benämnas hyresförmånsvärdet,⁷² vilket i likhet med marknadsvärdet enligt 61 kap. 2 § 2 st. IL, anses uppgå till det kontantbelopp som ägaren hade fått betala för en likvärdig bostad på orten; 22 kap. 7 § 1 st. IL. De driftskostnader som belöper på ägarens bostad blir avdragsgilla i näringsverksamheten.⁷³

Det finns emellertid skillnader i förmånsbeskattningen av fysiska personer som erhåller bostad av en juridisk person. I RÅ 1981 1:63, gällde det ett kontor i en lägenhet som en anställd erhöll av arbetsgivaren, vilken ansågs ha sådan karaktär att den inte ingick i bostadsdelen. Fallet rörde egentligen huruvida en anställd skulle förmånsbeskattas för bostad som tillhandahölls av arbetsgivaren, där ett av rummen fungerade som kontor åt den anställde. Förmånsbeskattning skedde inte för det rum som arbetsgivaren hade inrett för att fungera som kontor. Fallet är speciellt och kan antagligen endast tillämpas då den person som bor i bostaden inte fritt kan disponera över bostaden p.g.a. att den tillhandahålls av arbetsgivaren.

3.3 Avyttring

En fastighet anses enligt 44 kap. 3 § IL som avyttrad genom att den försäljs, byts eller att någon därmed jämförlig överlåtelse sker av fastigheten. Med andra jämförliga överlåtelser avses apport, expropriation, delavyttring, upplåtelse av nyttjanderätt på obegränsad tid samt marköverföring genom fastighetsreglering då det utgår vederlag i pengar.⁷⁴

⁷⁰ Lodin, Inkomstskatt, s. 202

⁷¹ RÅ 1988 ref. 21

⁷² Lodin, Inkomstskatt, s. 202

⁷³ Lodin, Företagsbeskattning, s. 225 f.

⁷⁴ Skatteverket, Handledning för beskattning, s. 571

3.3.1 Fysisk person och dödsbo som skattesubjekt

För fastighet som ägs av en fysisk person eller ett dödsbo gäller att fastigheten utgör en kapitaltillgång, vilken ska beskattas i inkomstslaget kapital; 41 kap. 1 § IL. Beskattningen i inkomstslaget kapital gäller inte bara privatbostadsfastigheter utan också näringsfastigheter; 13 kap. 6 § IL, trots att den löpande beskattningen av fastigheten sker i inkomstslaget näringsverksamhet. Det sker för att undvika att full progressiv beskattning av vinsten sker samt uttag av socialavgifter.⁷⁵ Hade näringsfastigheter inte beskattats i inkomstslaget kapital vid avyttring, skulle det orsaka olämpliga inlåsnings effekter.⁷⁶ Om näringsfastigheten utgör lagertillgång hos ägaren, p.g.a. att denne bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter gäller särskilda regler, se avsnitt 3.3.4.

Har det skett en inkomstskattemässig klyvning av en taxeringsenhet, t.ex. då det rör sig om en lantbruksenhet med tillhörande bostadsbyggnad, ska kapitalvinstberäkning göras särskilt för privatbostadsfastigheten; 45 kap. 3 § 2 st. IL.

Då en privatbostadsfastighet avyttras gäller särskilda reglerna för beskattning av kapitalvinsten; 45 kap. IL. Då det gäller en privatbostadsfastighet får avdrag från den beskattningsbara vinsten göras för förbättringsutgifter och underhåll av fastigheten; 45 kap. 12 § 1 st. IL. Dessa avdrag får bara göras om åtgärden har medfört att fastigheten har blivit i ett bättre skick då avyttringen sker, än den var vid förvärvet samt att åtgärden har skett under innevarande eller något av de fem föregående beskattningsåren; 45 kap. 12 § st. 2 IL. Det finns även beloppsgränser som måste uppnås för att utgifter ska kunna läggas till omkostnadsbeloppet. Endast de utgifter som ett beskattningsår uppgår till minst 5 000 kronor får läggas till, denna bedömning görs för vart och ett av de år som får användas vid beräkningen av omkostnadsbeloppet; 45 kap. 11 § IL. Kan den skattskyldige inte prestera kvitto eller faktura för att styrka kostnaderna, uppskattas kostnaderna till vad som anses skäligt.⁷⁷ Uppnår utgifterna för de utförda åtgärderna ett år inte beloppsgränsen, så får de utgifter som uppkommit det året inte användas.⁷⁸

