



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Mattias Lönn

Näringsfastighet eller privatbostadsfastighet?

Gränsdragningen vid den skatterättsliga
klassificeringen av fastigheter

Examensarbete
30 högskolepoäng

Handledare
Mats Tjernberg

Ämnesområde
Skatterätt

Termin
HT 2011

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Syfte	4
1.2 Metod	4
1.3 Disposition	5
1.4 Avgränsning	5
1.5 Material	5
1.6 Problemformulering och frågeställning	6
2 KLASSIFICERING AV FASTIGHETER	7
2.1 Antingen eller	7
2.2 Bedömningen	7
2.3 Fastighetsbegreppet	8
2.4 Privatbostadsfastighet	9
2.4.1 Privatbostad	9
2.4.2 Småhus – karaktär och användning	10
2.4.2.1 Komplementsbyggnader	10
2.4.2.1.1 KRSU nr 2000:2337, Komplementsbyggnad	10
2.4.2.1.2 Vad är komplementsbyggnad?	11
2.4.2.2 Småhus på jordbruksfastighet	12
2.4.2.3 Småhus i utlandet	13
2.4.2.4 Byggnad på ofri grund	14
2.4.2.5 Flera småhus på samma fastighet	15
2.4.2.5.1 Näringsfastighet belägen på privatbostadsfastighet	16
2.4.2.6 Småhus av ringa värde	16
2.4.2.7 Uppdelad byggnadskropp	16
2.4.3 Tomtmark ämnad att bebyggas	17
2.4.4 Fritidshus	17
2.4.4.1 RÅ 1998 not 38, Uthyrning av fritidsfastighet	17
2.4.4.2 Fritidshus diskussion	18
2.4.5 Närstående	19
2.4.6 Avsikt	20
2.4.6.1 Fredholm - Något om gränsdragningen mellan privatbostadsfastighet och näringsfastighet	20
2.4.6.2 KRNG dom 2001-02-27, Obebyggd tomts karaktär	21

2.4.6.3	KRNG nr 2002:3913, Skattemässig karaktär på avyttrad tomt	22
2.4.6.4	KRNG nr 2004:4644, Avsikt	22
2.4.6.5	Kommentar till praxis om avsikt	23
2.4.7	Bestämningstidpunkt	23
2.4.7.1	Tröghetsregeln	24
2.4.7.1.1	KRNG 2003:3464, Tröghetsregeln obebyggd tomt	25
2.4.8	Fastighetstaxeringen	25
2.4.9	Övervägande och väsentlig del	26
2.4.9.1	KRS 3759-61-1994 Bedömning efter värde eller volym	27
2.4.9.2	Särreglering av tvåfamiljshus	28
2.4.10	Remissinstansernas synpunkter vid införandet av gällande reglering	29
2.4.11	Synpunkter i doktrinen vid införandet av gällande reglering	30
2.5	Näringsfastighet	30
2.5.1	Småhus innehavda av juridisk person	30
2.5.1.1	Juridisk person som delägare	31
2.5.1.1.1	RÅ 2010 ref. 96, Renskötarbostad	31
3	BESKATTNINGEN AV FASTIGHETER	33
3.1	Privatbostadsfastighet	33
3.1.1	Uthyrning av privatbostad	33
3.1.2	Andra skattepliktiga inkomster	33
3.1.3	Avyttring av fastighet	34
3.2	Näringsfastighet	35
3.2.1	Avyttring av näringsfastighet	35
3.3	Beskattningskonsekvenser vid omklassificering	36
4	DEN FRAMTIDA LAGSTIFTNINGEN	37
4.1	Bedömning på delägarnivå	37
4.2	Uppdelad tid och byggnadskropp	38
4.3	Rydins föreslagna modeller	39
5	AVSLUTANDE DISKUSSION OCH ANALYS	42
5.1	Lagstiftningens tanke och syfte	43
5.2	Gränsdragning	43
5.2.1	Flera hus	44
5.2.2	Delad byggnadskropp	44
5.2.3	Tidsmässig uppdelning	45
5.2.4	Avsiktsrekvisitet	45
5.2.5	Till övervägande del	46
5.2.6	Till väsentlig del	46
5.3	Avslutande ord	47
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING		48

Summary

The Swedish taxation legal classification of properties affects type of incomes, deduction right, capital gains taxation, time of taxation, tax reservations and employee benefits. The classification can significantly affect the rate of taxation.

A property is as a rule classified as either private residential or business property. The regulation is found in the IL Chapter 2. and in FTL. The assessment is based on ownership, character and use of the property. Private residential properties are single-family homes, which are predominantly (50%) used by the property owner or his relatives as a private residence. All properties which are not private residential properties are classified as commercial properties. Real estate owned by an entity other than a decedent estate is classified as commercial property.

In reality, there are a big variety of configurations, which is not reflected in the legal text. Despite that the lawgiver's purpose was simplicity the regulation is an unusually complex legalization to apply. In particular the cases of a shared ownership should be quite common. These cases should be regulated more clearly than at present time.

I have found the following cases involve ambiguities and should be regulated further:

- Houses are leased most of the year
- Split bodies of the buildings
- Single-family houses with shared ownership by 50/50 and with different uses
- Two-family houses with a dominant majority owner
- Property with a juridical person as a minority owner

By making separate assessments of each share I believe that most demarcation problems caused by shared ownership of the buildings could be eliminated. For the cause of simplicity each property share should be classified as either private residential or commercial property. However, each share of the property could independently be classified in various ways. While the cause of an entrepreneur with premises in its private residence may not split his residence in different parts, the whole building would be classified as either private residential or commercial property.

Today's rules are very restrictive in respect to sharing in time. My opinion is that account should be taken of a divided using in time. In the case that a property owner can proof his intention of not occupying a property greater part of the year, it should play a role in the assessment. I also suggest that a building's body should be able to be counted as two buildings, as long as the demerger is sufficiently clear. Whether this division is vertical or horizontal should not make any difference.

Sammanfattning

Skatterättsliga klassificeringen av fastigheter påverkar inkomstslag, avdragsrätt, kapitalvinstbeskattning, beskattningstidpunkt, skattereserveringar, sociala avgifter och förmåner. Klassificeringen kan påverka skattesatsen avsevärt.

En fastighet klassificeras i regel som antingen privatbostadsfastighet eller näringsfastighet. Reglerna återfinnes i IL 2 kap. med en del hänvisningar till FTL. Bedömningen grundar sig på fastighetens ägande, karaktär och användning. Privatbostadsfastigheter är småhus, vilka till övervägande del (50 %) användes av fastighetsägaren eller dennes närstående som privatbostad. Alla fastigheter vilka inte är privatbostadsfastighet klassificeras som näringsfastighet. Fastigheter ägda av en juridisk person förutom dödsbo klassificeras som näringsfastighet.

I verkligheten förekommer en mängd konstellationer vilket inte speglas av lagtexten. Trots att syftet var enkelhet blev resultatet en ovanligt komplicerad lagstiftning att tillämpa. Framförallt fallen med ett delat ägande torde vara särskilt vanligt förekommande. De borde regleras tydligare än idag.

Följande fall medför oklarheter och bör regleras vidare:

- Fritidshus som är uthyrt större delen av året
- Uppdelade byggnadskroppar
- Delat ägande 50/50 av enfamiljshus med olika användning
- Tvåfamiljshus med en dominerande majoritetsägare
- Fastighet med juridisk person som minoritetsägare

Genom att göra separata bedömningar på delägarnivå anser jag att de flesta gränsdragningsproblem vid delat ägande av byggnader kan undanröjas. Av enkelhets skäl kan fastigheter klassificeras som antingen eller för varje ägarandel. Däremot skall vardera andelen av fastigheten kunna klassificeras på olika sätt. Samtidigt som en företagare med lokaler i sin privatbostad ej kan dela denna i en privatbostads- och en näringsfastighetsdel.

Dagens bestämmelser är väldigt restriktiva vad gäller delad användning i tiden. Min åsikt är att hänsyn bör tas till ett delat användande i tiden. Kan en fastighetsägare påvisa att avsikt inte finns att nyttja en fastighet större delen av året borde det spela roll vid bedömningen. Jag föreslår att en byggnadskropp skall kunna räknas som två byggnader så länge delningen är tillräckligt tydlig. Oavsett om denna uppdelning är vertikal eller horisontell.

Förkortningar

Dnr	Diarienummer
Ds	Departementsserien
f.	följande sida
ff.	följande paret sidor
ff	följande sidor
FTL	Fastighetstaxeringslag (1979:1152)
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
KR	Kammarrätten
KRNG	Kammarrätten i Göteborg
KRNJ	Kammarrätten i Jönköping
KRNS	Kammarrätten i Stockholm
KRSU	Kammarrätten i Sundsvall
NJA	Nytt juridiskt arkiv, avdelning I
not.	Notismål
Pm	Promemoria
prop.	Proposition
Ref.	Referat
RINK	Utredningen om reformerad inkomstbeskattning
RF	Regeringsformen
RN	Riksskattenämnden
RR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens årsbok
RSV	Riksskatteverket
SFS	Svensk författningssamling
SKV	Skatteverket
SkU	Skatteutskottet
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
SST	Svensk skattetidning

1 Inledning

Hur fastigheter ska klassificeras och beskattas påverkar alla fastighetsägare. Den skatterättsliga klassificeringen av fastigheter är ett ämne med stort allmänintresse. Alla från de stora fastighetsbolagen till den enskilde medborgaren med en liten sommarstuga berörs. Klassificeringen är viktig för fastighetsägarna då den har påverkan på såväl den löpande beskattningen som på realisationsvinstbeskattningen.

Även om skattereglerna för fastigheter slår brett är regleringen inte alltid särskilt klar och lättillgänglig. Klassificeringen av fastigheter bjuder på flera besvärliga rättsfrågor i form av gränsdragningsproblem och gränsfall, varav många kan antas vara rätt vanligt förekommande.

I uppsatsen klargörs klassificeringen och beskattningen av fastigheter från en relativt grundläggande nivå. Varpå en djupare undersökning och diskussion ägnas åt regleringens oklarheter och eventuella svagheter. Förhoppningen är att jag med min uppsats i möjligaste mån kunna vidare klargöra nuvarande rättsläge och dess konsekvenser.

1.1 Syfte

Uppsatsens syfte är att i möjligaste mån klargöra rättsläget för den skatterättsliga klassificeringen av fastigheter. Vidare syftar uppsatsen till att identifiera eventuella gränsdragningsproblem vid klassificering av fastigheter som antingen näringsfastigheter eller privatbostadsfastigheter. Samt vid oklarheter i rättsläget söka presentera en alternativ lösning lege ferenda eller lege lata, där sådan kan vara påkallad.

1.2 Metod

I uppsatsen tillämpas en klassisk rättsdogmatisk problemorienterad metod. Den rättsdogmatiska metoden är den metod vilken vanligen används i akademiska juridiska arbeten. Metoden innebär studier av lagstiftning, praxis och doktrin i nämnd hierarkisk ordning, de huvudsakliga rättskällorna. Målet är att genom att studera rättskällorna kunna klargöra rättsläget.

Där lagstiftningen anses oklar, på så sätt att det finnes utrymme för tolkning, har en subjektiv tolkning tillämpats. Utifrån förarbeten, praxis och doktrin har undertecknad tolkat och sökt klargöra rättsläget.

1.3 Disposition

Uppsatsen disponeras enligt följande. Inledningsvis utreds rättsläget för klassificering av fastigheter, först privatbostadsfastigheter och sedan näringsfastigheter. Med avstamp i Inkomstskattelagen utreds lagstiftning och förarbeten på området.

I det därpå följande kapitlet redogörs översiktligt för klassificeringens skattekonsekvenser. Hur den löpande beskattningen och kapitalvinstbeskattningen ser ut för fastighetsslagen privatbostadsfastigheter följt av näringsfastigheter.

Löpande i uppsatsen analyseras relevant praxis och doktrin i samband med berört område.

Avslutningsvis föres en avslutande sammanfattande diskussion, med en mer djuplodande analys av hur reglerna fungerar på ett praktiskt och teoretiskt plan. Om rättsläget i vissa fall kan anses vara oklar och/eller bristfällig, diskuteras resultatet av rättslägets nuvarande status samt eventuella möjligheter till alternativ reglering.

1.4 Avgränsning

Av praktiska skäl har uppsatsen avgränsats. På så sätt har de centrala frågeställningarna kunnat få en större fokus. Uppsatsen behandlar ej statliga fastighetsbeskattningen, den så kallade villaskatten, mer än förbigående då det anses behövt för uppsatsens syften. Ej heller avhandlas definitioner för betydelse av uppskavsreglerna i någon större utsträckning. Inte heller den numer avskaffade arvsskatten beaktas särskilt. Huruvida dessa skatter kan komma att återinföras avstår jag från att spekulera i. Icke heller har ägarlägenheter eller bostadsföretag fått något större utrymme.

Till källorna för uppsatsen har iakttagits handlingar fram till och med den första januari 2011. Handlingar efter detta datum har lämnats utan hänsyn.

1.5 Material

Till grund för uppsatsen ligger lagstiftning, praxis och doktrin.

Relevant lagstiftning finns i första hand i inkomstskattelagens andra kapitel. Där finns lagrummen vilka reglerar klassificeringen av fastigheter samlade sedan 1999. Inkomstskattelagen samlar sedan de huvudsakliga lagarna kring olika former av inkomstbeskattning. Fastighetsklassificeringens koppling till fastighetstaxeringen gör att även avsnitt av fastighetstaxeringslagen behandlas i uppsatsen.

De förarbeten som studerats är naturligtvis i första hand de offentliga utredningar och propositioner som legat till grund för ovan nämnda lagstiftning. Mest relevant är propositionen som låg till grund för ovan nämnda inkomstskattelag.

Antalet fall i praxis är begränsat. I första hand rör det sig om domar som diskuterar när avsikten anses påvisad i samband med avyttring av fastighet, oftast obebyggd tomtmark. Det vid avyttring som klassificeringen får störst ekonomiska konsekvenser. Idag finns en stor andel av relevant praxis i kammarrättsdomar.

Diskussionen i doktrinen är relativt knapphändig, trots fastighetsklassificeringens breda effekt. I facktidskrifterna Svensk Skattetidning och Skattenytt har rättsområdet diskuterats framförallt i samband med skattereformen. I *Vad är privatbostad?*, SN 1990, diskuterar Harry Norman om de då nya reglerna skulle komma att leda till ett mer osäkert rättsläge än tidigare. Norman diskuterar framförallt eventuella gränsdragningsproblem. Året därpå skriver Ulf Fredholm *Något om gränsdragningen mellan privatbostadsfastighet och näringsfastighet i SvSkT*. Från senare år är materialet knapphändig. Den mest djupgående behandlingen av ämnet står Urban Rydin för. I doktorsavhandlingen *"Inkomst av näringsfastighet i enskild näringsverksamhet. Arbetsinkomst eller kapitalinkomst?"* ägnar Rydin ett kapitel specifikt åt skatterättsliga klassificeringen av fastigheter.

1.6 Problemformulering och frågeställning

Frågeställningen är huruvida den skatterättsliga lagstiftningen är välfungerande i sin nuvarande form eller ifall det finns oklarheter i regleringen och gränsdragningsproblem?

- Är lagstiftningen tillräcklig?
- Finns det gränsdragningsproblem?
- Om gränsdragningsproblem finns, när uppstår de?
- Hur hanteras de av domstolar och myndigheter?
- Utrymme för förbättringar?

2 Klassificering av fastigheter

I detta kapitel redovisas och kommenteras gällande skatterättslig lagstiftning som klassificerar fastigheter i privatbostads- eller näringsfastigheter, samt lagregler kring beskattningen av nämnda fastighetsslag.

