

41 Fastighetsskatt – näringsfastighet

Lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt
prop. 1984/85:18 och 70
prop. 1989/90:110 s. 505-511, 731-732, bil. 3 s. 142-144, SkU30 s. 91-95
SOU 1989:33 del I s. 154-156, 160-166
prop. 1990/91:47 s. 45-46, SkU6 s. 47
prop. 1990/91:54 s. 192-193 och 337
prop. 1992/93:122 s. 61-64, 74-78, SkU16
prop. 1993/94:91 s. 10-17, SkU17

I avsnitt 40, finns en redogörelse för fastighetsskatt avseende privatbostad. I detta kapitel finns en redogörelse för fastighets-skatten för näringsfastigheter och privatbostäder.

Sammanfattning

Fastighetsskatt tas ut för;

- småhusenheter,
- hyreshusenheter,
- småhus och tomter på lantbruksenheter,
- industrienheter,
- elproduktionsenheter och
- privatbostäder i utlandet.

Fastighetsskatten baseras på fastighetstaxeringen och tas på *småhus* ut med 1,0 % av taxeringsvärdet. För hyreshus tas skatt på bostadsdelen ut med 0,5 %. Dessa procentsatser gäller fr.o.m. 2002 års taxering.

Fr.o.m. 1997 års taxering har det införts skatt med 1,0 % i *lokaldelen* på hyreshus och med 0,5 % på *industrienheter* och *elproduktionsenheter*.

För nybyggda eller renoverade bostadshus kan skattenedsättning komma ifråga. Skatten tas ut per beskattningsår och betalas av ägaren till fastigheten. Underlaget för fastighetsskatt fastställs av Skatteverket vid inkomsttaxeringen. För privatbostadsfastigheter och för näringsfastigheter tillhöriga bostadsrättsföreningar o.d. är skatten inte avdragsgill. För andra näringsfastigheter får den där- emot dras av.

41.1 Vilka fastigheter beskattas?

Skatteplikten regleras i 1 § FSL. Skattepliktig till fastighetsskatt är vid 2003 års taxering fastighet som vid fastighetstaxeringen betecknats som

- småhusenhet,
- hyreshusenhet,
- lantbruksenhet om det på enheten finns vad som vid fastig-
hetstaxeringen betecknats som småhus eller tomtmark för sådana
hus,
- industrienhet och
- elproduktionsenhet

Skattepliktiga är också privatbostäder i utlandet, se Handledning för internationell beskattning.

Undantag

Från skatteplikten undantas fastigheter som inte varit skattepliktiga enligt FTL året före taxeringsåret (3 kap. FTL). Om en fastig-
het inte åsatts något taxeringsvärde för beskattningsåret utgår ing-
en fastighetsskatt.

Fastighetsskatten grundar sig på fastighetstaxe- ringen

Beträffande svenska fastigheter utgår man från hur fastigheten betecknats vid den fastighetstaxering som gäller året före taxeringsåret. AFT gjordes för småhusenheter 1996, för lantbruksenheter 1998 och för hyreshusenheter 2000. Nästa AFT för småhusenheter kommer dock därefter att ske 2003. Om inte taxeringsvärde, klassificering e.d. ändrats vid särskild fastighetstaxering ett senare år, gäller fortfarande den fastighetstaxering som åsattes vid den allmänna fastighetstaxeringen. En fastighetstaxering gäller från fastighetstaxeringsårets ingång (1 kap. 3 § 2 st. och 16 kap. 1 § FTL).

Av lagens tidigare utformning framgick att den faktiska klassifi-
ceringen vid fastighetstaxeringen för den aktuella fastighetstaxe-
ringsenheten inte hade någon betydelse, utan det var hur den bor-
de varit taxerad som var avgörande, dvs. de fastigheter som enligt
FTL:s bestämmelser ska klassificeras som småhusenheter, hyres-
husenheter etc. var skattepliktiga. Om en taxeringsenhet t.ex. be-

tecknats som hyreshusenhet vid fastighetstaxeringen men borde ha betecknats som industrienhet, var den inte skattepliktig till fastighetsskatt. Numera (sedan SFS 1992:1593) gäller skatteplikten fastigheter som "betecknats" på angivet sätt. Någon ändring synes emellertid inte ha varit avsedd; i förarbetena till ändringen (prop. 1992/93:122 s. 27) angavs felaktigt redan gällande lydelse vara "betecknats" i stället för rätteligen "betecknas". Jfr även prop. 1982/83:50 bilaga 2 s. 11.