Kapitalvinsten är den ersättning som överstiger anskaffningsvärdet för fastigheten; 44 kap. 13 § IL, ökat med omkostnadsbeloppet enligt 44 kap. 14 § IL, som omfattar de utgifter som uppfyller kraven för att vara en förbättringsutgift enligt 45 kap. 12 § IL. Kapitalvinsten på en privatbostadsfastighet skall därefter tas upp till 2/3 i inkomstslaget kapital

⁷⁵ Lodin, Inkomstskatt, s. 392

⁷⁶ Tivéus, s. 235

⁷⁷ RÅ 2002 ref. 73, RÅ 1992 not. 90 & 91 samt RÅ 2002 not. 180

⁷⁸ Tivéus, s. 215

45 kap. 33 § IL. Det medför att marginalskatten blir 20 %⁷⁹, och på kapitalförluster blir förlusten värd 15 %⁸⁰.

I samband med avyttring av en näringsfastighet måste gjorda avdrag för reparations- och underhållskostnader behandlas. Det eftersom att avdragen är gjorda i inkomstslaget näringsverksamhet och fastigheten vid avyttring ska beskattas i inkomstslaget kapital. Vilket kan medföra att reparationer och underhåll på en fastighet, vilka kan ha lett till att fastighetens värde faktiskt har ökat, därefter bli förmånligare beskattade än de borde. I många fall är det rimligt att anta att en fastighets värde ökar genom att den underhålls och repareras, även om gränsdragningen mot värdehöjande åtgärder kan vara svår att göra. Om avdragen inte behandlats i samband med avyttringen hade det kunnat medföra att omotiverade skattevinster uppkom genom att marginalskatten på avdragen är högre än marginalskatten på kapitalvinsten. Av den anledningen ska avdrag för reparationer och underhåll återföras, om de har gjorts under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren, samt att de har varit förbättrande till sin karaktär; 26 kap. 2 § IL.⁸¹

Det finns ingen beloppsgräns som avdragen måste uppgå till för att återföras, utan alla avdrag som uppkommit genom reparation och underhåll på en näringsfastighet, som har medfört att fastigheten blivit i bättre skick ska återföras. Om reparationer och underhåll har medfört att fastigheten är i bättre skick, ska bedömas utifrån om fastighetens skick vid avyttringen, p.g.a. åtgärderna, är bättre än vid ingången av det femte året före beskattningsåret; 26 kap. 2 § 2 st. IL. Alternativt ska bedömningen göras utifrån det skick som fastigheten var i vid förvärvstidpunkten, om denna ligger senare; 26 kap. 2 § 2 st. IL.⁸²

Inte bara avdrag för reparationer och underhåll måste återföras, utan även gjorda värdeminskingsavdrag; 26 kap. 2 § IL. Värdeminskingsavdragen medför att årliga avdrag får göras från den beskattningsbara inkomsten. Dessa avdrag ska representera värdeminskningen på tillgången och ger ägaren möjlighet att under ett visst antal år minska sin beskattningsbara inkomst, genom att helt eller till viss del få avdrag för anskaffningsutgiften. Värdeminskning beräknas enligt avskrivningsplan efter en viss procentsats, som bestäms med hänsyn till byggnadens ekonomiska livslängd; 19 kap. 4-5 §§ IL.

Om värdeminskingsavdragen inte skulle återföras, hade det medfört att ägaren dels tillgodogjorde sig avdrag som sänkte skatteuttaget på inkomsterna, dels fick använda anskaffningsutgiften som omkostnadsbelopp vid kapitalvinstberäkningen trots att inkomsten i näringsverksamheten hade minskats genom värdeminskingsavdragen.⁸³ Hade återföring inte skett

⁷⁹ (100 x 66,6 % x 30 %)

⁸⁰ (100 x 50 % x 30 %)

⁸¹ Eriksson, s. 190 f.

⁸² Eriksson, s. 191

⁸³ Eriksson, s. 188

kunde det leda till att ägaren fick en avsevärd möjlighet till att skatteplanera, genom att förvärva fastigheter för att avyttra dessa efter att renovering hade skett.⁸⁴ Åtgärden att återföra värdeminskningssavdragen kan sägas korrigera felaktiga avdrag, som visar sig först då fastigheten avyttras, genom att det då kan bli tydligt att det inte förelegat någon värdeminskning. De återförda värdeminskningssavdragen höjer omkostnadsbeloppet till motsvarande det belopp som ägaren en gång gett för fastigheten, d.v.s. att anskaffningsvärdet på fastigheten återställs.