2.1 Antingen eller

En fastighet klassificeras i regel som antingen privatbostad eller näringsfastighet. Det var mycket medvetet som lagstiftaren valde utgångspunkten att fastigheter skulle klassificeras som antingen eller i samband med skattereformen i början av 1990-talet. Enligt propositionen instämde också flertalet av remissinstanserna. Tidigare lagstiftning gav dock möjlighet till skatterättslig klyvning av en fastighet och byggnad vid blandad användning, med införandet av nuvarande lagstiftning inskränktes denna möjlighet. Idag är oftast hela fastigheten antingen privatbostads- eller näringsfastighet.¹

I förarbetena menas att syftet med införandet av dagens regler var att ”... uppnå enkla, enhetliga och likformiga regler för inkomstbeskattningen”.² Detta skulle ske genom uppdelningen av fastigheter mellan inkomstlagen näringsverksamhet och kapital. Efter indelningen i rätt inkomstslag beskattas näringsfastigheter efter faktiska inkomster och utgifter i näringsverksamhet, medan privatbostäder beskattas mer schablonartat i kapital.

2.2 Bedömningen

Bedömningen sker på byggnadsnivå. Med gällande reglering klassificeras hela byggnaden som antingen privatbostads- eller näringsfastighet.

I sin avhandling *”Inkomst av näringsfastighet i enskild näringsverksamhet . Arbetsinkomst eller kapitalinkomst?”* behandlar Urban Rydin bland annat klassificeringen av fastigheter. Rydin menar att det finns en diskrepans mellan lagstiftningens disposition och hur bedömningen vid klassificeringen går till i praktiken. Utgår man från lagstiftningen kan det framstå som att hela bedömningen görs i ett steg. Emedan Rydin menar att i praktiken sker bedömningen i två steg: först en karaktärsbedömning, sedan en användningsbedömning.³

¹ Proposition 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning [ref Prop. 1989/90:110] s. 499

² Prop. 1989/90:110 s.499 f.

³ Rydin, Urban, *Inkomst av näringsfastighet i enskild näringsverksamhet Arbetsinkomst eller kapitalinkomst?*, Juristförlaget i Lund, Lund 2003[cit. Rydin] s. 152 f.

Kortfattat kan man säga att det är tre huvudsakliga punkter vilka bestämmer klassificeringen vid bedömningen, nämligen;

1. Ägandet av byggnaden.
2. Byggnadens karaktär.
3. På det sätt byggnaden användes.⁴

Det är möjligt att såväl Skatteverket som förvaltningsdomstolarna i praktiken följer Rydins bedömningsordning i kulisserna. Dock ställer jag mig frågande till om ordningen har någon faktiskt betydelse. När bedömningen ger samma resultat oavsett ordning har dispositionen ingen betydelse för rättsläget. Även om man kanske kan tycka att lagtexten vore lättare att tolka och tillämpa om dispositionen så långt som möjligt hängde samman med den praktiska tillämpningen.

Fastighetsklassificeringen omfattar flera moment och inom dessa många möjliga konstellationer. Regleringen kan tyckas klurig och svåröverskådlig och hade enligt min mening vunnit på en tydligare disposition, även på den här punkten. För att fastighetsägare ska kunna göra en riktig bedömning är det viktigt att lagstiftningen är så tydlig som möjligt. Med en tydlig disposition så kan de frågor som inte föranleder svåra gränsdragningsproblem, relativt enkla och redan tydligt reglerade avgöras enkelt. Vilket också borde underlätta klarläggande av de svårare bedömningsfrågorna så dessa kan få större fokus och utredas utifrån rätt omständigheter.

2.3 Fastighetsbegreppet

Det civilrättsliga och skatterättsliga fastighetsbegreppet skiljer sig åt. Skatterättsliga fastighetsbegreppet är något mer omfattande.

Fast egendom är enligt 1 kap. 1 § och 2 kap. 1-3 §§ Jordabalken indelad i fastigheter. Fastigheterna består alltså av mark med äganderätt till vilken fastighets-, byggnads- och industritillbehör. De olika formerna av tillbehör räknas till fastigheten om de är i samma ägares hand som fastigheten. Arrenderar fastighetsägaren ut marken skall exempelvis arrendators byggnad på marken ej räknas till fastigheten, byggnaden är inte en fastighet.⁵

Inom skatterätten är begreppet fastighet något utökat. Utgångspunkten är bestämmelserna ovan om fast egendom i Jordabalken. Dock är exempelvis byggnad på ofri grund, egentligen lös egendom, att betrakta som fastighet enligt skatterätten, 2 kap. 6 § IL. Vilket betyder att en utarrenderad fastighet

⁴ Punkterna är i huvudsak hämtade från Rydin, s. 153

⁵ Eriksson, Asbjörn, *Praktisk Beskattningsrätt*, [14 uppl.], Studentlitteratur, 2007 [cit. Eriksson], s.160

med byggnad är fastighet både för markägare och också arrendator, varför båda kan beskattas för samma fastighet men på olika grunder. Eriksson menar att: *”Tomträtt utgör en särskild form av fastighetsupplåtelse. Innehav av tomträtt anses ligga äganderätten så nära att en tomträttsinnehavare i allt väsentligt jämföras med fastighetsägaren vid beskattning. (2 kap. 6 §, 2 st. IL och 1 kap. 5 § FTL)”*⁶

2.4 Privatbostadsfastighet

Följande kapitel utreder vad en privatbostad är och vilka fastigheter som skall definieras som privatbostadsfastigheter. Samtidigt ser jag lite närmre på i sammanhanget viktiga kriterier och begrepp. Utöver de vanligtvis förekommande förhållandena behandlas även mer udda situationer som småhus av ringa värde, småhus beläget i utlandet och byggnad på ofri grund.

2.4.1 Privatbostad

Vad som är en privatbostad bestäms i 2 kap. 8–12 §§ IL.

I 2 kap. 8 § IL finns en huvudregel som definierar vad som är en privatbostad. Enligt denna huvudregel är en privatbostad ett småhus som till övervägande del användes som bostad av ägaren, eller närstående till ägaren. Bostaden kan vara permanent- eller fritidsbostad. I propositionen understrykes att det är användningen som avgör hur fastigheten skall klassificeras.⁷

Privatbostadsfastighet kan, enligt 2 kap. 13 § IL, vara ägarlägenhetsenhet eller småhus som är en privatbostad. Begreppet småhus definieras närmre i 2 kap. 13 § IL och FTL. Även om en privatbostadsfastighet som regel utgörs av en privatbostad i form av småhus eller lägenhet finns ett undantag. Privatbostad kan nämligen också utgöras av tomtmark, om tomten är avsedd att bebyggas med ett småhus att nyttja som privatbostad.⁸

Privatbostadsfastighet kan vara småhus på tillhörande egen tomtmark. Liksom småhus på en jordbruksfastighet, mangårdsbyggnad på tomt. Eller småhus på annans mark, exempelvis byggnad på arrenderad tomt.⁹

Småhus klassificeras efter på vilket sätt det till övervägande del användes enligt 2 kap. 8 § IL. Övervägande del betyder att fastigheten till mer än hälften ska användas som privatbostad av ägaren för att vara privatbostad.

⁶ Eriksson s. 161

⁷ Prop. 1989/90:110 s. 500

⁸ Andersson, Mari, Saldén Enéus, Anita & Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen: en kommentar 2011. D. 1, 1-28 kap.*, [11. uppl.], Norstedts juridik, Stockholm 2011 [cit. Andersson] s. 49 ff

⁹ Andersson s. 42 ff

Om kriteriet uppfylls är alltid hela fastigheten privatbostad. Till ”övervägande del” är ett uttryck som förekommer såväl i IL som i FTL.¹⁰

Om kriteriet för användning till övervägande del ej är uppfyllt kan i vissa fall en avsikt att använda fastigheten till övervägande del på visst sätt vara tillräcklig. Bostäder kan trots dem är uthyrda räknas som privatbostäder, uthyrningen i sig är inte tillräckligt för att utesluta en sådan klassificering. Även om en bostad hyrs ut kan det nämligen finnas en avsikt hos ägaren att inom överskådlig tid bosätta sig på fastigheten. Kan fastighetsägaren påvisa en avsikt att bosätta sig på fastigheten inom överskådlig tid kan den behålla karaktären av privatbostadsfastighet. I de fall ägaren inte har för avsikt att göra så, utan att endast hyra ut fastigheten, ska den behandlas som näringsfastighet. Avsikt är alltså ett centralt begrepp i sammanhanget.¹¹

2.4.2 Småhus – karaktär och användning

För en definition av småhus och ägarlägenhetsenhet hänvisar 2 kap 13 § IL till 2 kap. 2§ FTL, fastighetstaxeringslagen (1979:1152). Småhus definieras som en byggnad ämnad som bostad för en eller två familjer. Som det framgår ovan måste en fastighet vara eller vara avsedd att bli bebyggd med ett småhus för att den ska kunna klassificeras som privatbostadsfastighet.¹²

2.4.2.1 Komplementsbyggnader

Till ett småhus hör många gånger mindre extrabyggnader vilka benämns komplementsbyggnader. Exempel på komplementsbyggnader till småhus kan vara garage, sophus eller förråd. Dessa tillhörande byggnader ingår i och ska räknas samman med småhuset i samband med taxering och skatterättslig klassificering.¹³ Vilket framgår tydligt av lagtextens definition av småhus i 2 kap. 2 § FTL; ”*Till sådan byggnad skall höra komplementhus såsom garage, förråd och annan mindre byggnad.*”¹⁴

Garage och förråd ingår oftast på ett naturligt sätt i småhuset. Begreppet mindre byggnad är däremot inte en lika självklar benämning. Undertecknad menar att man vid bedömningen rimligen får sätta begreppet ”mindre” i förhållande till huvudbyggnaden. Hur stor en komplementsbyggnad får vara i förhållande till huvudbyggnaden tycks dock oklart. Likaså kan diskuteras hur stor vikt man skall tillmäta byggnadernas karaktär och användning.

2.4.2.1.1 KRSU nr 2000:2337, Komplementsbyggnad

Ett kammarrättsmål från Sundsvall berör vad som räknas som komplementsbyggnad. I målet var det frågan om en tidigare

¹⁰ Andersson s. 42 ff.

¹¹ Prop. 1989/90:110 s. 500

¹² Rydin s. 118

¹³ Andersson s. 42f.

¹⁴ 2 kap. 2 § FTL

ladugårdsbyggnad på jordbruksfastighet som byggts om för att användas i ägarens näringsverksamhet. Ladugårdsbyggnaden var klassificerad som ekonomibyggnad i jordbruk. Skattemyndigheten yrkade på att ladugården efter ombyggnaden istället skulle betraktas som komplementshus till mangårdsbyggnaden, ägarens privatbostad.

Länsrätten konstaterade att det väsentliga i målet var att det var frågan om ett småhus inrättat som privatbostad samt om ladugården kunde anses utgöra komplementsbyggnad. Bedömningen tog fasta på byggnadens storlek och användning. Byggnadens storlek om 500 m² talade, enligt LR, för att det inte var fråga om komplementsbyggnad. Likaså det faktum att byggnaden inte var avsedd att huvudsakligen användas som komplementsbyggnad. Länsrätten fann att ladugården inte var komplementsbyggnad varför mangårdsbyggnaden och ladugården skall bedömas var för sig. Kammarrätten slog fast länsrättens dom.

Skatteverket kommenterar rättsfallet i sin rättsfallssammanställning. Domen ansågs understryka att varje småhus på en fastighet ska bedömas för sig vid klassificering. För att en byggnad ska klassificeras som komplementshus skall den också användas som sådant, d.v.s. ”... *ha till uppgift att betjäna småhusets funktion som bostad.*”¹⁵ Vid förändringar av komplementshus så att de till övervägande del används på annat sätt, kan det finnas anledning att göra en bedömning av huset för sig vid klassificeringen.¹⁶

Skatteverkets kommentar visar hur Skatteverket finner en möjlighet att vända denna dom till fördel för statens skatteanspråk. Det kan nämnas att SKV inte fick rätt i fallet. Särskilt viktigt är avgörandet i samband med den tidigare fastighetsbeskattningen, vilken inte behandlas vidare. Om ett småhus utgör komplementsbyggnad åsätts det inte något eget värde enligt 2 kap 2§ FTL. Även Rydin anser att domen är riktig. Han delar KR uppfattning att det inte finns något lagstöd att räkna en så stor byggnad som komplementshus, utan byggnaden ska bedömas för sig.¹⁷

2.4.2.1.2 Vad är komplementsbyggnad?

Rättsfallet ovan från Kammarrätten i Sundsvall 2003 är exempel på en situation där gränsdragningsproblem lätt kan uppstå. Som konstaterat tidigare är det inte alltid självklart vad som skall anses vara komplementsbyggnad, särskilt när det handlar om s.k. mindre byggnad. Normalt är det ganska klart vad en komplementsbyggnad är när det handlar om mindre garage och friggebodar. Men som det visat sig i praxis finns flera möjliga konstellationer där gränsdragningen blir komplicerad. Begreppet mindre byggnad som användes i lagtexten är oklart och inbjuder därför till subjektivt tolkande. Det tycks som man i praxis utgår från

¹⁵ Riksskatteverket, Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 21/03, från Skatteverket.se: <http://www.skatteverket.se/rattsinformation/rattsfall/arkiv/ar/2003/2003/protokoll200321.4.18e1b10334ebe8bc80003133.html> (2011-06-01) [cit. RSV rättsfallsprotokoll 21/03]

¹⁶ RSV rättsfallsprotokoll 21/03

¹⁷ Rydin s. 121 f.

framförallt byggnadens förhållande till huvudbyggnaden men också dess karaktär och användning. Var gränsen går exakt är mycket oklart och är föremål för en subjektiv bedömning utan närmre direktions från lagstiftaren. Också vilken betydelse de olika bedömningsgrunderna skall tillmätas är osäkert.

Att en komplementsbyggnad kan ändra karaktär utan att den skattskyldige kan förutse det, är problematiskt. Här finns viss vägledning från praxis. Att frågan kommit upp till domstolsprövning understryker problematiken. Här kunde lagstiftaren gett mer vägledning i lagtexten. Kanske kunde man tänka sig ett upplägg där komplementsbyggnader får uppgå till en viss andel av huvudbyggnadens yta. Exempelvis kunde en gräns sättas runt 20 till 50 procent av huvudbyggnadens yta. Alternativt kunde byggnadernas karaktär och användning påverka hur stor yta får vara i förhållande till huvudbyggnaden. På så sätt kan en stor lada betraktas som komplementshus om den är oinredd och användes till förråd. Samma ladugårdsbyggnad kan dock betraktas som egen byggnad om karaktären ändras exempelvis till kontor, varför ytan inte längre får vara lika stor i förhållande till huvudbyggnaden.

Ser vi på hur frågan behandlats i praxis, framför allt i målet från Sundsvall 2003, skulle resultatet antagligen bli ungefär detsamma. Med den skillnaden att karaktärsbytet i förhand blir mer förutsägbart och lättbedömt för den skattskyldige jämfört med dagens rättsläge.

I det här fallet tycks det som skattskyldiga får lita till myndigheternas subjektiva bedömningar. I dagsläget när frågan sedan tidigare behandlats i praxis anser jag dock att rättsläget är förhållandevis klart då gränserna för vad som får räknas som komplementshus varit uppe till prövning.

2.4.2.2 Småhus på jordbruksfastighet

I vissa undantagsfallfall tillåter IL en klyvning av fastigheten i två inkomstskattemässiga olika delar. Ett småhus använt som privatbostad på en jordbruksfastighet kan brytas ut från jordbruket och behandlas för sig, som en fristående privatbostadsfastighet. Småhuset beskattas i kapital medan resten av fastigheten fortfarande är en näringsfastighet och beskattas i näringsverksamhet. Detsamma kan göras med privatbostad i småhus på industrifastigheter.¹⁸

Ett lite udda inslag i FTL:s regleringen är undantaget för flerfamiljshus belägna på jordbruksfastigheter. *”Byggnad inrättad till bostad åt minst tre och högst tio familjer skall tillhöra byggnadstypen småhus, om byggnaden ligger på fastighet med åkermark, betesmark, skogsmark eller skogsimpediment.”*¹⁹ Enligt 2 kap. 9 § IL kan sådant småhus dock inte klassificeras som en privatbostadsfastighet. Det kan ifrågasättas varför detta undantag överhuvudtaget tillkommit. Regeln avser statarlängor. Dock kan

¹⁸ Prop. 1989/90:110 s. 501

¹⁹ FTL 2 kap. 2 §

anledningen till att flerfamiljshus på jordbruksfastigheter skulle särbehandlas och kunna klassificeras som privatbostadsfastighet. Det är, enligt min mening, riktigt av lagstiftaren att undantaget inte är tillämplig och att statarlängorna skatterättsligt behandlas som flerfamiljshus och följaktligen näringsfastigheter.