Även i fråga om skatteplikten enligt 3 kap. FTL är det reglerna som avgör och inte den faktiska taxeringen (RÅ 1993 ref. 36).

Det har inte någon betydelse hur fastigheten inkomstbeskattas. Fastighetsskatten är densamma oberoende av om fastigheten är en privatbostad eller en näringsfastighet. Det har inte heller någon betydelse om fastigheten tillhör en aktiv eller passiv förvärvskälla.

Småhusenheter

Med småhus menas byggnader som är inrättade till bostad åt en eller två familjer. Småhus och tomtmark för småhus betecknas i allmänhet som småhusenheter. Skatten omfattar således både permanentus och fritidshus.

Hyreshusenheter

Hyreshus är byggnader som är inrättade till bostad åt minst tre familjer eller till kontor, butik, hotell och restaurang och liknande. Hyreshus och tomtmark för hyreshus betecknas i allmänhet som hyreshusenheter.

I hyreshus med både *bostäder* och *lokaler* gäller olika skattesatser för de olika delarna. Sedan AFT 1994 delas taxeringsvärdet för hyreshus upp på en bostadsdel och en lokaldel. Numera utgör de därför alltid skilda värderingsenheter.

Indelningen i bostäder, tomtmark osv. framgår av fastighetstaxeringen.

Lantbruksenhet

De småhus jämte tomtmark som hänförs till lantbruksenhet är sådana som ligger på fastighet med åkermark, betesmark, skogsmark eller skogsimpediment. Sedan AFT 1992 räknas bostadshus på lantbruksenheter med tre till tio lägenheter också som småhus. Bostadshus med flera än tio lägenheter klassificeras som hyreshusenheter.

Skatten avser bara bostäder och tomtmark. Ekonomibyggnader, skogsmark, åker, bete och övriga delar av lantbruksenheterna är således undantagna.

Industrienheter m.m.

Fr.o.m. 1997 års taxering tas fastighetsskatt ut på industrienheter och elproduktionsenheter.

Taxeringsenhet

Vid fastighetstaxeringen förekommer det att flera fastigheter taxerats som en enhet. Det är också möjligt att en del av en fastighet taxerats som en enhet eller att flera delar av olika fastigheter taxerats som en enhet. Bestämmelserna i LSF ska i dessa fall tillämpas på samma sätt som när en hel fastighet utgör en taxeringsenhet.

41.2 Vem ska betala fastighetsskatten?

Ägare o.d.

Skattskyldig är ägaren till fastigheten eller den som enligt 1 kap. 5 § FTL ska anses som ägare.

1 kap. 5 § FTL

Som ägare av fastighet ska i fall som avses nedan anses

- a) den som innehar fastighet med fideikommissrätt eller i annat fall utan vederlag besitter fastighet på grund av testamentärriskt förordnande;
- b) den som innehar fastighet med åborätt, tomträtt eller vattenfallsrätt samt den som eljest innehar fastighet med ständig eller ärftlig besittningsrätt;
- c) innehavare av skogsområde som blivit av staten upplåtet till kanabolag eller till kommun eller annan menighet;
- d) innehavare av publikt boställe eller på lön anslagen jord;
- e) juridisk person, som förvaltar samfällighet och som enligt 6 kap. 6 § IL är skattskyldig för inkomst; samt
- f) nyttjanderättshavare till täktmark som avses i 2 kap. 4 § FTL, om nyttjanderätten har förvärvats mot engångsvederlag.

Såsom innehavare av publikt boställe eller på lön anslagen jord ska anses den tjänsteinnehavare eller annan som författningsenligt äger nyttja fastigheten eller tillgodonjuta dess avkastning.

Ska avkastning utöver husbehovet av skog på fastighet, som avses under b eller d, författningsenligt helt eller delvis tillkomma allmän fond eller inrättning, är denna att anse såsom fastighetens innehavare, såvitt angår fastighetens värde av skogsmark med växande skog och markanläggningar som används eller behövs för skogsbruket.