Är situationen den omvända, att fastigheten avyttras med en kapitalförlust, återförs inte de avdrag som motsvarar den verkliga värdeminskningen; 26 kap. 5 § IL. Däremot kommer de värdeminskningssavdrag som inte behöver återföras att avräknas från omkostnadsbeloppet; 45 kap. 16 § 1 st. IL, så att de på det sättet sänker omkostnadsbeloppet till att motsvara avyttringspriset.⁸⁵ Vilket medför att de avdrag som motsvarar den verkliga värdeminskningen, som ägaren inte behöver återföra, inte även ger ägaren en kapitalförlust som denne kan utnyttja mot andra vinster.

Inte bara kapitalvinsten på en privatbostadsfastighet beskattas i inkomstslaget kapital, det gör även kapitalvinsten på en fysisk persons och dödsbos näringsfastighet. Skillnaden är att privatbostadsfastigheter beskattas något mer förmånligt än vad näringsfastigheter gör eftersom en lägre andel av vinsten ska beskattas, 45 kap. 33 § IL.

För fysiska personer och dödsbo som avyttrar en näringsfastighet är beskattningen dock högre än för privatbostadsfastigheter, men å andra sidan föreligger en större avdragsrätt för uppkomna kapitalförluster på näringsfastigheter. Vid avyttring blir ägaren beskattad till 90 % av kapitalvinsten på en näringsfastighet, medan denne vid en kapitalförlust får avdrag för 63 % av förlusten; 45 kap. 33 § IL. Det medför att marginalskatten på kapitalvinsten blir 27 %⁸⁶ och på kapitalförluster blir förlusten värd 18,9 %.⁸⁷ Vid kapitalvinstberäkningen medges avdrag för de förbättrande reparationer som har återförts för beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet, genom att de får läggas till omkostnadsbeloppet för fastigheten; 45 kap. 13 § IL.⁸⁸

⁸⁴ Lodin, Inkomstskatt, s. 392

⁸⁵ Eriksson, s. 193 f.

⁸⁶ $(100 \times 90 \% \times 30 \%)$

⁸⁷ $(100 \times 63 \% \times 30 \%)$, Eriksson, s. 189

⁸⁸ Eriksson, s. 191

3.3.2 Aktiebolag som skattesubjekt

För näringsfastighet som ägs av juridiska personer gäller samma regler för den löpande beskattningen som för fysiska personer och dödsbo. Men vid avyttring av en fastighet, trots att den är en kapitaltillgång, beskattas den i inkomstslaget näringsverksamhet; 13 kap. 2 § IL. För aktiebolags fastigheter är därför hela vinsten skattepliktig och hela förlusten avdragsgill.

Då det gäller fastigheter som inte har använts för produktions- eller kontorsändamål och därmed är lagertillgång, medges avdragsrätt för en förlust endast mot en vinst vid avyttring av en annan fastighet; 25 kap. 12 § IL. Finns det inga vinster efter andra fastighetsavyttringar att använda avdragen på, får dessa sparas utan tidsbegränsning tills det har uppkommit sådana vinster. Det finns dock möjlighet att genom koncerntillhörighet kunna slussa förlusten vidare till andra bolag, där den kan utnyttjas mot det bolagets vinster. Om vinst eller förlust vid fastighetsavyttring uppkommit i ett handelsbolag, i vilket ett aktiebolag äger en andel, blir således vinsten eller förlusten beskattningsbar respektive avdragsgill fullt ut i aktiebolaget, till den del det motsvarar andelen i handelsbolaget.⁸⁹

Vid kapitalvinstberäkningen ska återföring göras av gjorda värde-minskningsavdrag och av gjorda avdrag för reparations- och underhållskostnader, om åtgärderna har varit av en förbättrande karaktär, d.v.s. att de beloppen som först har återförts för beskattning som inkomst, får läggas till omkostnadsbeloppet för fastigheten; 26 kap. 2 § och 45 kap. 13 § IL.⁹⁰ Även om ett aktiebolags fastigheter beskattas efter en enhetlig skattesats, vilket medför att avdragen har varit värda 28 % och kapitalvinsten beskattas med samma skattesats, så sker återföring.⁹¹

3.3.3 Handelsbolag som skattesubjekt

Om ett andelsbolag avyttrar en fastighet blir bolagsmännen beskattade för den uppkomna vinsten till 90 % i inkomstslaget kapital samt att en förlust är avdragsgill till 63 %. Skulle ett aktiebolag äga andel i ett handelsbolag blir hela vinsten vid en avyttring av andelen beskattad samt då avyttringen resulterar i en förlust blir den vanligen helt avdragsgill.⁹²