För att underlätta bevarandet av kulturhistoriskt intressanta byggnader som slott och herrgårdar, har man infört ett undantag för äldre mangårdsbyggnader på jordbruksfastigheter. Bestämmelsen kallas ibland för ”slottsregeln”. Mangårdsbyggnad på jordbruk, med byggår innan 1930 och en yta om minst 400 kvm, får enligt 2 kap. 9 § IL klassificeras som näringsfastighet. På så sätt kan den som äger sådan större kulturfastighet göra avdrag för exempelvis underhåll och reparationer, vilket ju inte är tillåtet för privatbostadsfastigheter. Bakgrunden torde vara att många av dessa byggnader kräver ett osedvanligt kostsamt underhåll. Sedan 2006 kan slottsregeln tillämpas på i utlandet belägna fastigheter.²⁰

Slottsregeln är, enligt mig, viktig ur en kulturhistorisk aspekt. Ur ett kulturbevarande perspektiv är även avskaffandet av arvsskatten en viktig åtgärd. Därför måste bevarandet av kulturhistoriska byggnader underlättats avsevärt, vilket jag själv starkt stöder.

Notera hur lagstiftaren i det här fallet gör ett tvärt undantag och låter fastighetsägaren välja klassificering. I andra fall har man i största möjliga mån velat undvika situationen där en fastighetsägare på ett enkelt sätt själv kan välja karaktär. Det ger dock goda möjligheter att få näringsfastigheternas avdragsrätt, vilket såklart är viktigt om byggnaden är gammal, stor och kräver mycket underhåll. I samband med avyttring är det oftast istället mer fördelaktigt att avyttra fastigheten som privatbostadsfastighet.

2.4.2.3 Småhus i utlandet

Även bostäder i utlandet kan utgöra privatbostad enligt svensk skatterätt. Eftersom småhus enligt 2 kap. 2 § FTL också kan vara belägna utanför rikets gränser, ger 2 kap. 15 § IL genom hänvisning till FTL, att småhus i utlandet kan klassificeras som privatbostadsfastighet. Vilket också framgår klart av propositionen 1989/90:110.²¹

Man hade under förarbetet tänkt sig att privatbostäder i utlandet alltid skulle hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet. Det var efter viss kritik från remissinstanserna som regeringen ändrade uppfattning och lät privatbostäder i utlandet beskattas i kapital. Däremot skulle från början jordbruksfastigheter i utlandet klassificeras och beskattas i sin helhet som

²⁰ Andersson s. 45

²¹ Andersson s. 42ff, s. 52

näringsfastigheter.²² Sedan 2006 kan även bostadshus i utlandet med tomt på jordbruksfastighet brytas ut och beskattas som privatbostadsfastighet.²³

Undertecknad anser att det var fel att behandla jordbruksfastigheter i utlandet annorlunda än i Sverige. Tidigare reglering vilken missgynnade fastigheter i andra EU-länder var något av ett gränshinder för kapital. Motiveringen i förarbetena lyder: *”Anknytningen till begreppet lantbruksenhet innebär att det endast är i Sverige belägna bostäder på jordbruksfastighet som bryts ut ur näringsverksamheten för att utgöra privatbostad. En i utlandet belägen jordbruksfastighet bör därför i sin helhet betraktas som näringsfastighet vid beskattning här i Sverige.”*²⁴

Per Sjöblom kritiserade i SN att lagstiftaren behandlade jordbruksfastigheter i utlandet annorlunda än småhus²⁵. Rydin var av liknande uppfattning, han kritiserade lagstiftningen som han ansåg vara inkonsekvent. De båda frågade sig varför lagstiftaren anser att begreppet lantbruksenhet har större anknytning till Sverige än vad begreppet småhusenhet. Som Rydin konstaterat skulle ett småhus på småhusenhet eller ofri grund bedömas annorlunda än småhus på jordbruksfastighet, vilket han ansåg inkonsekvent och svårförståeligt. Efter lagändringen har lagstiftningen i mina ögon blivit mer konsekvent när den behandlar jordbruksfastigheter i utlandet på samma sätt som om de hade varit belägna i Sverige.²⁶

2.4.2.4 Byggnad på ofri grund

Hur en byggnad på ofri grund skall behandlas är inte självklart eftersom marken och huset har olika ägare. Framförallt har marken och huset också många gånger olika karaktär. Marken hyrs ut och bör därför klassificeras som näringsfastighet för markägaren. Samtidigt kan byggnaden på den arrenderade tomten användas som bostad åt husägaren, och därför uppfylla kriterierna för privatbostadsfastighet. Används byggnaden ej som bostad åt husägaren skall också huset behandlas som näringsfastighet.

Rydin menar att ett småhus på exempelvis arrenderad mark är privatbostadsfastighet för arrendatorn som äger huset och använder det som privatbostad, men samtidigt utgör fastigheten näringsfastighet för markägaren som arrenderar ut tomtmarken. I Rydins exempel är dock markägaren och arrendator bror och syster, alltså närstående, se vidare kap. 2.1.5 Närstående nedan. Därmed används den utarrenderade tomtmarken av markägarens närstående (arrendatorn) som privatbostad. Fastigheten bör om

²² Prop 1989/90:110 s. 501 f., 645

²³ Andersson s. 45

²⁴ Prop. 1989/90:110 s. 645

²⁵ Sjöblom, Per, *Gränsdragningen mellan privatbostadsfastigheter och näringsfastigheter*, i Skattenytt 1991 [cit. Sjöblom SN]

²⁶ Rydin s. 119

båda parter är närstående, i sin helhet behandlas som privatbostadsfastighet för båda parter.²⁷

Att i det här fallet säga att en uppdelning skulle kunna ske på delägarnivå kan vara missvisande. Det kan diskuteras på vilken grund en uppdelning av fastigheter kan ske i nämnda situationer. Det är i första hand frågan om en delning av mark och småhus. Även om de olika ägarandelarna beskattas olika anser jag huvudregeln att bedömning ska ske på byggnadsnivå fortfarande följes.

I de fall marken och huset har olika karaktär kan marken och byggnaderna möjligtvis behandlas var för sig. Är arrendator och markägare är närstående anser jag att en sådan uppdelning inte kan göras. För arrendator är slutresultatet detsamma, beskattning sker som privatbostadsfastighet. Frågan blir om markägaren kan tillgodoräkna sig det närståendeförhållande som finns?

Min uppfattning är att närstående förhållande mellan arrendator och markägare skall påverka bedömningen. Man bör här göra klassificeringen som om samma person ägde mark och hus, markägaren skall anses använda fastigheten som privatbostadsfastighet. En sådan klassificering skulle bli väldigt fördelaktig för en markägare då det oftast är ett begränsat underhållsbehov av t.ex. tomtmark, men i allmänhet en lägre beskattning vid avyttringen. Eventuell hyra eller ej borde inte spela roll i ett närstående förhållande. Det kan finnas en skattemässig fördel att arrendera ut till närstående.

2.4.2.5 Flera småhus på samma fastighet

Finns det flera småhus på samma fastighet kan en användningsbedömning antingen göras för varje hus individuellt eller samlad för alla husen tillsammans. Lagtext och förarbeten ger ingen närmre vägledning hur bedömningen ska gå till i de här fallen.

Rydin argumenterar för att bedömningen skall ske för varje småhus för sig. Anledningen till att bedömningen bör ske på byggnadsnivå enligt Rydin är kopplingen till fastighetstaxeringen. Vid fastighetstaxeringen kategoriseras varje byggnad var för sig enligt FTL. Vid taxeringen görs en bedömning av användningssättet för varje byggnad för sig, på byggnadsnivå.²⁸

Det finns två undantag från huvudregeln att varje byggnad ska bedömas för sig. Komplementshus, vilka behandlats mer ingående ovan i texten, bedöms aldrig för sig själva. De räknas in i den huvudbyggnad till vilken de hör.²⁹ Ett andra undantag finns för byggnader vilka värderas under 50 000 kr, så kallade småhus av ringa värde. Se vidare nedan om småhus av ringa värde.³⁰

²⁷ Rydin s. 119, IL 2 kap. 20-22 §§

²⁸ Rydin s. 120 f.

²⁹ Andersson s. 43f.

³⁰ Rydin s. 121 f.

Att bedömningen sker på byggnadsnivå medför en möjlighet till olika beskattning av olika byggnader på samma fastighet. I praktiken innebär det här en form av klyvning av fastigheter på byggnadsnivå. Vardera byggnad bedömes för sig efter hur den användes.³¹

2.4.2.5.1 Näringsfastighet belägen på privatbostadsfastighet

När flera småhus finns på samma fastighet kan det kunna uppstå en situation där marken utgör privatbostadsfastighet samtidigt som ett av husen utgör näringsfastighet. Minst ett hus och tomtmarken måste uppfylla kriterierna för privatbostadsfastighet. Samtidigt kan ytterligare byggnader på tomten hyras ut, ägas av ett företag eller av annan anledning vara att betrakta som näringsfastighet. I det här fallet torde en delning ske på byggnadsnivå, marken som privatbostadsfastighet och huset som näringsfastighet.³²

2.4.2.6 Småhus av ringa värde

Byggnader som värderas lägre än 50 000 kr taxeras ej för sig vid fastighetstaxeringen. Enligt 6 kap. 2 § FTL räknas hus av ringa värde till sin huvudbyggnad, om en sådan finnes. Står huset av ringa värde på en tomt som saknar byggnader värda över 50 000 kr taxeras det inte. Detta undantag spelar inte någon roll vid klassificeringen enligt 2 kap. 15 § IL. Därmed torde byggnader trots att de har ett värde under 50 000 kr skatterättsligt klassificeras på samma villkor som övriga byggnader.³³

2.4.2.7 Uppdelad byggnadskropp

Det kan diskuteras hur en byggnadskropp som är delad i två olikartade delar ska behandlas. Som exempel, hämtat från Rydin, kan nämnas en byggnadskropp uppdelad i bostads- och stalldel. Enligt SKV kan byggnadskroppen i ett sådant exempel räknas som två byggnader, eftersom den är avdelad vertikalt och inte båda delarna användes som bostad. Skulle istället båda delarna användas som bostad räknas ändå hela byggnadskroppen som en byggnad förutsatt att den ryms på en och samma fastighet.³⁴

Radhus är ett exempel på en delad byggnadskropp där alla delar används som bostad. De har ofta en egen tomt och ryms alltså inte på samma fastighet. Därför ska de behandlas var för sig. Att de är sammanbyggda ändrar inte bedömningen. Om en radhusbyggnad rymmes på en och samma fastighet och är inrättad till fler än två familjer ska byggnaden däremot

³¹ Svensson, Ulf, *Fastighetsbeskattning En praktisk handbok för fastighetsägare*, 6. Uppl, Björn Lundén Information AB, Näsvisen 2011. [cit. Svensson] s.16

³² Svensson s. 16

³³ Rydin s. 121

³⁴ Rydin s. 122 f.

behandlas som ett flerfamiljshus. Parhus, vilka kan bestå av en vertikalt uppdelad byggnadskropp, behandlas som småhus enligt tidigare kapitel.

2.4.3 Tomtmark ämnad att bebyggas

Tomtmark vilken man tänkt bebygga med privatbostad kan också räknas som privatbostadsfastighet. Utgångspunkten är dock att tomtmark utan småhus utgör näringsfastighet. För att en tomt ska undantas och klassificeras som privatbostadsfastighet krävs att ägaren kan påvisa avsikten att inom en överskådlig tid bebygga tomten med ett småhus för användning som bostad.³⁵

Hur en avsikt ska kunna påvisas har diskuterats i praxis och doktrin. Endast ett påstående om sina avsikter är inte vara tillräckligt. Ägaren måste kunna styrka sina avsikter med exempelvis bygglovsansökan och byggnadsritningar. Se vidare diskussion nedan under rubriken avsikt.³⁶

2.4.4 Fritidshus

Även fritidshus klassificeras i regel som privatbostadsfastighet, vilket framgår av 2 kap. 8 § IL. Om ägare eller närstående till denne avser att använda ett småhus som fritidsbostad ska fastigheten behandlas som privatbostadsfastighet.

Detsamma gäller även om fritidsbostaden används eller är avsedd att användas endast några veckor om året, vilket framgår av praxis. Frågan om hur fritidshus ska klassificeras prövades av regeringsrätten i RÅ 1998 not 38.

2.4.4.1 RÅ 1998 not 38, Uthyrning av fritidsfastighet

Fallet gällde ett fritidshus som delvis hyrdes ut. Fritidsbostaden var ett småhus vilket ägdes gemensamt av ett äkta par. Huset hade använts av ägarna som fritidsbostad under två veckor varje år. Övrig tid, 50 veckor, var huset upplåtet till korttidsuthyrning genom en turistbyrås förmedling. Enligt kontraktet med turistbyrån fanns möjlighet för husägarna att disponera fastigheten efter överenskommelse, dock högst tre högsäsongveckor under vintern.

Fastighetsägarna ansåg att huset var en näringsfastighet och deklarerade inkomsterna från uthyrningen som inkomst av näringsverksamhet. I länsrätten anförde de att fastigheten till övervägande del används som näringsverksamhet då den 50 veckor per år varit lämnad åt turistbyrån för uthyrning.

³⁵ Andersson s. 49 ff.

³⁶ Andersson s. 43

Skatteverket menade att fastigheten skulle behandlas som privatbostadsfastighet då det var frågan om fritidshus avsett för privat bruk. De delade inte ägarnas uppfattning att uttrycket övervägande del kunde avse del av tidsrymd. Skattemyndigheten ansåg att det inte fanns någon minimigräns under vilken avsikt inte skulle räknas. Varje avsikt att använda fritidshuset privat är tillräckligt för att fastigheten skall behandlas som privatbostadsfastighet.

Länsrätten höll med ägarna om att övervägande del kunde avse tidsmässig del. Kammarrätten var dock av en annan mening. Med hänvisning till förarbetena konstaterade man att uthyrning inte nödvändigtvis innebar att det saknades avsikt att utnyttja fastigheten som bostad. Varför någon som helst avsikt att inom överskådlig tid utnyttja huset för privat bruk var tillräckligt för att domstolen skulle anse att det var frågan om en privatbostadsfastighet. Övervägande del och väsentlig del avsåg, enligt KR, endast delar av byggyta. Regeringsrätten fastslog KR:s dom och fritidsfastigheten klassificerades som privatbostadsfastighet.

I sina kommentarer drar Skattemyndigheten paralleller till ett exempel i förarbetena: diplomater som hyr ut sin bostad i Sverige under utlandstjänstgöring. Vid en sådan situation ansåg lagstiftaren att det trots uthyrningen mycket väl kunde finnas en avsikt att inom överskådlig tid bosätta sig på fastigheten.

2.4.4.2 Fritidshus diskussion

Fördelen med nuvarande bedömning är enkelheten. Om en fritidsbostad nyttjas som bostad av ägaren överhuvudtaget eller inte alls är relativt enkelt att bestämma. Därmed undvikes svårare gränsdragningsproblem. Gränsdragningsproblem som kan skapa problem för såväl skattskyldig som för myndigheter.

Jag anser det tål att diskuteras om den skatterättsliga klassificeringen av fritidshus borde se annorlunda ut. Anledningen är att jag anser att en fritidsbostad som till största delen hyrs ut i första hand användes som näringsfastighet. En fjällstuga som hyrs ut 50 veckor om året men användes som bostad en vecka eller två av ägaren har enligt min mening ha större drag av näringsfastighet än av privatbostad. Särskilt borde detta gälla i de fall där fastighetsägaren avtalat bort sina möjligheter att förfoga över fastigheten. Men även om fastighetsägaren har möjligheten att använda fastigheten borde den faktiska användningen vara avgörande och ligga till grund för klassificeringen. Särskilt mot bakgrund av den nuvarande lagstiftningen som medför flera gränsdragningsproblem. Då främsta argumentet för att behålla nuvarande reglering torde vara att man med den undviker svårare gränsdragningsproblem.