Skattskyldiga är därmed samtliga ägare av skattepliktiga fastigheter, både fysiska och juridiska personer, oavsett om de också är skattskyldiga till inkomstskatt eller inte. Det innebär att exempelvis ideella föreningar och stiftelser, stat och kommun samt personer bosatta i utlandet betalar fastighetsskatt för skattepliktiga svenska fastigheter. De är därmed också deklarationsskyldiga

(2 kap. 4 § 1 st. 6 och 8 § 1 st. 6 LSK).

Beträffande privatbostäder i utlandet, se Handledning för internationell beskattning.

Tomträttshavare	Tomträttshavare anses som ägare av fastighet enligt 1 kap. 5 § FTL. Den som innehar en fastighet med tomträtt ska betala fastighetsskatt för både byggnaden och tomten, dvs. på fastighetens hela taxeringsvärde. Detta framgår av att det inte finns några undantagsbestämmelser i FSL från bestämmelsen i 3 § om skattens storlek.
Bostadsrättsföreningar m.fl.	För bostadsrättsfastigheter ska ägaren, dvs. normalt föreningen, betala fastighetsskatten, inte de olika bostadsrättshavarna. För bostadsrättsföreningar är skatten lika stor som för andra ägare till motsvarande fastighet. Se även avsnitt 41.10 om avdrag vid inkomsttaxeringen.
Handelsbolag	Om ett handelsbolag eller kommanditbolag äger en fastighet, ska fastighetsskatt betalas av handelsbolaget.
Dödsbon	Sedan 1995 års taxering har handelsbolagsbeskattning av dödsbon slopats. Det innebär att alla dödsbon, såväl yngre som äldre, själva är skattskyldiga för sina fastigheter.
Ideella föreningar	Fastigheter tillhöriga ideella föreningar är ofta skattefria. De ideella föreningar som äger fastigheter som är skattepliktiga till statlig fastighetsskatt ska alltid deklarera (2 kap. 7 § p. 5 LSK).
Överlåtelse under året	Den som ägt fastighet under del av året betalar skatt endast för innehavstiden. Underlaget ska sättas ned i proportion till den tid av beskattningsåret som han inte ägt fastigheten. Det är dagen för äganderättens övergång, dvs. normalt köpekontraktsdagen, som är avgörande för uppdelningen. (Jfr JB 4 kap. 1, samt beträffande inkomstbeskattningen RÅ 1993 ref. 16). Om det i överlåtelseförklaringen anges att äganderätten ska övergå vid ett visst framtida datum gäller detta. Detta förutsätter emellertid att det finns en överlåtelseförklaring i köpekontraktet. Om sådan saknas i köpekontraktet och införts först i köpebrevet, är det datum för köpebrevet som är dagen för äganderättens övergång. Tillträdesdagen är utan betydelse.
Delägarskap	Delägare i en fastighet betalar skatt bara för sin del av fastigheten. Underlaget för fastighetsskatt ska därför sättas ned i proportion till hans andel. Detta gäller både när han äger en ideell andel i en fastighet och när han äger ett bestämt område av fastigheten. Om fastigheten nybildats under året, kan fastighetsskatt inte alltid tas ut för tiden efter fastighetsbildningen (avsnitt 41.4). Uppdel-

ningen av underlaget mellan delägarna görs efter samma grunder som tidigare gällde vid uppdelningen av garantibeloppet.

Dold äganderätt

Trots att en eller flera personer är lagfarna ägare till en fastighet kan det vara så att i själva verket en annan eller andra personer är ägare (RÅ 1992 ref. 41). Vid överlåtelse av dold äganderätt gäller inte formkraven i 4 kap. 1 § JB (NJA 1993 s. 324).

41.3 Underlag för fastighetsskatten

Taxeringsvärdet

För svenska fastigheter är det vid fastighetstaxeringen åsatta taxeringsvärdet underlag för fastighetsskatten. Det är det faktiskt åsatta taxeringsvärdet som ska ligga till grund för fastighetsskatten. Om det är felaktigt måste fastighetstaxeringen ändras för att fastighetsskattens storlek ska påverkas.

Om olika taxeringsvärden gäller för skilda delar av beskattningsåret, beräknas fastighetsskatten särskilt för varje sådan del, 2 § 5 st. FSL.

Jämkning av underlaget

Underlaget för fastighetsskatt jämkas vid förvärv och avyttringar under året samt vid delägarskap. Jämkning sker också vid förlängda och förkortade räkenskapsår.