Vid kapitalvinstberäkningen medges avdrag för förbättrande reparationerna, d.v.s. att de beloppen som först har återförts för beskattning som inkomst, får läggas till omkostnadsbeloppet för fastigheten; 26 kap. 2 § och 45 kap. 13 § IL.⁹³

⁸⁹ Eriksson, s. 189

⁹⁰ Eriksson, s. 191

⁹¹ Eriksson, s. 190

⁹² Eriksson, s. 189

⁹³ Eriksson, s. 191

3.3.4 Byggnadsrörelse och handel med fastigheter

Från de ovan redogjorda reglerna om beskattning vid avyttring av fastigheter finns det undantag som främst träffar fysiska personer och handelsbolag. Om sådana ägare bedriver yrkesmässig handel med fastigheter kommer vinst vid avyttring av fastigheter inte att beskattas i inkomstslaget kapital.⁹⁴ De verksamheter som medför att beskattning ska ske i inkomstslaget näringsverksamhet är, handel med fastigheter och byggnadsrörelse; 27 kap. 4 § IL, därtill ska även yrkesmässig handel med tomter medföra att beskattningen sker i inkomstslaget näringsverksamhet; 27 kap. 3 & 9 §§ IL. Bedrivs sådan näringsverksamhet blir följden att fastigheterna utgör lagertillgång hos ägaren; 27 kap. 2 § IL, vilken ska tas upp som inkomst i näringsverksamhet; 13 kap. 7 § IL.

För att de personer som bedriver sådan handel med fastigheter ska kunna äga fastigheter som privatbostäder utan att de ska ingå i rörelsen har det tidigare funnits undantag. Dessa undantag slopades genom införandet av fastighetsklassificeringen, vilket numera medför att en person som uppfyller villkoren för att dennes fastigheter ska träffas av byggmästarsmittan, likväl kan äga en fastighet som blir beskattad i inkomstslaget kapital genom att den har klassificerats som privatbostadsfastighet.⁹⁵

För fastigheter som ägs av dödsbo och som i den avlidens hand var lagertillgång, gäller att dessa trots smittan kan förvärvas som privatbostadsfastighet eller näringsfastighet som är anläggningstillgång. Situationen regleras i 27 kap. 18 § IL och medför att fastighet endast förblir lagertillgång om förvärvaren själv, även indirekt genom bolag,⁹⁶ bedriver sådan verksamhet att fastigheten i dennes hand även blir en lagertillgång, eller att förvärvaren avser att fortsätta den avlidnes näringsverksamhet. Den regleringen gäller inte bara handel med fastigheter och byggnadsrörelse utan även då det gäller tomtrörelse.

3.4 Karaktärsbyte

Om en fysisk person eller ett dödsbo äger en fastighet som vid klassificeringstidpunkten; 2 kap. 10 § IL, på grund av ändrad användning byter karaktär, får det konsekvenser för beskattningen.

När det gäller näringsfastigheter så sker en typ av uttagsbeskattning i inkomstslaget näringsverksamhet när fastigheten inte längre uppfyller

⁹⁴ Lodin, Inkomstskatt, s. 316

⁹⁵ Prop. 1989/90:110, s. 502

⁹⁶ RÅ 2003 ref. 23

kraven på att vara en privatbostadsfastighet.⁹⁷ Övergången medför att en s.k. avskattning sker, vilken innebär att ägaren ska återföra gjorda avdrag för förbättrande reparationer och underhåll samt gjorda värdeminskingsavdrag etc.; 26 kap. 8 § IL. Det sker även då en näringsfastighet övergår till att bli en privatbostadsfastighet efter en benefik överlåtelse; 26 kap. 9 § IL.⁹⁸ Avskattningen fungerar som ett avslut för den tid fastigheten har varit näringsfastighet och reglerna om återföring av avdrag, som redogjorts ovan i avsnitt 3.3.1 tillämpas.

De återförda avdragen beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet, därefter kommer de avskattade beloppen för förbättrande åtgärder på fastigheten att läggas till omkostnadsbeloppet, vilket kan utnyttjas av ägaren vid en framtida avyttring av privatbostadsfastigheten.⁹⁹

Då en fastighet byter karaktär krävs det att fastighetens värde fastställs, eftersom det värdet bestämmer hur stor del av de gjorda värdeminskingsavdragen som ska återföras. Eftersom värdet på fastigheten inte kan bestämmas utifrån någon erlagd köpeskilling, så används istället det marknadsvärde som fastigheten har vid utgången av det beskattningsår då omklassificering sker; 26 kap. 8 § 2 st. IL. Vid fastställandet av marknadsvärdet tillämpas 61 kap. 2 § IL.¹⁰⁰

Vid en framtida avyttring av fastigheten föreligger det full reciprocitet då omkostnadsbeloppet bestäms till det belopp som vid avskattningen utgjorde marknadsvärdet.¹⁰¹ Det innebär att den kapitalvinst som uppstått, men som inte realiserades vid karaktärsbytet, kommer att beskattas enligt de något mer förmånliga reglerna om kapitalvinst på privatbostadsfastigheter. Medan skillnaden från den realiserade kapitalvinsten upp till avyttringspriset beskattas som för kapitalvinst på näringsfastighet.