En alternativ reglering föreslås utformas på ett sätt som tar hänsyn till den huvudsakliga användningen. Inte endast till ytan, som idag, utan som även tar den tidsmässiga användningen i beaktande. Det skulle innebära att

bedömningen grundar sig på hur lång tid som fritidshuset används som bostad åt ägaren kontra hur lång tid det varit uthyrt. Bedömningen skulle bli lite mer omständlig än vad den är idag men enligt min mening riktigare. Gränsdragningsproblem kan begränsas genom en tydligt preciserad lagstiftning. Ett förslag kan vara att en fritidsbostad måste varit uthyrd under minst dubbelt så lång tid som den utnyttjats av ägaren för att klassificeras som näringsfastighet. Alternativt kan lagen kräva en inskränkning i dispositionsrätten under viss andel av året.

En bieffekt av en sådan reglering kan vara att fastighetsägaren i högre utsträckning kan styra hur dennes fastighet ska klassificeras. Men enligt min mening kan man styra klassificeringen relativt enkelt med nuvarande reglering. Det räcker att man helt enkelt avstår från att använda fastigheten som bostad. Är det frågan om en fritidsbostad ämnad åt i första hand uthyrning är ett sådant avstående från nyttjanderätten också relativt enkelt gjort. Dock kan självklart gränsdragningsproblem uppstå t.ex. om när en dispositionsrätt inte skall anses föreligga. Det är en subjektiv bedömning som kan ställa till problem. Troligtvis har ett eliminerande av subjektiva bedömningssituationer legat bakom den hårda klassificeringen av fritidshus idag.

2.4.5 Närstående

Vem som skatterättsligt räknas som närstående ges i 2 kap. 22 § IL. Fastigheter kan exempelvis vara delägda eller nyttjas av närstående till ägaren. De närstående räknas lika som fastighetsägaren själv. Även om ägaren själv inte nyttjar fastighet som bostad kan den vara en privatbostad om ägarens närstående använder eller tänker använda den som bostad.³⁷

Som närstående räknas maka och därmed skattemässigt likställd som registrerad partner och sambo med gemensamma barn eller som tidigare varit maka. Uppåt räknas föräldrar samt mor- och farföräldrar som närstående. I nedåtgående led räknas all avkomma i rätt nedåtgående led, eller maka till sådan. Även syskon, syskons ättling eller make till dessa är att betraktas som närstående.

I det här sammanhanget är styvbarn och fosterbarn likställda med äkta barn. Sambo utan barn eller tidigare giftermål är dock inte att betrakta som närstående. Ex-makar räknas ej som närstående om de inte sammanbor enligt 65§ 4 st. Vid en skilsmässa senare på året än första juli räknas ex-makarna som närstående till årets utgång.³⁸

Visst kan man fråga sig om en exfru med gemensamma barn är mer närstående än en kusin. Dock tycker jag att frågan om vem som räknas som närstående är lätt att besvara. Här är gränsdragningen tydligt avgränsad. Alla möjliga konstellationer är tydligt uppräknade och rättsverkningarna

³⁷ Andersson s. 63

³⁸ Söderholm, Ulf, *Villor och bostadsrätter - De nya skattereglerna*, Snogeholms utbildning, Malmö 1990 [cit. Söderholm] s. 20

förutsägbara. Man kan utan svårighet avgöra vem som är närstående och vad det innebär. Däremot är det som Sjöblom påpekar lite märkligt att en svärson räknas som närstående medans svärföräldrar inte gör det.³⁹

2.4.6 Avsikt

Enligt 2 kap. 8 § 1 st. IL kan ett småhus klassificeras som privatbostadsfastighet om det finns en avsikt hos ägaren eller närstående att använda huset som bostad. Det kan alltså vara tillräckligt med endast avsikt att bosätta sig. Om avsikten finns kan även uthyrt småhus klassificeras som privatbostadsfastighet. Som tidigare nämnts kan också en villatomt utan småhus kan klassificeras som privatbostadsfastighet om det finns en avsikt att uppföra en privatbostad på tomten, se vidare ovan.

Fastighetsägaren eller närstående måste ha för avsikt att inom överskådlig tid använda fastigheten som privatbostad för att den ska klassificeras som privatbostadsfastighet. Avsikten kan vara att nyttja fastigheten som antingen permanent eller fritidsbostad.

En del situationer är undantagna från 2 kap. 8 § 1 st. IL att ägaren flyttar från sin privatbostad skall inte alltid medföra en omklassificering. Vid utlandstjänstgöring eller längre sjukhusvistelse kan undantag medges, så bostaden fortfarande klassificeras som privatbostadsfastighet. Detta trots att fastigheten kanske hyrs ut. För undantag måste en avsikt att bosätta sig på fastigheten inom överskådlig tid finnas. Den som arbetar i utlandet kan ha för avsikt att använda fastigheten vid tillfälliga besök i Sverige och vid återflyttning. Fastighetsägaren måste kunna bevisa sin avsikt.⁴⁰

Frågan när en avsikt skall anses vara bevisad hör till de mer svårbedömda frågorna. Här uppstår lätt gränsdragningsproblem. Redan i samband med reglernas införande uttryckte flera experter en oro över hur avsiktsrekvisitet skulle kunna påvisas.

2.4.6.1 Fredholm - Något om gränsdragningen mellan privatbostadsfastighet och näringsfastighet

I Svensk skattetidning pekar Ulf Fredholm på svårigheter i hur avsikten att bosätta sig på en fastighet ska kunna påvisas av den skattskyldige. Han menar att det här lätt kan uppstå gränsdragningsproblem. Enligt propositionen är endast ett påstående om avsikt inte tillräckligt, avsikten måste framgå även på annat sätt. Hur avsikt ska kunna framgå på annat sätt inbjuder, enligt artikeln, till vissa gränsdragningsproblem. Hur dessa gränsdragningsproblem ska lösas svarar artikeln inte på.⁴¹

³⁹ Sjöblom SN

⁴⁰ Prop. 1990/91:54 s. 189

⁴¹ Fredholm, Ulf, *Något om gränsdragningen mellan privatbostadsfastighet och näringsfastighet*, i Svensk Skattetidning 1991 s. 423 ff

Idag har reglerna varit i bruk ett antal år, det är drygt 20 år sedan Fredholm skrev sin artikel. Som jag ser det börjar ändå rättsläget sakteliga att klarna efter flera domar. Dock anser jag att lagstiftaren hade kunnat ställa upp tydligare och mer precisa rekvisit i lagtexten redan från början. Istället har en korthuggen lagtext fått tydas av domstolarna utifrån korta resonemang i förarbetena. Dessa resonemang har också varit formulerat på ett sätt som ibland kanske väckt fler frågor än de gett svar. Även om det kan vara svårt att formulera en precis lagtext borde en tydligare diskussion gå att finna i propositionen.

Ur ett rättssäkerhetsperspektiv är det av vikt att reglerna är förutsägbara för den skattskyldige. När lagstiftaren ger en otydlig reglering med vaga bakomliggande syften överlämpas i praktiken en del av lagstiftningsarbetet på SKV och domstolarna. Hur reglerna tillämpas är oklart för den skattskyldige, i synnerhet när lagarna är oprövade i domstol. Den skattskyldige som befinner sig i ett gränsfall får lov att mer eller mindre chansa och hoppas myndigheterna är nådiga i sitt tolkande av lagen. Alternativt kan den skattskyldige såklart tolka lagen till sin nackdel i alla gränsfall för att undvika konflikter.

2.4.6.2 KRNG dom 2001-02-27, Obebyggd tomts karaktär

Fallet gällde en obebyggd tomtmark för vilken ägaren påstod sig ha haft avsikten att bebygga med en privatbostad. Vid avyttring av tomten 1993 ansåg ägaren att fastigheten skulle behandlas som privatbostadsfastighet. Fastigheten hade kommit i nuvarande ägares händer genom arv 1986. År 1989 hade en ansökan om planläggning för bostadsändamål inkommit till kommunen, ansökan fick avslag.⁴²

Ägaren menade att bedömningstidpunkten för avsikt med obebyggd tomtmark inte kunde vara överlåtelsedagen, vilket den är för bostäder. Länsrätten slog fast att bedömningstidpunkten visst skall vara överlåtelsedagen vid avyttring av obebyggd tomtmark. Avsikten ansågs ha kunnat påvisas 1989 men, eftersom inga vidare åtgärder vidtagits därefter av ägaren, ansågs det inte kunna påvisas att avsikten kvarstod 1993. Kammarrätten gjorde samma bedömning. Därmed behandlades tomtmarken som näringsfastighet.

Skattemyndigheten såg domen som en bekräftelse på att fastighetens klassificering inte hade någon betydelse vid bedömningen. Fastigheten i fallet var, trots att den ej var bebyggd, taxerad som tomt för småhus.⁴³

⁴² Kammarrätten i Göteborgs dom 2001-02-27, från Riksskatteverket, Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 8/01, från Skatteverket.se:
<http://www.skatteverket.se/download/18.1dea382103b1af420f80001202/rattsfallsprotokoll2001.pdf> (2011-10-20) [cit. RSV rättsfallsprotokoll 8/01]

⁴³ RSV rättsfallsprotokoll 8/01

2.4.6.3 KRNG nr 2002:3913, Skattemässig karaktär på avyttrad tomt

Fallet gällde en obebyggd tomt vilken ägarinnan påstod sig ha för avsikt att bebygga med småhus. När tomten avyttrades menade ägarinnan att avyttringen skulle beskattas som avyttring av privatbostad med anledning av den påstådda avsikten. Ägarinnans make förvärvade fastigheten 1982 och 1993 hade de för avsikt att bebygga och bosätta sig på tomten. Dessa byggplaner kom dock av sig i samband med makens frånfälle 1994.

Skatteverket menade att det endast styrkts att en avsikt fanns 1993-1994. Inga handlingar ansågs ha vidtagits efter 1994 som kan styrka påståendet om avsikt. Bedömningen ska utgå från förhållandena under avyttringsåret. Skatteverket ansåg att ägarinnan inte visat att någon avsikt fanns under avyttringsåret och att den avyttrade tomten skulle klassificeras som näringsfastighet.

Länsrätten gav skatteverket rätt med hänvisning till att det enligt prop. 1990/91:54 s.191 inte är tillräckligt med endast ett påstående om vilken avsikt man har, utan att avsikten måste framgå på annat sätt.

Skatteverket ser domen som en bekräftelse på att skattskyldiga i den här situationen måste kunna visa sin avsikt med fastigheten i handling.⁴⁴

2.4.6.4 KRNG nr 2004:4644, Avsikt

Privatperson avyttrade sin fastighet och menade att den skulle behandlas som privatbostadsfastighet. Ägaren hade förvärvat fastigheten i december 1999 av ett dödsbo och sålt den med god förtjänst i maj 2000. Han hävdade att det fanns en avsikt att renovera huset och bosätta sig på fastigheten. Av ekonomiska skäl kom renoveringen aldrig till stånd och ägaren tvingades sälja fastigheten. Dessutom fanns en avsikt att stycka av en tomt för sonens räkning. Som stöd för sitt påstående fanns en ansökan om förhandsbesked för styckning av fastigheten.

Skattemyndigheten ansåg att ägaren aldrig haft för avsikt att använda huset på fastigheten som bostad åt sig själv eller närstående. Enligt skattemyndigheten kunde det inte anses tillräckligt med avsikten att stycka av en tomt åt sonen för att fastigheten skulle kunna klassificeras som privatbostad. Myndigheten ville klassificera fastigheten som näringsfastighet med resultatet att 90 procent av vinsten blev skattepliktig, jämfört med 50 procent som privatbostadsfastighet.

Länsrätten fann att fastigheten skulle klassificeras som privatbostadsfastighet. Kammarrätten höll med och fastställde länsrättens dom.

⁴⁴ RSV rättsfallsprotokoll 21/03

2.4.6.5 Kommentar till praxis om avsikt

Huruvida en avsikt att bosätta sig på fastigheten fanns eller inte är svårt att ta ställning till. Skatteverket ansåg att det var ostridigt att någon sådan avsikt inte fanns. Inte heller fanns några vidtagna åtgärder som visade att det fanns en avsikt hos ägaren att själv bosätta sig på fastigheten, endast påståenden. Det tycks därmed som domstolen fann det tillräckligt att ägaren avsåg att stycka av en tomt för närståendes räkning. Denna avsikt var dock styrkt genom den inlämnade ansökan.

Framförallt har avsiktsrekvisitet aktualiserats i praxis i samband med försäljning av obebyggda tomter där säljaren hävdade att det funnits en avsikt att bebygga den avyttrade tomten och bosätta sig på den. Här har skatteverket varit av en annan åsikt och velat beskatta försäljningen som avyttrande av näringsfastighet. Som nämns nedan är beskattningen betydligt högre på avyttring av näringsfastighet än vad den är när man säljer en privatbostadsfastighet. Tvisterna uppstår när beloppen blir tillräckligt höga. Ju större skillnader, desto fler tvister.

I de två tidigare rättsfallen från Kammarrätten i Göteborg har ett liknande resonemang förts. I båda fallen ansågs rekvisiten för en klassificering som privatbostadsfastighet inte vara uppfyllda då en avsikt inte påvisats genom handling. Det stod klart redan i propositionen att mer än ett påstående om avsikt skulle krävas. Domarna är därför, enligt mig, väntade och riktiga.

Frågan är dels vad som kan räknas som tillräcklig handling för att påvisa avsikt och dels om avsikten kvarstår vid bestämningstidpunkten. Här kan i teorin vissa gränsdragningsproblem uppstå. Diskussionen i doktrinen tyder på att man i samband med reglernas tillkomst framförallt oroade sig över hur man skulle kunna påvisa att avsikt funnits men mindre huruvida avsikt kvarstår. Men ser man till det tredje rättsfallet från 2004 där planen att avstycka en tomt åt sonen var tillräcklig. Kan jag tänka mig att domstolarna är relativt generösa i sin bedömning av vad som anses tillräckligt. Däremot kan man inte åberopa handlingar som ligger för långt bak i tiden. Det är viktigt att poängtera att tiden är viktig i det här sammanhanget, att avsikten kvarstår. I de två förra fallen erkände man att avsikten funnits men ansåg att den inte kvarstod. Att en avsikt en gång funnits är ej tillräcklig, den måste också kvarstå vid bestämningstidpunkten.

2.4.7 Bestämningstidpunkt

Fastigheten klassificeras som privatbostads- eller näringsfastighet efter förhållandena vid kalenderårets slut, enligt 2 kap. 10 § IL. Om fastighetens klassificerings skall ändras till följd av ändrade förhållanden eller genom överlåtelse kan tröghetsregeln i 2 kap. 11 § IL tillämpas. Överlåtes fastigheten under året är det istället förhållandena på överlåtelседagen som är avgörande för klassificeringen.⁴⁵

⁴⁵ Andersson s. 46f.

I RÅ 2001 ref. 74 rörde en privatbostad i bostadsrättsförening. Regeringsrätten fann att det skulle vara förhållandena på överlåtelsedagen som skulle ligga till grund för om rekvisiten för äkta bostadsrättsförening var uppfyllda. Trots att lagen i ger att det är förhållandena vid årsskiftet som bestämmer beskattningen skall det alltså vara förhållandena vid överlåtelsepunkten som ligger till grund för bestämning av fastighetskaraktär i samband med avyttring.⁴⁶

I ovan nämnda dom från Kammarrätten i Göteborg 2001-02-27, slog domstolen fast att bestämningstidpunkten för obebyggd tomtmark skall vara överlåtelsedagen. Fastighetsägaren hade anfört att bedömningstidpunkten för avsikt med obebyggd tomtmark inte kunde vara överlåtelsedagen, vilket den är för bostäder. Alltså gäller samma regler som för bostäder.