Ändring av fastighetsindelningen

Om fastigheten inte åsatts något taxeringsvärde för kalenderåret före taxeringsåret, t.ex. därför att den då ny- eller ombildats, kan någon fastighetsskatt inte tas ut för tiden efter fastighetsbildningen (jfr GRS I 1977 s. 199 och Tidskriften Taxeringsnämnden 1973 s. 173 ff.). För fastighetsskatt finns således inte någon supplementärregel då taxeringsvärde saknas.

Vid en avstyckning behåller stamfastigheten i regel sin ursprungliga beteckning. Det före avstyckningen åsatta taxeringsvärdet kan emellertid inte i sin helhet utgöra underlag för fastighetsskatt efter avstyckningen. Om överlåtelse skett under beskattningsåret kan jämningsregeln i 2 § 4 st. FSL tillämpas (RÅ 1975 Aa 334). Om avstyckningen skett före året före inkomsttaxeringsåret har taxeringsvärdet också jämkats (RÅ 1963 Fi 1292). Att det gamla taxeringsvärdet inte alltid kan användas framgår även av RÅ 1987 ref. 25 beträffande schablonintäkt.

Hel fastighet som utgör del av taxeringsenhet säljs

Om en eller flera hela fastigheter ingående i en taxeringsenhet sålts under beskattningsåret har någon fastighet inte nybildats, utan det gamla taxeringsvärdet delas upp på de sålda och på de återstående fastigheterna. Fastighetsskatt kan således i detta fall tas ut för hela den ursprungliga taxeringsenheten (2 § 4 st. FSL och RÅ 1972 ref. 32 samt Tidskriften Taxeringsnämnden 1973 s. 173 ff.).

41.4 Värdeår

För nybyggda bostadshus utgår ingen fastighetsskatt eller reducerad fastighetsskatt. Dessa regler har knutits till värdeåret som åsatts vid fastighetstaxering.

Det vid fastighetstaxeringen åsatta värdeåret kan i undantagsfall frångås (prop. 1990/91:54 s. 193, prop. 1982/83:50 bilaga 2 s. 11). Om värdeår saknas, se nedan.

Värdeår = byggnadsår

Värdeår åsatts byggnad vid fastighetstaxeringen och utgångspunkten är att det motsvarar det år byggnaden uppfördes.

Exempel

Ett hyreshus byggdes färdigt 1999. Vid fastighetstaxeringen 2000 åsatts värdeåret 1999. Detta värdeår gäller från den 1 januari 2000 och ligger till grund för beräkningen av fastighetsskatten i deklarationen 2001. Med färdigt menas att det är inflytningsklart till övervägande del.

Byggnation kan ändra värdeåret

Om en större byggnation skett efter det att byggnaden färdigställdes kan ett nytt senare värdeår ha åsatts. Detta sker vid fastighetstaxeringen året efter byggnationen och gäller från det årets ingång.

För småhus ändras värdeåret av om- eller tillbyggnader som ökar småhusets boyta. För hyreshus är det främst den återstående ekonomiska livslängden som har betydelse. Denna påverkas av nedlagda kostnader för större om- eller tillbyggnader samt reparationer och underhållsåtgärder. (Jfr RSFS 2002:11, 10 § och RSFS 2000:9, 2 kap. 10 § samt SKV:s föreskrifter och allmänna råd i Handbok för fastighetstaxering 2000, RSV 312 utg. 4 och 2003, RSV 358 utg. 3).

Det nya värdeåret kan beräknas till ett årtal fr.o.m. det gamla värdeåret t.o.m. det år byggnationen skett.

Värdeår saknas

I vissa undantagsfall åsatts inget värdeår:

Byggnad under uppförande

Om en byggnad uppförs över en tidsperiod som sträcker sig över ett kalenderårsskifte t.ex. mellan år 1 och år 2, åsatts byggnaden ett taxeringsvärde, s.k. värde för byggnad under uppförande, vid fastighetstaxering år 2. Något värdeår åsatts emellertid inte eftersom byggnaden inte är färdig. Om huset byggs färdigt år 2 åsatts i stället i allmänhet ett värdeår vid fastighetstaxering år 3. Om t.ex. marknadsvärdet är lågt jämfört med produktionskostnaden eller om de kostnader som läggs ner under år 2 är små, sker ingen ny fastighetstaxering år 3. Den gamla fastighetstaxeringen från år

2 kommer då att gälla även år 3 och något värdeår åsätts inte.