Situationen då en privatbostadsfastighet övergår till att bli en näringsfastighet regleras i 41 kap. 6 § IL. Det innebär att liksom då situationen var den omvända, att avskattning sker. Det finns emellertid en valmöjlighet för den skattskyldige att välja om avskattning ska ske eller ej; 41 kap. 6 § 2 st. IL, vilken är beroende av att en värdeökning på fastigheten har skett. Det medför att om den skattskyldige anser att det gynnar denne, så kan fastigheten föras över till en näringsverksamhet utan några beskattningskonsekvenser. Det ska dock uppmärksammas att då avskattning inte sker så anses avdrag för värdeminskning på fastigheten ha gjorts med 1,5 % av anskaffningsvärdet varje beskattningsår som fastigheten har varit privatbostadsfastighet; 19 kap. 16 § IL, vilket medför att näringsidkaren inte har möjlighet att minska sina framtida inkomster med dessa belopp.

⁹⁷ Eriksson, s. 194

⁹⁸ Lodin, Inkomstskatt, s. 393

⁹⁹ Eriksson, s. 194

¹⁰⁰ Eriksson, s. 194 f.

¹⁰¹ RÅ 80 1:28

4 Avslutande kommentarer

Regleringen av privatbostadsfastigheter har en stor betydelse för den skattskyldige. Klassificeringen av fastigheter, som har blandad användning, gör att skatteuttaget på kapitalvinsten blir väsentligt mycket högre om fastigheten är klassificerad som näringsfastighet än om den är en privatbostadsfastighet. Den skattskyldige har därför anledning att innan blandad användning sker, avgöra hur fastigheten ska bli klassificerad. Avser den skattskyldige att bedriva en något mer omfattande verksamhet på fastigheten, för vilken det krävs om eller tillbyggnader etc., kan det vara fördelaktigt att låta fastigheten bli ytmässigt disponerad på ett sådant sätt att den inte kan uppfylla privatbostadskraven. Det medför att de kostnader som läggs ner på fastigheten blir avdragsgilla, alt. kan sättas upp på avskrivningsplan, vilket sänker inkomsterna och leder till en fördelaktig beskattning för den skattskyldige. I de situationerna är det viktigt att den skattskyldige vid utgången av varje kalenderår ser till att fastigheter används på ett sådant sätt att den förblir en näringsfastighet, d.v.s. att verksamhetsdelen av fastigheten förblir större än bostadsdelen och att den är tillräckligt avskiljd. I annat fall drabbas den skattskyldige av en mycket hård beskattning av den återföring som ska ske vid en omklassificering.

I de situationerna finns det inte några undantag för den skattskyldige, i motsats till då en omklassificering ska ske från privatbostadsfastighet när tröghetsregeln blir tillämplig. Det medför att om fastigheten har varit föremål för omfattande till-, ombyggnader, renovering eller då fastigheten kanske rent av har förvärvats i näringsverksamheten, så riskerar den skattskyldige att gå i konkurs om denne inte kan betala skatten på de belopp som återförs vid omklassificeringen, vilka kan beskattas med full marginalskatt samt uttag av egenavgifter.

Det kan i belysning mot den omvända situationen, då fastigheter omklassificeras från privatbostadsfastighet, förefalla som en lagstiftningsmiss att det inte finns några undantag från direkt omklassificering i dessa fall. Det har emellertid belysts i förarbete att omklassificeringar från näringsfastigheter kan leda till oskäligen effekter, varför införandet av tröghetsregeln endast i den omvända riktningen ter sig lite speciell. Dock hade en typ av tröghetsregel inte löst förevarande problem. Snarare så hade ett avsiktsrekvisit, likt den för privatbostad, kunnat införas för att lösa problemet. Om en näringsidkare inte hade i avsikt att omklassificering skulle ske, kunde denne då ändra användningen av fastigheten på ett sådant sätt att den på nytt klassificerades som näringsfastighet utan att omklassificering hade aktualiserats.