Inte heller vid överlåtelser med benefika fång kan fastighetens klassificering per automatik eller med stöd av kontinuitetsprincipen övertas. Fastighetens klassificering är knuten till ägaren och dennes användande. Så fort en fastighets överlåt ska alltid en ny prövning göras utifrån den nye ägaren.⁴⁷

2.4.7.1 Tröghetsregeln

När en privatbostadsfastighet av någon anledning inte längre är en privatbostad träder den s.k. tröghetsregeln i 2 kap. 11 § IL in. Enligt tröghetsregeln ska bostad fortsätta räknas som privatbostadsfastighet det år ändringen inträffat, samt därpå följande år. Därefter görs en bedömning om fastigheten skall omklassificeras, bl.a. beroende på om det kvarstår någon avsikt att inom överskådlig tid bosätta sig på fastigheten. Om ägaren skulle vilja kan denne begära att fastigheten omklassificeras tidigare. Förutom den som bebott bostaden gäller tröghetsregeln också för den som får fastighet genom arv eller gåva.⁴⁸

Tillämpas inte tröghetsregeln ska en fastighet omklassificeras om användningen ändras så att den inte längre uppfyller eller börjar uppfylla rekvisiten för att klassificeras som privatbostadsfastighet. Ändras användningen under ett kalenderår skall förhållandena vid årets slut som ligger till grund för bedömningen. Säljes fastigheten är det förhållandena på överlåtelsedagen som ligger till grund för bedömningen.

Tröghetsregeln infördes i samband med 1990-års skattereform. Fastighetsägaren kan flytta till en ny bostad utan att först ha avyttrat sin tidigare bostad. Tröghetsregeln ger en utrymme att låta fastigheten stå tom ett tag i väntan på försäljning, utan att för den sakens skull omedelbart

⁴⁶ RÅ 2001 ref. 74 s. 1 ff.

⁴⁷ Rydin s. 116

⁴⁸ Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt*, 11., [uppdaterade] uppl., Studentlitteratur, Lund 2007 [cit. Lodin m.fl.] s. 208

omklassificeras. En omklassificering skulle i dessa fall kunna leda till önskade skattekonsekvenser för säljaren.⁴⁹

En anledning till denna ganska invecklade lagstiftning är skatteskillnader mellan kapital och näringsinkomster. Med en platt skatt skulle lagstiftningen kunna förenklas avsevärt. Situationen där beskattning sker i två inkomstslag samtidigt är ovanligt invecklad. Bestämmelserna torde upplevas som svårtillämpliga för många fastighetsägare.

2.4.7.1.1 KRNG 2003:3464, Tröghetsregeln obebyggd tomt

Fallet gällde klassificeringen av obebyggd tomt som avyttras. Tomten hade avstyckats från ägarens privatbostadsfastighet och inkomsten var avsedd att användas för bostadsbygge på moderfastigheten. Därmed fanns aldrig någon avsikt hos ägaren att använda den sålda tomten som privatbostad. Säljaren anförde att tröghetsregeln skulle tillämpas, då denna regel omfattar också tomtmark. Eftersom det gällde nybildad fastighet som från första början inte uppfyllt kriterierna för privatbostadsfastighet ansåg skattemyndigheten att tröghetsregeln inte var tillämplig.

Länsrätten och Kammarrätten slog fast att tröghetsregeln inte var tillämplig. Fastigheten behandlades som näringsfastighet och familjen beskattades för avyttring av näringsfastighet.

2.4.8 Fastighetstaxeringen

Även fastighetstaxeringen kan ha viss betydelse för klassificeringen av fastigheter i privatbostads- och näringsfastigheter. Taxeringen får användas som vägledning vid bestämning av en byggnads karaktär.

Vid fastighetstaxeringen delas fastigheterna in i olika grupper och undergrupper, s.k. taxeringsenheter, som bestämmer hur fastigheterna ska beskattas. Indelningen utgår ifrån ägandeförhållanden samt byggnadstyp. Vid taxeringen räknar man även fram ett taxeringsvärde och fastställer fastighetens skatteförhållanden. Fastighetstaxering sker var sjätte år. Regleringen rörande fastighetstaxeringen återfinns i fastighetstaxeringslagen (1979:1152), FTL.⁵⁰

I propositionen 1990/91:54 Fortsatt reformering av inkomst- och Förmögenhetsbeskattningen, förklaras att fastighetstaxeringen kan ge vägledning vid klassificeringen. Lagstiftaren uttrycker åsikten att det tack vare taxeringen inte borde vara några större problem för skattskyldiga att avgöra hur deras fastigheter ska klassificeras. Man menar att ”... småhus som ägs av fysiska personer oftast utgör privatbostadsfastigheter medan

⁴⁹ Eriksson s. 167f.

⁵⁰ Lodin m.fl. s. 221 f.

*hyreshus och industrienheter utgör näringsfastigheter.*⁵¹ Men det finns undantag från denna regel och fastighetstaxeringen är inte heller på något sätt bindande, vilket mycket insiktsfullt också påpekas i promemorian redan i det därpå följande stycket. Ett viktigt undantag som kan nämnas är fastigheter ägda av juridiska personer, dessa ska alltid klassificeras som näringsfastigheter.⁵²

Rydin diskuterar om det vid klassificeringen av fastigheter har betydelse hur dessa taxerats. Med hänvisning till lagens tidigare och nuvarande lydelse, i 5 § 3 st. KL och 2 kap. 15 § IL, menar Rydin att det torde vara hur fastigheten rätteligen skulle varit klassificerad som är det väsentliga. Därmed får man säga att själva taxeringen av fastigheten inte är bindande, det är de faktiska förhållandena som är avgörande för inkomstbeskattningen. I regel är dock fastigheterna rätt taxerade och taxeringen kan användas som vägledning då den speglar de faktiska förhållandena. En felaktig taxering är dock inte bindande för fastighetens klassificering.⁵³

Ett exempel är en fysisk person provisoriskt som bosätter sig på en fastighet vilken tidigare haft en annan sorts användningsområde. Fastigheten kan då vara taxerad som annan taxeringsenhet än den borde, t.ex. industrifastighet istället för enfamiljshus. Inkomstbeskattningen skall trots detta baseras på de faktiska omständigheterna och hur fastigheten borde vara taxerad. Alltså ska fastigheten klassificeras och beskattas som privatbostadsfastighet om den används som en sådan. Det är endast hur fastigheten rätteligen borde varit klassificerad som avgör och att fastigheten tidigare taxerats som industrifastighet har ingen betydelse.⁵⁴

Hur en fastighet taxerats har alltså inte någon bindande verkan. Det kan därför, enligt undertecknad, diskuteras om kopplingen man gjort mellan fastighetstaxeringen och den skatterättsliga klassificeringen alls fyller någon funktion. Rydin har dock lagt fram ett alternativ till framtida lagstiftning vilket innebär en mycket starkare koppling till fastighetstaxeringen. Varför det finns skäl att anta Rydin kanske inte samtycker till föreslagna frikoppling. Se vidare redogörelse och diskussion nedan.⁵⁵

2.4.9 Övervägande och väsentlig del

I 2 kap. 8§ IL ges att: *”Med privatbostad avses ett småhus som till övervägande del används eller är avsett att användas...”*⁵⁶ som bostad åt ägaren eller närstående.

Om en fastighet används på flera sätt samtidigt, vid så kallad blandad användning, är det alltså det övervägande användningssättet som skall

⁵¹ Prop. 1989/90:110 s. 501

⁵² Prop. 1989/90:110 s. 501

⁵³ Rydin s. 118

⁵⁴ Rydin s. 118

⁵⁵ Rydin s. 155 ff.

⁵⁶ IL 2:8 § 1 st.

avgöra hur den ska behandlas. Till övervägande del innebär kortfattat till mer än hälften. Om en fastighet används som privatbostad till mer än hälften av ytan ska hela fastigheten klassificeras som privatbostadsfastighet, även den del som används till näringsverksamhet.⁵⁷

Lägg märke att det handlar om blandad användning av yta. Se vidare ovan i kapitlet om fritidsbostad och om blandad användning i tiden vid klassificeringen av ett fritidshus i RÅ 1998 not. 38.⁵⁸ Fritidshuset nyttjades till ytan fullt ut men tidsmässigt endast en kortare del av året. Eftersom bedömningen utgår från ytan klassificerades huset som privatbostadsfastighet.⁵⁹

De tidigare reglerna tillät en klyvning av byggnader och fastigheter. Exempelvis ett småhus som till övervägande del användes som privatbostad men samtidigt delvis användes i ägarens näringsverksamhet skulle enligt den äldre lagstiftningen delas i en privatbostads- och näringsfastighetsdel. Småhus kunde vara delvis privatbostad och delvis näringsfastighet samtidigt. Vardera andelen beskattades i sitt inkomstlag. Den här möjligheten valde lagstiftaren att ta bort till förmån för nuvarande antingen eller system vid skattereformen.⁶⁰

I Skattenytt uppmärksammar Harry Norman en eventuell möjlighet till skatteplanering för egenföretagare med de här bestämmelserna. Om näringsdelen och bostadsdelen av en fastighet är ungefär lika stora, anser Norman egenföretagaren kan välja om hans fastighet ska klassificeras som närings- eller privatbostadsfastighet.⁶¹

Detta kan, enligt artikeln, ske relativt enkelt genom att en del av huset får ny inredning, så mer än hälften av ytan används enligt önskad klassificering. Exempelvis kan ett varulager bli vinkällare eller vice versa. I fall där man förväntar sig stora reparationsutgifter kan det löna sig att få fastigheten klassificerad som näringsfastighet. Som näringsfastighet ges möjlighet att dra av dessa utgifter. Däremot är det mer förmånligt att fastigheten klassificeras som privatbostad vid en avyttring. Ett annat exempel som Norman tar upp rör gåvoskatten, vilket sedan avskaffandet av densamma numer är obsolet.⁶²

2.4.9.1 KRS 3759-61-1994 Bedömning efter värde eller volym

Kammarrätten i Stockholm prövade ett fall gällande taxering av fastighet som användes dels som lagerlokal och dels som kontor. Frågan var om fastigheten skulle taxeras som specialenhet eller hyreshus. Fallet kan vara av

⁵⁷ Prop. 1989/90:110 s. 501

⁵⁸ Andersson s. 44

⁵⁹ RÅ 1998 not. 38

⁶⁰ Rydin s. 116

⁶¹ Norman, Harry, *Vad är privatbostad?*, Skattenytt nr 7-8 1990 s. 533 ff. [cit. Norman SN]

⁶² Norman s. 533 ff.

visst intresse vid klassificeringen med tanke på kopplingen till fastighetstaxeringen samt de liknande bedömningssituationerna.⁶³

SKV menade att hyra och golvyta talade för att kontorsdelen skulle väga tyngst. Fastighetsägaren menade däremot att byggkostnad/byggnadsvärde skulle ligga till grund.

Kammarrätten gjorde till sist en bedömning som tog hänsyn till golvyta, volym och byggnadsvärden. Man menade att bedömningen kunde ta hänsyn till andra aspekter än endast golvytan. I det här fallet låg tyngdpunkten på volymen, och taxeringen skulle ske som specialenhet.

2.4.9.2 Särreglering av tvåfamiljshus

För tvåfamiljshus finns ett undantag i 2 kap. 8 § IL som ger att de skall klassificeras efter hur de till väsentlig del användes. Väsentlig del betyder 40 procent. Jämför med rekvisitet för övriga bostäder, övervägande del, som istället är 50 procent.⁶⁴

Bakgrunden är att vid lagstiftningen var man medveten om att tvåfamiljshus kunde medföra gränsdragningsproblem. Ofta är ju tvåfamiljshus indelade i två lika stora delar. Enligt lagstiftaren kunde gränsdragningsproblem uppstå i situationer där ägandet var delat i lika stora delar och övervägande del skulle tillämpas. Man ansåg att ägaren kunde få möjlighet att välja hur fastigheten skulle klassificeras, framförallt om det tillämpades på tvåfamiljshus. Ägaren kunde exempelvis hyra ut en lite större del av sin privatbostadsfastighet än vanligt inför en renovering, då skulle huset klassificeras som näringsfastighet och renoveringen bli avdragsgill. På samma sätt kunde ägaren minska den uthyrda andelen av en näringsfastighet för att kunna använda sig av de förmånligare avyttringsreglerna för privatbostadsfastigheter.⁶⁵

För att undvika gränsdragningsproblem och möjligheter att utnyttja reglerna särreglerades tvåfamiljshus 1990. Ändringen, som återfinnes i SFS 1990:1421 och prop. 1990/91:54 gjordes i efterhand, men innan skattereformens regler först tillämpades. Vid klassificeringen av flerfamiljshus räcker det att fastigheten till väsentlig del används till privatbostad åt ägaren.⁶⁶

Här kan nämnas den situationen att ett flerfamiljshus äges av två icke närstående familjer med lika stora delar vardera. Tack vare kravet på väsentlig del, istället för övervägande, påverkas inte delägarna i samma utsträckning av den andres handlande. Så länge ena familjen använder sin

⁶³ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 3759-61-1994, från: Antonsson, Jan och Salomonsson, Lennart, *Fastighetsskatt i teori och praktik*, Tholin & Larsson, Göteborg 1997 s. 15 f.

⁶⁴ Prop. 1990/91:54 s. 192

⁶⁵ Rydin s. 110 f.

⁶⁶ Andersson s. 44

halva som privatbostad är rekvisitet till väsentlig del uppfyllt. Fastigheten kan inte ändra karaktär till näringsfastighet ifall endast den andre delägaren hyr ut sin halva. I annat fall hade svårare gränsdragningsproblem kunnat uppkomma utan att den ene kan styra situationen, speciellt om delägarna skulle inneha exakt hälften vardera. Möjligtvis kan ungefär samma gränsdragningsproblem uppkomma i fall där ytan är fördelad 60 – 40 procent. Sistnämnda situationen torde dock vara mindre vanligt förekommande än fall där ägande och nyttjande är lika fördelat. Skulle ett tvåfamiljshus vara delat 60-40 från början löper alltså den ene ägaren risken att den andre får fastigheten att kanske ändra karaktär. Dock borde ett eventuellt avgörande i dylika gränsdragningsfall, enligt min mening, ta hänsyn till minoritetsägaren.

2.4.10 Remissinstansernas synpunkter vid införandet av gällande reglering

Det finns idag ingen begränsning av hur många privatbostäder en person kan äga. Ursprungligen föreslogs en begränsning vilken flera av remissinstanserna kritiserade. Utredningen om reformerad inkomstbeskattning (RINK) föreslog däremot i sin remiss att antalet privatbostadsfastigheter skulle begränsas till tre stycken per skattskyldig.⁶⁷

Enligt propositionen delade remissinstanserna åsikten att fastigheter som huvudregel skulle kategoriseras som antingen privatbostad eller näringsfastighet. Undantaget var jordbrukarnas företrädare som menade att bostadshus på jordbruksfastighet i fortsättningen borde kunna räknas som näringsfastigheter som en del av jordbruksfastigheten. Vissa pekade på slotten och herrgårdarnas kulturhistoriska värde och menade att avdragsrätten för underhållskostnader var nödvändig för kulturarvets bevarande.⁶⁸

Andra remissinstanser påpekade att företagare med lokal i den egna bostaden berövades möjligheten till avdrag för kostnader hänförliga till näringsverksamheten. Flera remissinstanser påpekade oklarheter i gränsdragningen och ansåg att det fanns ett behov att precisera lagstiftningen.⁶⁹

Lagstiftaren delade kritiken mot en begränsning av antalet privatbostäder som kan innehas av samma person. Varför ingen begränsning finns idag? Remissinstanserna påverkade också besluten att behandla privatbostadsfastigheter i utlandet som svenska privatbostäder.. Departementets ursprungliga förslag innebar att bostäder i utlandet skulle

⁶⁷ S.O.U. 1989:33 *Reformerad inkomstbeskattning*, del 2 s. 55 ff.