För att skattelättnad de första tio åren efter nybyggnationen ändå ska erhållas har en särskild bestämmelse införts i 3 § 2 st. FSL. I sådana fall ska man utgå från det värdeår som skulle ha åsatts (år 3) om fastighetstaxering skett.

41.5 Småhusenheter och småhus på lantbruksenhet

41.5.1 Bebyggda småhusenheter och mindre småhus på lantbruksenheter

Huvudregel

För småhusenheter som villor, radhus, parhus, kedjehus, fritidshus m.m. oavsett om de används för permanent- eller fritidsboende är fastighetsskatten 1,0 % av taxeringsvärdet vid 2003 års taxering.

För småhus på lantbruksenhet är skattesatsen lika stor men beräknas på ett underlag av summan av bostadsbyggnadsvärdet och tomtmarksvärdet.

I vissa fall hänförs intäkter och kostnader för samfälligheter till ägarna av de fastigheter som är delägare i samfälligheten (6 kap. 6 § 2 st. och 13 kap. 10 § IL). För sådan fastighet ska dess andel i samfällighetens taxeringsvärde i sådana fall räknas in i underlaget för fastighetsskatt, om samfälligheten utgör en särskild taxeringsenhet, 3 § tredje stycket FSL.

Nedsatt skatt för småhus byggda 1991 eller senare

För småhus byggda 1991 eller senare utgår fr.o.m. taxeringen 1993 ingen fastighetsskatt de första fem åren och halv skatt de följande fem åren. Enligt SFS 1996:432 är skatten dock 0 vid 1998 års taxering om värdeåret är 1991. Detta innebär att det vid 2003 års taxering utgår halv skatt för småhus med värdeår 1992-1996.

Exempel

Ett hus byggs färdigt 1991. Vid fastighetstaxeringen 1992 åsätts byggnaden värdeåret 1991. Denna fastighetstaxering gäller från den 1 januari 1992. Vid inkomsttaxeringarna 1993-1998 tas ingen fastighetsskatt ut. Vid inkomsttaxeringarna 1999-2002 tas halv fastighetsskatt ut, vilket enligt nuvarande regler blir 0,50 % av taxeringsvärdet.

I detta fall leder mindre om- eller tillbyggnader på äldre fastigheter inte till skattefrihet eller nedsatt skatt. Så sker bara om om- eller tillbyggnaden är så omfattande ytmässigt sett, att den i praktiken motsvarar en nybyggnad och byggnaden får ett värdeår som motsvarar året för tillbyggnaden.

Exempel

Tillbyggnaden sker år 1995. Vid fastighetstaxeringen 1996 åsätts värdeåret 1994. Någon skattefrihet/nedsatt skatt erhålls då inte. Det hade krävts att byggnaden åsatts värdeåret 1995.

Flera byggnader på samma taxeringsenhet	Om det finns flera byggnader på samma småhusenhet men med olika värdeår, görs bedömningen för varje byggnad för sig (jfr prop. 1989/90:110 s. 732). Detsamma gäller om det finns flera byggnader med olika värdeår på samma lantbruksenhet.
Reduceringsbelopp	För småhus kan en nedsättning av fastighetsskatten p.g.a. ett reduceringsbelopp inte komma ifråga.

41.5.2 Flerfamiljshus på lantbruksenheter

Högst tio familjer	Bostadshus som är inrättade till bostad åt tre till tio familjer och som ingår i lantbruksenhet har vid AFT klassificerats om till småhus. Vid inkomsttaxeringen är det således i princip reglerna för småhusenheter som ska tillämpas.
Fler än tio familjer	I den mån det finns hyreshus inrättade åt flera familjer än tio på lantbruksenheter, har dessa vid fastighetstaxeringen brutits ut ur lantbruksenheten och taxerats för sig som hyreshusenheter. Vid inkomsttaxeringen är det därmed reglerna för hyreshusenheter som ska tillämpas.
Tioårig skattelättnad	Beträffande den permanenta bestämmelsen om skattelättnad för nybyggda hus med värdeår 1991 eller senare, gäller samma regler som för andra bostadshus.
Reduceringsbelopp	Nedsättning av fastighetsskatten p.g.a. ett reduceringsbelopp kan inte komma ifråga för sådana flerfamiljshus som är klassificerade som småhus.