En verksamhetslokal på en näringsfastighet med blandad användning kommer i många fall att användas för andra ändamål än för verksamheten, t.ex. så kan ett vuxet barns boendesituation medföra att ett kort ianspråktagande av en del av lokalen sker för att lösa en tillfällig förvaring

av barnets bohag, eller att en bil under en semesterresa tillfälligt parkeras i en del av lokalen istället för att stå i carporten då ägaren vill minska stöldrisker etc. Sett till privatbostadsklassificeringen så handlar det om en kvadratmeterbedömning varför endast ett mindre ianspråktagande av verksamhetslokalen kan få hårda konsekvenser. Hade ägarens avsikt alltså varit att fastigheten skulle utgöra en näringsfastighet så borde omklassificering inte behöva ske om fastigheten återställdes för att få sitt ursprungliga användande.

Det har även betydelse för de fall att några större kostnader inte har lagts på en näringsfastighet och att det således inte finns potentiell skatterisk vid en omklassificering. Det gäller då främst att de avdrag som görs under året på en näringsfastighet, som vid klassificeringstidpunkten inte längre uppfyller kraven på näringsfastighet, genom retroaktivitet inte medges. Vilket föranleder den skattskyldige en oförutsebarhet som inte kan vara att anse som tillfredsställande. Att fastigheter klassificeras vid utgången av varje kalenderår gör det svårt för den skattskyldige att kunna planera den verksamhet som bedrivs på fastigheten. Hade den skattskyldige fått möjlighet att vid ingången av varje kalenderår veta hur klassificeringen för året är, skulle förutsebarheten bättre tillgodoses. Liksom att det kan förekomma användning av en fastighet som under kalenderåret strider mot den klassificering som kommer att ske vid utgången av kalenderåret enligt nu gällande lagstiftning, kan det ske motsvarande användning av en fastighet som redan har klassificerats vid ingången av ett kalenderår. Det kan dock inte bortses från att förutsebarheten för den enskilde inte skulle lida av att lagstiftningen ändrades gällande klassificeringstidpunkten.

De möjligheter som har skapats för att undvika omklassificering av en privatbostadsfastighet tar sin utgångspunkt i att det från lagstiftarens sida verkar ha varit önskvärt att den skattskyldige ska få sin fastighet klassificerad som en privatbostadsfastighet. Det kan ske dels genom att fastigheten, trots användande som uppfyller klassificering som näringsfastighet, likväl kan vara privatbostadsfastighet, om avsikten är att den ska användas på ett sätt som uppfyller kraven. Har fastigheten väl klassificerats, finns även tröghetsregeln som ett extra skydd från att den skattskyldige ska bli hårdare kapitalvinstbeskattad. Skatteuttaget blir väsentligt mycket högre för näringsfastigheter. Men det kan inte medföra att skattskyldiga, som får den del av kapitalvinsten som uppkommit efter en omklassificering till näringsfastighet, som i ett större behov av undantagsregler än den tidigare beskrivna situationen. Det eftersom skatteuttaget sker vid avyttringen, när det finns kapital att tillgå för betalning av skatten. Det gäller även om en del av anskaffningsvärdet av fastigheten fram tills omklassificeringen sker, ska behandlas som värdeminskningssavdrag vid avyttringen.

När det gäller avsikten som grund för klassificering, är bedömningarna något mer förmånliga då det gäller tomtmark. Detta är önskvärt för att upprätthålla möjligheten att undvika klassificering som näringsfastighet av tomter som ännu ej bebyggs och tagits i anspråk på ett sätt som medför att privatbostadskraven uppfyllts. Enligt tidigare redogörelse över situationen

kan avsikten klassificera tomtmarken som privatbostadsfastighet. Enligt Skatteverket är tröghetsregeln dessutom tillämplig, vilket jag i likhet med Sjöblom inte anser att lagtexten medger. Därtill är jag av den uppfattningen att, avsikten med tomtmark endast kan manifesteras genom att avsikten förverkligas. Bebyggs inte tomtmark som blivit klassificerad som privatbostadsfastighet utan istället avyttras, så får den skattskyldige en möjlighet att, under förutsättning att någon form av bevisning rörande dennes personliga förhållande, tjänsteförhållande etc. presteras, undvika en klassificering som näringsfastighet på mycket lösa grunder. Samtidigt som lagstiftningen behöver ge utrymme för de fall då avsikten måste frångås för att avsikten inte kan förverkligas.

Det ska i samband med den bedömningen även avgöras om det går att försvara en ovillkorlig omklassificering av en näringsfastighet, då en ytterst tillfällig användning av näringsfastigheten, medför att den uppfyller kriterierna för att vara en privatbostadsfastighet. Eftersom det mot äventyr att fastigheten blir omklassificerad från näringsfastighet går att sätta en tidsram som långt understiger den som medges vid privatbostadsklassificering genom avsikt.