⁶⁸ Prop. 1989/90:110 s. 501

⁶⁹ Prop. 1989/90:110 s. 501

behandlas som näringsfastigheter. Vidare infördes även den s.k. slottsregeln.⁷⁰

2.4.11 Synpunkter i doktrinen vid införandet av gällande reglering

I samband med reglernas införande uttalade sig Harry Norman om den nya lagstiftningen i Skattenytt under rubriken ”Vad är privatbostad?”. Norman argumenterar i artikeln för att den nya lagstiftningen om vad som skulle räknas som privat- eller näringsbostad är oklar. Han önskar lagstiftaren snarast skulle förtydliga regleringen då ”*Den rättsotrygghet som de luddiga reglerna innebär kan inte accepteras.*”

Norman kritiserar att lagstiftaren tagit bort den tidigare möjligheten att dela upp en fastighet i en näringsdel och en privatbostadsdel. Att fastigheter istället klassificeras som antingen närings eller privatbostadsfastigheter medför att det är svårare att få avdrag för kostnader som är förbundna med en näringsverksamhet vilken bedrivs av egenföretagare i den egna villan. Dessutom skriver Norman det finns risk för att reglerna utnyttjas på icke avsett sätt av småföretagare för aggressiv skatteplanering. Han anser inte att man lyckats förenkla systemet. Den slutsats Norman istället drar är att lagstiftaren har gjort reglerna mer oklara.⁷¹

Även Per Sjöberg är kritisk till flera punkter i den nya lagen. Framförallt anser han lagen är komplicerad eftersom den utgår från två extremfall samtidigt som verkligheten är mycket mångfacetterad. Han frågade sig varför lanthuset i utlandet diskriminerades jämfört med småhus, idag har dock de reglerna ändrats. Vidare påvisade han att dödsbon kan hyra ut till vilken fysisk person som helst utan att förlora klassificeringen privatbostadsfastighet.⁷²

2.5 Näringsfastighet

Näringsfastighet definieras enligt 2 kap. 14 § IL, genom uteslutning, som fastighet vilken inte utgör privatbostadsfastighet. Vad som utgör privatbostadsfastighet, vänligen se kap. 2.1.1 Privatbostadsfastighet.

2.5.1 Småhus innehavda av juridisk person

Småhus vilka äges av juridiska personer utgör aldrig privatbostadsfastigheter. Privatbostadsfastighet kan endast ägas av fysisk

⁷⁰ Prop. 1989/90:110 s. 501

⁷¹ Norman SN s. 533 ff.

⁷² Sjöblom SN

person samt dödsbo, vilket är enda undantaget. Näringsfastigheter kan däremot ägas av såväl fysiska som juridiska personer.⁷³

Juridiska personers fastighetsinnehav skall alltid behandlas som näringsfastighet. Detsamma anses gälla för andelshus. Däremot ges inget direkt svar i lagtext eller förarbeten på frågan hur fysisk persons innehav i andelshus ska behandlas. I propositionen påpekas att det kan diskuteras i vilket inkomstslag fysiska personers andelar i andelshus ska beskattas.⁷⁴

Dödsbon är också juridiska personer. För dödsbo finns dock ett undantag som säger att en privatbostadsfastighet kan innehas av dödsbo trots att det är en juridisk person. Vid dödsfallet skall kriterierna för privatbostadsfastighet vara uppfyllda. Fastighet innehavd av dödsbo får behandlas som privatbostad i upp till fyra år efter dödsfallet.⁷⁵ Sjöblom påpekar att lagens formulering torde ge dödsbo rätt att hyra ut fastighet som bostad till vem som helst utan att någon omklassificering sker, då det finns inte krav på att den boende skall vara dödsbodelägaren.⁷⁶

2.5.1.1 Juridisk person som delägare

En situation som kan tänkas vara relativt vanlig är den där juridisk person är delägare i huset. Ett småhus är från början ägt och bebott av en fysisk person. Huset är en privatbostadsfastighet. Fastighetsägaren väljer dock att sälja en tredjedel huset till en juridisk person. Då hamnar vi i en situation där huset till 2/3 uppfyller kriterierna för att klassificeras som privatbostadsfastighet. Samtidigt äges en tredjedel av en juridisk person.

Problemet består i att juridiska personer inte kan vara ägare till privatbostadsfastigheter. Situationen torde i praktiken behandlas på så sätt att andelen ägd av en juridisk person behandlas som näringsfastighet och den andra andelen som privatbostadsfastighet.⁷⁷

2.5.1.1.1 RÅ 2010 ref. 96, Renskötarbostad

Fallet gällde en renskötarbostad vilken Skatteverket betraktade som privatbostadsfastighet eftersom den använts bostad åt ägaren. Den skattskyldige menade däremot att huset endast använts för näringsverksamhet. Man hänvisade vidare till de speciella regler som finns för samernas rennäring och ger rätt till exempelvis uppförande av renskötarbostad.

Regeringsrätten fann att byggnaden inte var ämnad att användas som permanentbostad eller fritidsbostad och därför inte kunde anses vara privatbostadsfastighet. Småhuset hade uteslutande använts i den

⁷³ Andersson s. 59 ff.

⁷⁴ Prop. 1989/90:110 s. 500

⁷⁵ Prop. 1989/90:110 s. 502

⁷⁶ Sjöblom SN

⁷⁷ Svensson s. 15 ff.

skattskyldiges näringsverksamhet och ansågs nödvändig för näringsverksamhetens bedrivande. Därmed klassificerades renskötarbostaden som näringsfastighet.

Det är intressant att Regeringsrätten här menar att om man använder ett småhus man äger som bostad kan det fortfarande klassificeras som privatbostadsfastighet om det är ämnat att användas i första hand för näringsverksamhet. Allts måste enligt RR finnas en avsikt att använda huset som permanent eller fritidsbostad, att man bor i huset tycks inte tillräckligt. Frågan kvarstår om fallet kan anses tillämpligt på andra former av boenden än renskötarbostäder. Kanske kan det vara aktuellt om ett småhus införskaffas när man arbetar på annan ort än sin permanentbostad.

Då en process kan bli kostsam för en mindre fastighetsägare är det naturligt att många frågor ej prövas av högre instanser. Senaste fallet om en renskötarbostad handlade enligt målsägande Per-Ola Blind i tv-programmet Oddasat i SVT den 29 november 2010 om 4000 kr och drevs av rent principiella skäl. Man kände att samerna var illa behandlade av svenska myndigheter och sökte upprättelse.⁷⁸

⁷⁸ *Renskötarbostad till slut godkänd för skatteavdrag*, inslag i Oddasat på SVT, från Oddasat.se: <http://sverigesradio.se/sida/artikel.aspx?programid=2327&artikel=4211202> (2011-10-01)

3 Beskattningen av fastigheter

3.1 Privatbostadsfastighet

Privatbostadsfastigheter är kapitaltillgångar för ägaren och beskattas i inkomstslaget kapital. Lagstiftaren har försökt åstadkomma en likvärdig beskattning av bostäder i privatbostadsfastigheter som för bostäder i näringsfastigheter och privatbostadsföretag.⁷⁹

3.1.1 Uthyrning av privatbostad

En uthyrd fastighet är normalt sett inte att klassificera som privatbostadsfastighet.⁸⁰ Dock kan i flera fall en fastighet klassificeras som privatbostadsfastighet även om den helt eller delvis uthyres. Även om hela fastigheten hyrs ut kan den fortsätta att vara privatbostadsfastighet av anledningen att ägaren fortfarande har för avsikt att inom överskådlig tid bosätta sig på den. Slutligen kan en fastighet vara privatbostadsfastighet på grund av tröghetsregeln.⁸¹

Vid uthyrning av privatbostadsfastighet beskattas hyresintäkterna normalt som kapitalinkomst. Intäkterna betraktas som avkastning på fastigheten som är en kapitaltillgång. Dock medges avdrag för ränteutgifter enligt 42 kap. 30 § IL. Vidare kan såväl fasta som rörliga schablonavdrag göras i samband med uthyrning enligt 42 kap. 30-31 §§ IL. För alla sorters inkomster, inte bara uthyrning, får ett fast schablonavdrag om 18 000 kr göras. I samband med uthyrning får 20 % av hyresintäkterna dras av. Det kan noteras att hyrman ut till arbetsgivare är dessa regler ej tillämpliga.⁸²

3.1.2 Andra skattepliktiga inkomster

Även andra former av utdelning från fastigheten än uthyrning är skattepliktiga enligt 42 kap. 30 § IL. Det kan vara exempelvis försäljning av frukt eller virke från privatbostadsfastigheten. Här kan det dock diskuteras var gränsen mellan kapitalavkastning och näringsverksamhet ska dras. Om försäljningen blir mer omfattande kan den istället komma att beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Lodin m.fl. diskuterar, men ger inget svar på vilken som varit lagstiftarens avsikt. Innan skattereformen beskattades försäljning av alster till ett värde av 8 800 kr som näringsinkomster.⁸³

⁷⁹ Andersson s. 59 ff

⁸⁰ Söderholm s. 18

⁸¹ Lodin m.fl. s. 219

⁸² Eriksson s. 169 ff

⁸³ Lodin m.fl. s. 220

Inkomståret 2012 kan dock ett generellt avdrag från intäkterna om 18 000 kr göras enligt IL 42 kap 30 § 1 st.⁸⁴.

Liknande gränsdragningsproblem uppstår om det vore fallet att uthyrning av privatbostadsfastighet kan hänföras till inkomstlaget näringsverksamhet. Enligt Lodin m.fl. är lagstiftaren tydligare angående uthyrning varför det i normala fall aldrig blir frågan om näringsverksamhet. Det är trots allt betydligt vanligare att en villa hyrs ut än att den genererar betydande mängder ägg och äpplen. Dock utesluts det inte att inkomst från uthyrning av privatbostadsfastighet i undantagsfall ska beskattas som inkomst i näringsverksamhet.⁸⁵

3.1.3 Avyttring av fastighet

Hur en försäljning av såväl privatbostadsfastigheter som näringsfastigheter skall beskattas finnes i 45 kap. IL. Fastighet som beskattas enligt 45 kap. IL är utöver vad som omfattas av jordabalkens definitioner 1kap. 1 § och 2 kap. 1-3 §§ Jordabalken även byggnad på ofri grund enligt 2kap. 6 § IL.

Säljes privatbostadsfastighet med vinst skall 73 % eller 22/30 av vinsten tas upp till beskattning i inkomstlaget kapital. Har fastighet sålts med förlust är halva förlusten avdragsgill.

Lodin m.fl. menar att kapitalvinster i regel beskattas i sin helhet. Att hela kapitalvinsten inte beskattas vid avyttring av fastigheter ”... *kan inte förklaras med några principiella eller systematiska skäl, utan torde främst bero på att det är svårt att vinna acceptans för en omfattande beskattning på en gång av så stora kapitalvinster.*”⁸⁶

Omkostnadsbeloppet utgörs av anskaffningskostnad och förbättringsutgifter. Anskaffnings- och förbättringsutgifter får dras av i sin helhet. Förbättringar kan bestå i ny-, till- och ombyggnader samt högst fem år gamla s.k. förbättrande reparationer, 45 kap. 12 § IL. Normala reparationer får ej räknas till omkostnadsbeloppet. De förbättrande reparationerna skall vara av sådan art att de påverkar fastighetsvärdet positivt vid försäljningen. Vad som är en förbättrande reparation och inte en vanlig reparation, underhåll, har varit uppe till prövning. I RÅ 1986 ref. 152 fann Regeringsrätten att fastighetssäljaren skulle medges avdrag för de utgifter för ritningar och byggnadslov han haft, vilka ansågs vara förbättrande reparationer.

För privatbostadsfastigheter är det inte aktuellt med vare sig värdeminskningsskatt eller återföring av sådana, vilket är en skillnad mot näringsfastigheter.⁸⁷

⁸⁴ Svensson 150 ff.

⁸⁵ Lodin m.fl. s. 220 f

⁸⁶ Lodin m.fl. s. 185

⁸⁷ Lodin m.fl. s. 187 f.

Om den sålda fastigheten varit permanentbostad för säljaren, vinsten överstiger 50 000 kr och en ersättningsbostad skall anskaffas kan uppskov med realisationsvinstbeskattningen medges enligt 47 kap. 2-8 §§ IL. Med permanentbostad förstås att säljaren skall ha varit fast bosatt på fastigheten minst ett år innan överlåtelsen. Såväl såld permanentbostad som ersättningsbostad måste som regel vara privatbostadsfastighet eller andel i bostadsrättsförening. Uppskov är därför inte aktuellt i samband med avyttring av näringsfastighet, så länge avyttring inte skett genom expropriation.⁸⁸

Om försäljningen av privatbostadsfastighet innebär förlust tas också den upp i inkomstslaget kapital. Hela förlusten får dock inte dras av, endast halva. Enligt 45 kap. 33 § 1 st. IL.

3.2 Näringsfastighet

Näringsfastighet utgör alltid näringsverksamhet. Beroende på hur mycket fastighetsägaren arbetar med fastigheten klassificeras verksamheten som aktiv eller passiv.⁸⁹

Inkomst av näringsfastighet beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Beskattningen är inte riktigt lika schablonmässig som i inkomstslaget kapital. För näringsfastigheter är löpande utgifter avdragsgilla och man får göra värdeminskningssavdrag.⁹⁰

3.2.1 Avyttring av näringsfastighet

Vid försäljning av näringsverksamhet beror beskattningen på om säljaren är en fysisk eller juridisk person samt om försäljningen kan anses ingå i näringsverksamhet.

Om enskild näringsidkare säljer en näringsfastighet med vinst skall 90 % av vinsten tas upp till beskattning i inkomstslaget kapital. Är säljaren istället ett aktiebolag eller annan juridisk person beskattas hela vinsten. Har näringsfastighet sålts med förlust är 63 % av förlusten avdragsgill. Beskattning sker i inkomstslaget kapital så länge säljaren är enskild näringsidkare dödsbo eller handelsbolags delägare och om försäljningen ej ingår i näringsverksamhet.⁹¹

Omkostnadsbeloppet, anskaffnings- och förbättringskostnader, beräknas i stort på samma sätt som för privatbostadsfastighet. Speciellt för näringsfastighet är att man får göra värdeminskningssavdrag. Värdeminskningssavdragen ska återföras till och beskattas i inkomstslaget

⁸⁸ Lodin m.fl. s. 190 f.

⁸⁹ SOU 1993:57 del 1 s. 38 f.

⁹⁰ Andersson s. 50

⁹¹ Svensson s. 290

näringsverksamhet. Vilket leder till parallell beskattning i de båda inkomstslagen kapital och näringsverksamhet. Om värdeminskingsavdrag inte återförs skall säljarens anskaffningskostnad skrivas ned med motsvarande belopp.⁹²

Notera den stora skillnaden på skatteuttaget beroende på i vilket inkomstslag beskattningen sker. I kapital beskattas inkomster med ca 30 %, vilket vid 90 % skattepliktig vinst innebär $0,9 \times 30 = 27$ %. Inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet beskattas med mellan ca 42 % och 68 % beroende på om verksamheten är aktiv eller passiv. Som nämnts ovan får utgifter för drift reparation, underhåll och värdeminskning dras av direkt i NV men skall sedan återföras i samband med avyttring. Skulle exempelvis verksamhet som fastigheten ingår i övergått från aktiv till passiv NV eller om marginalskatten på annat sätt sänkts blir den eftersträvade symmetrin inte fullständig.⁹³

3.3 Beskattningskonsekvenser vid omklassificering

Vid omklassificering från närings- till privatbostadsfastighet skall gjorda värdeminskingsavdrag återföras, enligt 26 kap. IL. Är det fråga om en privatbostad som blir näringsfastighet skall avskattning ske, 41 kap. 6 § IL.⁹⁴

⁹² Lodin m.fl. s. 186 f.

⁹³ Eriksson s. 220 ff

⁹⁴ Andersson s. 50

4 Den framtida lagstiftningen

4.1 Bedömning på delägarnivå

Mitt förslag är att man till en början åtgärdar de vanligast förekommande gränsdragningsproblemen. Där rättsläget idag är oklart torde det vara relativt lätt att åtgärda regleringen med små ingrepp i lagen och med en mycket låg samhällskostnad.