Trots lagstiftarens ansträngning med att komma till rätta med den problematik de upplevde fanns med tvåfamiljshus. D.v.s. gällande möjligheten att med mindre ändringar navigera mellan klassificeringarna, så anser jag att den möjligheten alltså existerar. De flesta privatbostadsfastigheter har ett garage som komplementbyggnad, oftast med tillhörande förråd. Dessa byggnader borde oftast uppgå till en så stor area att det för en normal villa kan avgöra hur klassificeringen blir genom att garaget används för egen del eller uthyrs till en utomstående, t.ex. till den som uthyrning av bostaden sker, då det rör sig om tvåfamiljshus. När det gäller enfamiljshus föreligger inte samma problematik eftersom den ytterst restriktiva praxisen gällande verksamhetslokaler på en privatbostadsfastighet i många fall försvårar den typen av navigering mellan klassificeringarna. Trots det anser jag att lagstiftningen gällande privatbostadskriterierna i detta avseende i stort sett är tillfredsställande med beaktande av att lagstiftaren har utgått ifrån två ytterlighetsfall och lyckats reglera de fall som rymms däremellan.

Då det gäller privatbostadsfastigheter vari ägaren har tagit en del i anspråk för sin verksamhet eller tjänst finns det avsevärda risker för den skattskyldige att inte medges avdrag för lokalen. Det gäller främst då verksamheten är av sådan karaktär att lokalens inredning medför att ett ianspråktagande av den som bostadsdel inte omöjliggjorts. I de flesta fall då det rör sig om ett avstående av ett rum etc., som den skattskyldige gärna inte vill avvara för sådana ändamål, är det därför inte alltid värt för den skattskyldige att inhysa sin verksamhet i hemmet mot äventyr att denne själv får stå kostnaden utan möjligheter till avdrag.

Vidare förefaller lagstiftningen synnerligen underlig i och med att en i Sverige obegränsat skatteskyldig inte kan inneha ett småhus på en lantbruksenhet och bli beskattad enligt reglerna för privatbostad, medan om

småhuset inte hade legat på en lantbruksenhet så hade det gått för sig. Någon utredning i förarbeten kring huruvida småhus på lantbruksenheter i större utsträckning utgör en näringsfastighet saknas, medan det konstateras att lantbruksenheter har en sådan anknytning till Sverige att fastighets-taxeringslagen inte kan tillämpas på dessa fastigheter. Det är i sitt sammanhang inte särskilt väl underbyggt att just den typen av småhus bereder myndigheter särskilda svårigheter att bedöma huruvida småhuset verkligen utgör en privatbostad. Men det ligger närmare till hands att dra slutsatsen att, lagstiftaren har haft en uppfattning om att småhus på lantbruksenheter i större utsträckning inhyser någon form av verksamhets-lokal, såsom kontor etc. Sett ur den skattskyldiges synvinkel är lag-stiftningen inte likformig för de fall denne per definition hade ägt ett utomlands beläget småhus på en lantbruksenhet, med hur det hade förhållit sig med motsvarande svenska förhållande.

Då det gäller närståendebegreppet så skapar det brister i likformigheten vid bedömningen av privatbostäder. Då en fastighet uthyrs av svärföräldrar, blir fastigheten klassificerad som privatbostadsfastighet. Men för de fall uthyrningen sker i omvänd riktning blir endast sonens/dotterns del i fastigheten klassificerad så medan svärsonens/svärdotterns del blir klassificerad som näringsfastighet.

Som beskrivits så finns det avsevärda problem som kan drabba fysiska personer som äger fastigheter, vilka även används för näringsverksamhet. På området med närstående, kunde det vara önskvärt att förstärka möjligheten att få en fastighet klassificerad som privatbostadsfastighet, för att uppnå likformighet. När det gäller näringsfastigheter är problematiken mer påtaglig, vilket enkelt kan elimineras genom att låta fastigheten ingå i ett handelsbolag/kommanditbolag eller äga den genom ett aktiebolag. Beskattningen av fastigheter i handelsbolag är likvärdig den som gäller då en fysisk person äger en näringsfastighet, med undantag från att någon betungande beskattning inte kan förekomma då fastigheten inte kan bli en privatbostadsfastighet. Det är för den enskilde näringsidkaren ett enkelt sätt att gardera sig mot otrevliga överraskningar om Skatteverket skulle göra revision då fastigheten av en händelse inte för tillfället skulle uppfylla kraven på att vara en näringsfastighet. Därtill vore det med tanke på att enskild näringsverksamhet utgör ett institut, som ska medföra att det är enkelt för de enskilda, kanske inte alltid skatterättsligt medvetna, att bedriva näringsverksamhet. Vilket även borde tillgodose dessa en möjlighet att inte drabbas av betungande skatteuttag för de fall att fastigheten ska omklassificeras till privatbostadsfastighet.