Enligt min mening skulle en rad gränsdragningsproblem kunna undanröjas enkelt genom att bedöma ägarandelar för sig. Främst i följande exempelsituationer vore bedömning på delägarnivå aktuell:

- Delat ägande 50/50 av enfamiljshus med olika användning
- Tvåfamiljshus med en dominerande majoritetsägare
- Fastighet med juridisk person som minoritetsägare
- Byggnad på ofri grund

Ovannämnda situationer handlar om delat ägande, vilket kan leda till gränsdragningsproblem när de olika ägarna använder fastigheten på olika sätt. Genom att tillåta olika ägarandelar av både samma fastighet och samma byggnad beskattas olika behov inte någon lika komplicerad gränsdragnings göras. Vardera delägaren beskattas efter hur denne och dess andel uppfyller kriterierna för närings- eller privatbostadsfastighet oberoende av den andre ägaren.

Ett småhus är delat i två lika ägarandelar och endast den ena ägaren flyttar från huset, exempelvis vid skilsmässa. I det fallet beskattas huset som näringsfastighet för den som inte bor i huset och privatbostadsfastighet för den som bor i huset. Idag är situationens reglering oklar.

Om tvåfamiljshus är delat i olika stora andelar kan idag en minoritetsägars klassificering vara helt beroende av hur grannen använder sin andel. Bedöms vardera andelen för sig blir istället ägare av tvåfamiljshus oberoende av varandras användning.

Ett annat oklart fall är när en juridisk person äger en mindre andel och fastigheten användes till övervägande del som bostad av en ägande fysisk person. I praktiken delas förmodligen redan idag beskattningen på delägarnivå. Med föreslagna lagändring sker beskattningen med stöd i lag enligt följande: Den fysiska personen som bor på fastigheten beskattas för sin andel som privatbostadsfastighet. Juridiska personens andel anses vara näringsfastighet och beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

Byggnad på ofri grund kan innebära att en markägare hyr ut en tomt vilken utgör näringsfastighet. Samtidigt som arrendatorn äger och bebor en byggnad. Även här torde redan idag en delning ske på delägarnivå eller

byggnadsnivå, marken beskattas i näringsverksamhet och huset i kapital. Enligt min mening kan en uppdelning i det här fallet anses ske på byggnadsnivå. Att bedömningen skall ske på byggnadsnivå är därför tillämpligt när mark och hus har delat ägande. I det fall en delning sker på delägarnivå blir resultatet detsamma, möjligtvis kan det anses förtydliga att vardera ägarens beskattas separat och att därför mark och hus skall behandlas för sig.

I litteraturen har såväl Urban Rydin som Per Sjöblom presenterat ungefär samma tankar. Rydin menar i sin avhandling att "...bedömningen av byggnad [ska] göras på delägarnivå, med beaktande av hela byggnadens användning."⁹⁵ Mitt intryck är att det är på det här sättet tillämpningen i praktiken sker idag. Alltså anser Rydin inte att en byggnad med delat ägande skall klyvas på delägarnivå så att de olika andelarna får olika klassificering. Varje byggnad får en klassificering som gäller samtliga ägarandelar men olika byggnader med olika ägare på samma fastighet kan få olika klassificering. Samtidigt menar Per Sjöblom i *Reavinstbeskattning av privatbostads- och näringsfastigheter* 1991 att en fastighet borde kunna delas på byggnadsnivå, vilket Rydin avfärdar.⁹⁶ Jag anser Rydin har rätt om han menar att en klyvning på byggnadsnivå inte är möjlig enligt gällande bestämmelser. Tre år senare ger Sjöblom ut ny upplaga av sin bok om reavinstbeskattning i den tycks ovan nämnda uttalandet inte finnas med⁹⁷. Dock menar jag till skillnad från Rydin att lagen bör ändras för att i allt högre utsträckning möjliggöra en bedömning på ägarnivå, så att en klyvning av byggnader blir möjlig.⁹⁸

Nackdelen med att dela upp ägandet på delägarnivå torde vara att det föranleder en uppdelning av utgifter och intäkter från fastigheten. Detta gäller i första hand de fall där en byggnad har delat ägande. En sådan uppdelning måste ändå anses lätt att göra, den bör ske proportionerligt efter ägarandel. I arrendefallet är det inte aktuellt, markägaren har lite med huset att göra. Genom dela upp underhållskostnaderna i direkt proportion till ägarandel borde inga större gränsdragningsproblem uppstå.

4.2 Uppdelad tid och byggnadskropp

Jag föreslår utökade möjligheter för delning av användandet i tid och byggnadskroppar. Det har diskuterats hur delning skall ske och om delning får ske i dessa fall:

- Fritidshus som är uthyrt större delen av året
- Uppdelade byggnadskroppar

⁹⁵ Rydin s. 127

⁹⁶ Ibid samt Sjöblom, Per, *Reavinstbeskattning av privatbostads- och näringsfastigheter*, Publica, Stockholm 1991 s. 27

⁹⁷ Sjöblom, Per, *Uppskov och reavinst 1994 års regler för fastigheter och bostadsrätter*, Publica, Stockholm 1994

⁹⁸ Rydin s. 127

Idag kan inte en delning av användandet i tiden ske för fritidshus. Som jag ser det innebär det att flera fastigheter vilka främst har karaktären näringsfastighet klassificeras som privatbostadsfastigheter. Praxis har visat att domstolarna anser avsikten att använda en fastighet någon vecka per år skall omöjliggöra en delning i tiden. Undertecknad anser klassificeringen så långt möjligt borde utgå från de faktiska förhållandena, varför en fritidsbostad som har större drag av näringsfastighet borde klassificeras som en sådan.

Mitt förslag är att en fastighet tillåts användas en kortare tid per år som privatbostadsfastighet utan att klassificeras som privatbostadsfastighet. Vänder vi på det kan man säga att rekvisiten för privatbostad skärp och det krävs att en fastighet används som privatbostadsfastighet exempelvis mer än fyra veckor per år. På så sätt klassificeras t.ex. fritidshus som används någon vecka per år och sedan hyrs ut som näringsfastigheter. För att undvika gränsdragningsproblem som ovan nämnda situationer är det viktigt att en tydlig konkret gräns sätts redan från början i lagen. Eventuellt kunde ett krav införas om fastighetsägaren kan påvisa att han avtalat bort dispositionsrätten under hela året. Idén kommer från hur man behandlar fritidsfastigheter vid bestämmande av förmånsbeskattning.

Delade byggnadskroppar kan behandlas som två byggnader i vissa fall, ett undantag från principen att bedömningen skall ske på byggnadsnivå. Är dessa delade vertikalt i två delar som används på olika sätt skall byggnadens delar behandlas som två separata byggnader. Det här tycker jag i visar på svagheten i att inte tillåta en klyvning av byggnader. I praktiken innebär det här undantaget en klyvning av byggnader, så länge gränsen är vertikal och tillräckligt tydlig. Varför skall en vertikal indelning behandlas annorlunda än en horisontell indelning? Undantaget är inkonsekvent och borde enligt min mening kunna utökas till andra former av indelning eller tas bort.

I praktiken innebär undantagssituationen en klyvning av byggnader. Om en klyvning återigen tillåtes måste man ge tydliga konkreta rekvisit på hur delningen skall se ut. Det finns en risk att möjligheter till klyvning tar bort en hel del av dagens gränsdragningsproblem, samtidigt finns en överhängande risk för nya mer svårbedömda situationer. Framförallt finns en överhängande risk för att den skattskyldige möblerar runt efter vilken klassificering som passar bäst. Jag anser det är tydligt att lagstiftaren velat undvika situationer där den skattskyldige fritt kan välja klassificering, vilket med stor sannolikhet var bakgrunden till att byggnader inte får klyvas. Här kan nämnas att den nyligen tillkomna formen av privatbostadsfastigheter, ägarrettslägenheter kan ses som en form utav uppdelning, dock är det inte riktigt en sådan utökad uppdelning jag har i åtanke.

4.3 Rydins föreslagna modeller

Urban Rydin menar att fastighetsindelningen på flera sätt är bristfällig och presenterar därför förslag på hur regleringen enligt hans mening skulle

kunna reformeras. Han erkänner dock att fastigheter borde delas i antingen privatbostadsfastigheter eller näringsfastigheter. I tre förslag av varierande radikalitet föreslår han ändringar av själva klassificeringen vilka innebär att den kopplas till fastighetstaxeringen. Självt benämner han dem förenklingar och har som huvudsakligt syfte att åstadkomma en enklare klassificering.⁹⁹

1. All användning

Den mest radikala förenklingen innebär att fastighetsklassificeringen helt och hållet utgår från hur fastigheterna är taxerade. Han menar att det skulle leda till ökad förutsebarhet och mycket enklare tillämpning för såväl skattskyldiga som myndigheter. I praktiken skulle alla fastigheter som ägs av juridiska personer klassificeras som näringsfastigheter medans alla som ägs av enskilda personer blir privatbostadsfastigheter.¹⁰⁰

Lite knepigare blir det med obebyggd tomtmark. Men om en avsikt finns att bebygga kan exempelvis den mark vilken taxeras som exploateringsmark och ägs av fysisk person behandlas som privatbostadsfastighet. På så sätt kan mark ämnad att bebyggas fortsättningsvis behandlas som privatbostad. Flerfamiljshus och byggnader inrättade för näringsverksamhet hamnar i rätt kategori, näringsfastigheter, om man utgår ifrån taxeringen. Det finns dock en risk att fysiska personer går runt regleringen genom att köpa flera småhus och hyr ut istället för ett flerfamiljshus.¹⁰¹

2. Nästan all användning, med vissa undantag

Andra alternativet innefattar därför en stoppregel mot småhus som användes i näringsverksamhet, för att undvika kringgåendet i första alternativet. Denna bedömning av hur småhusen använder menar Rydin kan leda till liknande gränsdragningsproblem som de vi har idag.¹⁰²

3. Användning till övervägande del till boende

Det tredje, och sista, alternativet är inspirerat av gällande undantag för dödsbon. Rydin föreslår en lösning som innebär att alla småhus som användes som privatbostad ska klassificeras som privatbostadsfastigheter. Även om det är fråga om ett småhus som hyrs ut för bostadsändamål.¹⁰³

Sammanfattningsvis menar Rydin att samtliga tre alternativ är enklare att tillämpa än dagens lagstiftning. Gränsdragningsproblemen försvinner eller blir avsevärt färre. Självt tycker han att andra förslaget är det mest rimliga.

Urban Rydin skriver:

”Det bör noteras att modell 3 [här: andra förslaget] innebär en principiell förändring genom att begreppet näringsfastighet definieras positivt medan de verksamheter (småhus) som inte uppfyller kriterierna hänförs till privatbostadsfastighet. För en som byggnad medför detta som utgångspunkt

⁹⁹ Rydin s. 155

¹⁰⁰ Rydin s. 155

¹⁰¹ Rydin s. 155 f.

¹⁰² Rydin s. 156

¹⁰³ Rydin s. 156

vid bedömningen att nuvarande klassifikation näringsfastighet förändras till privatbostadsfastighet.

Jämfört med dagens regler klassificeras fortsatt småhus som används till övervägande (väsentlig) del för eget (närståendes) boende som privatbostadsfastighet och småhus som till stor del en näringsverksamhet som näringsfastighet. En stor skillnad är att uthyrning till inte närstående t.ex. för boende med den nya modellen medför klassifikationen privatbostadsfastighet om de inte ingår i yrkesmässig verksamhet. Om neutralitet med verksamhet i hyreshus eftersträvas kan som tumregel kriterierna för yrkesmässighet knytas till helårsuthyrning.”¹⁰⁴

Undertecknad anser det oklart om fastighetstaxeringen är så pass mycket lättare att tillämpa att det är befogat att koppla klassificeringen till den. Det är rimligt att anta att även fastighetstaxeringen leder till liknande gränsdragningsproblem. Dessutom har fastighetstaxeringslagen en något annorlunda utgångspunkt och ett annat syfte. Men det kan vara en fördel att endast en bedömning behöver ske. Det vore ett betydligt smidigare system där man kan hoppa över mycket av dagens tillkrånglade lagstiftning kring fastighetsklassificeringen. Att göra som Rydin föreslår och knyta klassificeringen tydligt till taxeringen hade varit naturligt. Kopplingen vi idag har till fastighetstaxeringen är jag skeptisk till, eftersom den inte på något sätt är bindande. Att man nämner fastighetstaxeringen visar däremot på att det funnits en tanke att taxeringen och klassificeringen skall överensstämma. En tanke är att lagstiftningsarbetet utgått från fastighetstaxeringen, kanske t.o.m. en gång börjat med ett förslag liknande Rydins. Det tycks i alla fall ha varit ett mål att taxeringen och skatterättsliga klassificeringen skulle vara samstämda.

Hellre hade jag sett att fastighetstaxeringen fullständigt frikopplas från klassificeringen. Särskilt dagens menlösa koppling bör tas bort. Rydin anser att hans andra förslag ovan är det mest rimliga. Samtidigt påpekar han att även om förslaget införs kommer vi fortfarande ha liknande gränsdragningsproblem, om möjligt något färre. Idag har lagen varit i kraft ett antal år och flera svagheter i lagstiftningen fått en lösning i praxis.

Räknar vi in det här minskar incitamenten för att genomföra en sådan ändring som Rydin föreslår. Vinsten av ändringen var begränsad för 20 år sedan och är i dagsläget än mindre, ändringen är enligt mig inte försvarbar.

¹⁰⁴ Rydin s. 158

5 Avslutande diskussion och analys

Reglerna för fastigheters klassificering berör alla i Sverige som äger en fastighet hemma eller i utlandet. Fastighetsägare är såväl stora börsnoterade bolag som enskilda villaägare. Speciellt för en enskild person med en villa utgör fastighetsinnehavet en betydande del av förmögenheten varför beskattningen kan bli mycket betungande. Notera exempelvis det faktum att hela vinsten vid en avyttring inte beskattas av den anledningen att skattebetalarna skulle anse beskattning av hela vinsten vore allt för betungande.

När fastigheter enligt IL klassificeras som antingen näringsfastighet eller privatbostadsfastighet bestäms hur beskattningen skall se ut. Skattekonsekvenserna blir något annorlunda beroende på hur fastigheten betraktas. Fastigheten beskattas i antingen kapital eller näringsverksamhet. Vilket får betydelse för såväl den löpande beskattningen som kapitalvinstbeskattningen vid försäljning.

Klassificeringen avgör enligt Rydin bl.a.:

- ”- I vilket inkomstslag nettot skall beskattas
- Vilka kostnader som är avdragsgilla
- Tidpunkten för beskattningen av intäkter och kostnader
- Nivån på uttaget av skatter
- Om sociala avgifter skall betalas eller inte
- Om sociala förmåner erhålls eller inte
- Möjligheter till skattereserveringar och
- Hur stor del av kapitalvinsten som skall beskattas ”¹⁰⁵

Skillnaderna kan vara till såväl nackdel som till fördel för den fastighetsägaren. Beroende på syfte med fastigheten kan det med dagens bestämmelser vara fördelaktigt att försöka plocka russinen ur kakan, vilket Norman tidigt påpekade. Näringsfastigheternas avdragsrätt är fördelaktigt om huset kräver mycket underhåll samtidigt som privatbostadsfastigheter beskattas förmånligare vid avyttring.

Att fastighetsklassificeringen kan få så stora konsekvenser beror främst på att de beskattas i olika inkomstslag med olika karaktär och olika skattesatser.

¹⁰⁵ Rydin s. 112

5.1 Lagstiftningens tanke och syfte

Lagstiftaren eftersträvade vid lagens utformning enkelhet och symmetri. Såväl enkelheten som symmetrin anser jag svår att åstadkomma när inkomstlagens beskattning skiljer sig åt så mycket som den gör idag. Såväl inkomstbeskattning som avdragsrätt skiljer sig åt, varför fullständig symmetri är nästan omöjligt. Utan att gå djupare i frågan kan det konstateras att s.k. platt beskattning kunde vara en lösning. Av naturliga skäl skulle många skatterättsliga problem undanröjas om olika former av inkomster beskattades lika, vilket också vore den högsta graden av symmetri. Att åstadkomma ett symmetriskt skattesystem är viktigt då incitamenten till skatteplanering ökar med skillnaderna. Som jag ser det är symmetrin relativt bristfällig och en anledning till onödigt många gränsdragningsituationer.