En enkel lösning vore att bereda dessa personer en möjlighet att vid en eventuell omklassificering kunna välja om de vill föra över sin verksamhet inkl. fastigheten till ett handelsbolag. Därigenom ge enskilda näringsidkare ett motsvarande skydd som tröghetsregeln ger ägare av privatbostadsfastigheter. Visserligen förekommer det andra svårigheter med att överföra en fastighet till ett handelsbolag, beroende av att en delägare behövs för att driva bolaget. Vilket dock kan lösas genom bildandet av ett

kommanditbolag där en mer eller mindre passiv delägare kan utnyttjas, vilken inte behöver stå några ekonomiska risker och inte heller vara berättigad till någon större andel i vinsten.

Käll- och litteraturförteckning

Offentliga tryck

Proposition 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning.

Proposition 1990/91:54 om kvarvarande frågor i reformeringen av inkomst och företagsbeskattningen, m.m.

Proposition 1993/94:91 Vissa fastighetsskattefrågor, m.m.

Proposition 1999/2000:2 Inkomstskattelagen.

SOU 1979:32 Fastighetstaxering 81, Betänkande av 1976 års fastighetstaxeringskommitté.

Lag (1990:1382) om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

Litteratur

Andersson, Mari m.fl.: Inkomstskattelagen, 1-28 kap., En kommentar. Del 1, Upplaga 6:1, Författarna & Norstedts Juridik, Stockholm, 2006.

Eriksson, Asbjörn: Praktisk beskattningsrätt, Lärobok i inkomst- och förmögenhetsbeskattning, Elfte upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2004.

Johansson, Gunnar & Rabe, Gunnar: Det Svenska Skattesystemet, upplaga 11:1, Författarna & Norstedts Juridik AB, Kristianstad, 1998.

Lodin, Sven-Olof m.fl.: Företagsbeskattning, andra upplagan, Industriförbundets Förlag AB, Stockholm, 1991.

Lodin, Sven-Olof m.fl.: Inkomstskatt -en läro- och handbok i skatterätt, nionde upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2003.

Pelin, Lars: Skattereformen och fortsatt reformerande, med några besvärliga skatterättsliga frågor, femte upplagan, Studentlitteratur, Lund, 1995.

Sjöblom, Per: Reavinstbeskattning av privatbostads- och näringsfastigheter: en kommentar, (Liber, Allmänna förlag), Stockholm, 1991.

Söderholm, Ulf: Villor och bostadsrätter, De nya skattereglerna, tredje upplagan, Beyronds Förlag och Ulf Söderholm, Malmö, 1992.

Tivéus, Ulf: Skatt på kapital, Upplaga 11:1, författaren och Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2006.

Artiklar

Sjöblom, Per: Gränsdragningen mellan privatbostadsfastigheter och näringsfastigheter, Skattenytt, 1991

Övriga källor

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2006 års taxering, Del 1, Skatteverket, Fritzes, 2006

Skatteverkets ställningstagande, Dnr 130 227116-05/111

Rättsfallsförteckning

Regeringsrättens Årsbok, referat

RÅ 1933 ref. 52

RÅ 1969 ref. 19

RÅ 79 1:14

RÅ 80 1:28

RÅ 81 1:21

RÅ 81 1:54

RÅ 81 1:62

RÅ 81 1:63

RÅ 82 1:77

RÅ 84 1:15

RÅ 85 1:87

RÅ 1987 ref. 23

RÅ 1988 ref. 21

RÅ 2002 ref. 73

RÅ 2003 ref. 23

Regeringsrätten Årsbok, notiser

RÅ 1969 not. Fi 1967

RÅ 1992 not. 90

RÅ 1992 not. 91

RÅ 1993 not. 96

RÅ 1998 not. 38

RÅ 2002 not. 180

Rättsfallsreferat från Regeringsrätten

R76 1:30

Rättsfallsreferat från Kammarrätten

K74 1:11

Avgöranden från Kammarrätten

Kammarrätten i Göteborg dom den 25 september 2003 (mål nr. 2283-03)

Kammarrätten i Göteborg dom den 26 september 2003 (mål nr. 3464-03)