För att göra gränsdragningen så enkel som möjligt bestämde man att fastigheterna skulle beskattas som antingen privatbostads- eller näringsfastighet, någon skattemässig klyvning skulle inte längre kunna göras. Då reglerna i allt mindre utsträckning kom att spegla fastigheternas faktiska användning är jag inte övertygad om att man förenklat tillämpningen för den skattskyldige såsom avsett. Kanske kan reglerna vara lättare att använda ur ett myndighetsperspektiv. Frikopplingen från faktiska förhållandena är en bakomliggande orsak till gränsdragningsproblem. De uppstår framför allt i fall där användningen är delad.

Situationen där den skattskyldige kan välja själv hur dennes fastighet skall klassificeras har lagstiftaren velat undvika. Dessa intentioner är tydliga om man bl.a. studerar undantaget för s.k. parhus. I regel klassificeras fastigheter efter hur de till övervägande el användes, d.v.s. hur det till 50 % eller mer användes. För s.k. parhus har man däremot frångått huvudregeln. När en fastighet äger och bebos av två familjer är det hur fastigheten till väsentlig del användes som är avgörande. Tanken med detta är dels som anförts ovan att den skattskyldige ej skall kunna välja klassificering, samtidigt undviks också många fall där den ene ägarens handlande påverkar den andre.

5.2 Gränsdragnings

Trots att tanken sades vara förenkling medför dagens reglering flera gränsdragningsituationer, en del problematiska. Lagstiftaren har, anser jag, förbisett situationer som inte är särskilt extrema utan som torde vara relativt vanligt förekommande och som på grund av att ingen reglering finns kan leda till mycket oklara resultat. Huruvida man valt att inte ge tydligare lagreglering medvetet kan bara spekuleras i.

5.2.1 Flera hus

Ibland finns flera byggnader på en och samma fastighet. Det är klart att varje byggnad som regel bedöms för sig. Gränsen för vad som skall räknas som komplementshus och för vad som skall bedömas för sig är däremot inte närmare lagreglerad och har varit uppe till prövning. Domstolarnas bedömning tar fasta på byggnadens storlek och hur den huvudsakligen är tänkt att användas. Vad som är komplementsbyggnad anser jag idag är relativt klart efter att frågan behandlats i praxis. Men vi ska komma ihåg att i det prejudicerande fallet dömde domstolen till SKV:s nackdel. Regeringsrättens domslut där en stor byggnad inredd till kontor inte ansågs utgöra komplementshus ter sig i mina ögon ganska självklart. Därför är jag skeptisk till att SKV valde att driva fallet så långt.

Jag hade hellre sett att tydligare riktlinjer för hur bedömningen skall ske ställdes upp av lagstiftaren. Idag har rättsläget klarnat efter RR:s dom men bedömningen är ändå relativt subjektiv. Det finns ingen vägledning varför SKV, när lagen var ny, kunde tillämpa reglerna till de skattskyldigas nackdel genom en väldigt restriktiv bedömning. Med ett tydligare bedömningsunderlag skulle förutsägbarheten för skattebetalarna öka.

Här har riksdagen gett en bristfällig lagstiftning, vilken tolkats partiskt av SKV till den skattskyldiges nackdel tills någon sade ifrån och drev en dyr domstolsprocess så en domstol kunde slå fast vad som skall gälla. Den här situationen återkommer ofta och förtjänar stark kritik. Rimligen borde det, enligt min mening, ligga staten till last om regleringen är bristfällig, Nulla poena sine lege (inget straff utan lag). Därför skulle istället alla oklara situationer tolkas till den skattskyldiges fördel tills motsatsen är bevisad. På så sätt skulle incitamenten för lagstiftaren att ge en mer komplett lagstiftning öka markant. Inte minst med tanke på legalitetsprincipen borde strävan vara tydligare och klarare regler.

Dock anser jag enda rimliga långsiktiga lösningen vore att skapa en svensk författningsdomstol. Som det ser ut idag saknar Sverige en sådan även om domstolarna har lagprövningsrätt enligt RF 11 kap. 4§. I en författningsdomstol kunde förhoppningsvis den här sortens frågor få ett avgörande innan någon större skada genom felaktig tillämpning hinner ske.

5.2.2 Delad byggnadskropp

Ett undantag från bedömningen på byggnadsnivå är delade byggnadskroppar. Är dessa delade vertikalt i två delar som används på olika sätt skall byggnadens delar behandlas som två separata byggnader. Det här tycker jag i visar på svagheten i att inte tillåta en klyvning av byggnader. I praktiken innebär det här undantaget en klyvning av byggnader, så länge gränsen är vertikal och tillräckligt tydlig. Varför skall en vertikal indelning behandlas annorlunda än en horisontell indelning? Undantaget är

inkonsekvent och borde kunna utökas. Om man nu inte bestämmer sig för att återinföra en möjlighet till klyvning av fastigheter.

5.2.3 Tidsmässig uppdelning

Särskilt i samband med klassificering av fritidshus har en tidsmässig uppdelning av användandet diskuterats. En del hade velat se rekvisitet till övervägande del vara tillämpligt inte bara på are utan också på användningen i tiden. En sådan uppdelning har inte ansetts vara möjlig enligt RR.

Anledningen är att en tidsmässig uppdelning skulle krocka med avsiktsrekvisitet. Vad gäller fritidshus finns en avsikt hos ägaren att inom överskådlig tid använda fastigheten som privatbostadsfastighet. Alltså är det inte en valmöjlighet att erhålla klassificering som privatbostadsfastighet om det finns en avsikt att bo på fastigheten, det är tvingande.

Det finns inte utrymme för fastighetsägare att välja. Vilket jag i och för sig anser vara konsekvent då man velat motverka valmöjlighet för fastighetsägare. Samtidigt är jag av den uppfattningen att klassificeringen så långt möjligt borde utgå från de faktiska förhållandena. I praktiken kan en fritidsbostad ha större drag av näringsfastighet än privatbostadsfastighet. Detta trots att fritidshuset används av ägaren några veckor per år. Därför skulle jag föreslå att man lämnar ett utrymme för fastighetsägare att använda fastigheten under begränsad tid varje år, kanske 2 veckor, utan att det inverkar på skatterättsliga klassificeringen.

5.2.4 Avsiktsrekvisitet

Mest omdiskuterat av gränsdragningsproblemen torde vara när en avsikt skall anses påvisad. Avsikt är relevant om en fastighetsägare hyr ut sin fastighet men avser att bosätta sig där. Oftast aktualiseras dock frågan om avsikt finns att använda en obebyggd tomtmark som man vill avyttra. Vid en avyttring är det förmånligare för säljaren om fastigheten klassificeras som privatbostadsfastighet, därför rör de flesta fallen avyttrade fastigheter. Eftersom utgångspunkten är att en obebyggd tomt utgör näringsfastighet måste en avsikt att inom överskådlig tid använda fastigheten som bostad bevisas av säljaren. Redan i propositionen klargjordes att endast påstående om att avsikt finns inte är tillräckligt.

Även i det här fallet kunde förarbeten eller lag ge en tydligare vägledning för hur bedömningen skall göras. Var gränsen går för godtagbar handling är inte klart. Men min bild är att domstolarna är relativt generösa när de bestämmer vad som skall anses tillräckligt för att påvisa avsikt. En aspekt som tycks viktig är att den handling man åberopar ej ligger för långt bak i tiden. Vid en överlåtelse är det förhållandena på överlåtelsedagen som skall

vara avgörande. Åberopade handlingar som måste kunna påvisa förhållandena på just den dagen.

5.2.5 Till övervägande del

Klassificeringen skall ske efter hur fastigheten till övervägande del, d.v.s. till hälften, användes. Många gånger är ägandet passande nog delat just på hälften. I ett sådant här fall rör det sig om två exakt lika stora delar med olika användningsområden, varför inget eller båda användningssätten kan anses övervägande.

Hur situationen ska behandlas regleras inte i lagtext. En fastighet skall ju klassificeras som antingen eller, inte kunna klyvas i två delar. Vilket framgår tydligt inte minst av förarbetena. Som jag ser det borde situationen regleras, vilket inte skulle kräva någon större insats. I dagsläget borde den skattskyldige själv få själv välja klassificering tills bristerna åtgärdats.

Mitt förslag är att en delning på delägarnivå tillåtes för såväl byggnader som fastigheter. En klyvning av fastigheter, inte på byggnadsnivå som förr, utan på delägarnivå. Resultatet skulle bli att för den som till övervägande del använder sin andel som näringsfastighet beskattas för näringsfastighet. För den andre ägaren som bebor fastigheten kan den klassificeras som privatbostadsfastighet. Som jag ser det skulle en bedömning där varje ägarandel bedöms för sig eliminera vanliga gränsdragningsproblem. Dock anser jag inte att en fastighet skall kunna klyvas i två delar för en ägare. För enkelhets skull bör en fastighet klassificeras som antingen eller för varje ägare. Istället för en fastighet, skall varje fastighetsandel klassificeras som antingen näringsfastighet eller privatbostadsfastighet.

5.2.6 Till väsentlig del

Liknande gränsdragningsproblem uppstår även för tvåfamiljshus. Tvåfamiljshuset är som påpekats särreglerade och klassificeras efter hur det till väsentlig del användes, d.v.s. 40 procent. Tänker man på att flerfamiljshuset kan vara ett delat ägande mellan icke närstående kan eventuella minoritetsägare hamna i en utsatt position, där klassificeringen kan styras av den som äger större delen av huset. Även för de här fallen anser jag att dagens antingen eller system är olämpligt. Bedömningen borde också här ske på delägarnivå och vardera andelen av byggnaden beskattas så som den till övervägande del användes. Alltså skulle de som bebor en tvåfamiljsfastighet vara helt oberoende av hur grannen använder sin andel.

Hur avgörs hur klassificeringen skall ske i gränsfallen? Om SKV väljer hur klassificeringen skall ske finns risk för att det sker relativt godtyckligt, eftersom närmre vägledning från lagen inte finns. Framför allt skulle bristen på förutsägbarhet för den skattskyldige vara orimlig om så är fallet. Särskilt med hänsyn till hur många som omfattas, hur lätt situationen uppstår samt

att det kan röra betydande belopp för de skattskyldiga. Ytterligare ett skäl till varför regleringen måste ändras.

5.3 Avslutande ord

Min bedömning är att lagstiftningen fortfarande inte är tillräcklig. Även om rättsläget för de flesta fastighetsklassificeringarna är klart och att den nuvarande lagstiftningen medfört förenklingar genom att klassificera fastigheterna som antingen privatbostads- eller näringsfastigheter. Men det är tydligt att framförallt vid reglernas införande var lagstiftningen inte tillräcklig. Lagstiftningen ändrades till och med innan lagen trätt i kraft. Genom ett antal domar har vissa frågor fått ett svar. Men fortfarande anser jag att lagstiftningen inte är fullt tillräcklig.

Framförallt måste lagstiftningen enligt legalitetsprincipen förändras så att kvarstående gränsdragningsproblem undanröjes. Man skall inte glömma att vid en klassificering är vissa gränsdragningsproblem nästan ofrånkomligt utan att kraftigt förenkla bedömningen eller ge mycket ingående riktlinjer. Men framförallt fallen med ett delat ägande tycker jag tydligare borde regleras. Det torde vara en mycket vanlig situation exempelvis vid skilsmässor.

Följande fall medför oklarheter och bör regleras vidare:

- Fritidshus som är uthyrt större delen av året
- Uppdelade byggnadskroppar
- Delat ägande 50/50 av enfamiljshus med olika användning
- Tvåfamiljshus med en dominerande majoritetsägare
- Fastighet med juridisk person som minoritetsägare

Dagens bestämmelser är väldigt restriktivt vad gäller uppdelning av en byggnadskropp eller delad användning i tiden. Jag föreslår att en byggnadskropp skall kunna räknas som två byggnader så länge delningen är tillräckligt tydlig. Oavsett om denna uppdelning är vertikal eller horisontell. Vidare föreslås att hänsyn tas till ett delat användande i tiden. Kan en fastighetsägare påvisa att avsikt inte finns att nyttja en fastighet större delen av året borde det spela roll i bedömningen.

Genom att göra separata bedömningar på delägarnivå anser jag att de flesta gränsdragningsproblem vid delat ägande av byggnader kan undanröjas. Som lagstiftaren sagt kan det finnas skäl att för enkelhetens skull klassificera fastigheter som antingen eller, men detta anser jag inte tillämpligt vid delat ägande. För varje delägare skall fastigheter regleras som antingen eller. Däremot skall vardera andelen av fastigheten kunna klassificeras på olika sätt.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Proposition 1989/90:110 *Reformerad inkomst- och företagsbeskattning*

Proposition 1990/91:54 *Fortsatt reformering av inkomst- och förmögenhetsbeskattningen*

S.O.U. 1989:33 *Reformerad inkomstbeskattning, D. 1-2*

S.O.U. 1993:57 *Beskattning av fastigheter, D. 1*

Litteratur

Andersson, Mari, Saldén Enérus, Anita & Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen: en kommentar 2011. D. 1, 1-28 kap.*, [11. uppl.], Norstedts juridik, Stockholm 2011

Antonsson, Jan och Salomonsson, Lennart, *Fastighetsskatt i teori och praktik*, Tholin & Larsson, Göteborg 1997

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt. D. 1, 11.*, [uppdaterade] uppl., Studentlitteratur, Lund 2007

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt. D. 2, 11.*, [uppdaterade] uppl., Studentlitteratur, Lund 2007

Rydin, Urban, *Inkomst av näringsfastighet i enskild näringsverksamhet Arbetsinkomst eller kapitalinkomst?*, Juristförlaget i Lund, Lund 2003

Sjöblom, Per, *Reavinstbeskattning av privatbostads- och näringsfastigheter*, Publica, Stockholm 1991

Sjöblom, Per, *Uppskov och reavinst 1994 års regler för fastigheter och bostadsrätter*, Publica, Stockholm 1994

Söderholm, Ulf, *Villor och bostadsrätter - De nya skattereglerna*, Snogeholms utbildning, Malmö 1990

Svensson, Ulf, *Fastighetsbeskattning En praktisk handbok för fastighetsägare*, 6. Uppl, Björn Lundén Information AB, Näsvisen 2011.

Artiklar

Norman, Harry, *Vad är privatbostad?*, i Skattenytt 1990 s. 533 ff

Fredholm, Ulf, *Något om gränsdragningen mellan privatbostadsfastighet och näringsfastighet*, i Svensk Skattetidning 1991 s. 423 ff

Sjöblom, Per, *Gränsdragningen mellan privatbostadsfastigheter och näringsfastigheter*, i Skattenytt 1991

Övriga källor

Renskötarbostad till slut godkänd för skatteavdrag, inslag i Oddasat på SVT, från Oddasat.se:

<http://sverigesradio.se/sida/artikel.aspx?programid=2327&artikel=4211202>
(2011-06-01)

Riksskatteverket, *Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 21/03*, från Skatteverket.se:

<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/rattsfall/arkiv/ar/2003/2003/protokoll200321.4.18e1b10334ebe8bc80003133.html> (2011-10-20)

Riksskatteverket, *Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 8/01*, från Skatteverket.se:

<http://www.skatteverket.se/download/18.1dea382103b1af420f80001202/rattsfallsprotokoll2001.pdf> (2011-10-20)

Rättsfallsförteckning

Regeringsrätten

Notisfall

RÅ 1998 not 38

Referensfall

RÅ 1986 ref. 152

RÅ 2001 ref. 74

RÅ 2002 ref. 53

RÅ 2010 ref. 96

Kammarrätten

Kammarrätten i Stockholm

KRS 3759-61-1994

Kammarrätten i Göteborg

Dom 2001-02-27

RK 2002:3913

RK 2003:3464

RK 2004:4644

Kammarrätten i Sundsvall

RK 2000:2337