41.5.3 Obebyggda tomter avsedda för småhus

För obebyggda tomter avsedda för småhus som är fastighetstaxerade som separata enheter är fastighetsskatten 1,0 %. Något värdeår är inte åsatt och övergångsbestämmelserna SFS 1990:652 är inte tillämpliga.

Om det under ett kalenderår byggs ett småhus på en tidigare obebyggd tomt, ska någon fastighetstaxering inte ske förrän året därpå. För byggnadsåret tas därför fastighetsskatt ut på grundval av den gamla fastighetstaxeringen. Skatten blir 1,0 % av det taxerade tomtvärdet.

Skattesatsen är 1,0 % även för tomter med hus av mindre värde, med hus under byggnad e.d. som varken är eller ska vara åsatta något värdeår. Ang. byggnad under uppförande, jfr ovan 41.4.

41.6 Hyreshusenheter

41.6.1 Bebyggda hyreshusenheter

Skattesats

a) Huvudregel

För hyreshusenheter är fastighetsskatten vid 2002 års taxering som huvudregel 0,5 % av den del av taxeringsvärdet som belöper på *bostäder* och 1,0 % av den del som belöper på *lokaler*.

Skatt för bostäder ska betalas för:

- bostäder,
- bostäder under uppförande,
- tomtmark till dessa bostäder,
- obebyggd tomtmark för bostäder eller lokaler.
- skatt för lokaler betalas för:
- lokaler,
- lokaler under uppförande och
- tomtmark till dessa lokaler.

Indelningen i bostäder, tomtmark osv. finns särskilt redovisad på underrättelsen om fastighetstaxering.

Uppdelningen på lokaldel och bostadsdel har gjorts vid fastighetstaxeringen.

Tomten ägs av annan

Om tomten under byggnaden ägs av någon annan än den som äger byggnaden, utgör den en egen taxeringsenhet. Även för tomten ska man i detta fall ta ut skatt för bostads- respektive lokaldelen. En uppdelning av taxeringsvärdet på tomten på en bostadsdel och en lokaldel har gjorts vid fastighetstaxeringen.

Obebyggd tomt

För obebyggda tomter som är klassificerade som hyreshusenheter tar man alltid ut fastighetsskatt med 0,5 %. Detta gäller även om byggrätten avser lokaler.

b) Tioårig skattelättnad för nybyggda bostäder

För hyreshusenheter med byggnader som innehåller bostäder och som byggts 1991 eller senare betalas ingen fastighetsskatt på bostadsdelen under de fem första åren och halv fastighetsskatt på bostadsdelen under de följande fem åren. Detta gäller oavsett om byggnaden består av huvudsakligen bostäder eller inte.

Exempel

Ett hus med hälften bostäder, hälften lokaler byggs färdigt 1992. Vid fastighetstaxeringen 1993 åsätts byggnaden värdeåret 1992 och hela fastigheten taxeringsvärdet 4 000 000 kr, varav hälften avser bostäder.

Denna fastighetstaxering gäller från den 1 januari 1993. I deklarationerna 1994-1998 tas ingen fastighetsskatt ut på bostadsdelen. I deklarationerna 1999-2003 tas halv fastighetsskatt ut på bostadsdelen, 2 000 000 kr. (Fr.o.m. deklarationen 1997 tas fastighetsskatt ut på lokaldelen).

Nedsättning görs på den del av taxeringsvärdet som belöper på bostäder med tillhörande tomtmark. Det innebär att bostadsdelen av byggnaderna samt den del av tomten som hänförs till bostäder kan få nedsatt skatt.

En obebyggd tomt kan däremot aldrig få sänkt skatt. Detta gäller även det fallet då tomten under ett hus ägs av någon annan än den som äger huset utan att tomträtt föreligger. Eftersom tomten i det fallet inte ingår i samma taxeringsenhet, kan skattelättnad inte komma i fråga.

I detta fall är skattefriheten inte knuten till det värdeår som är eller borde vara åsatt utan till nybyggnadsåret. Om mindre renoveringar senare företas kan värdeåret ändras men den tioåriga skattelättnaden går inte förlorad.

Om det sker en förändring i fastighetsindelningen följer skattefriheten bostadsbyggnaden. Det innebär att om exempelvis en avstyckning av enbart tomtmark görs kommer skattefriheten att stanna på stamfastigheten. Om däremot avstyckningen avser bostadshuset kommer skattefriheten att följa den avstyckade fastigheten.

**Jämställt med
nybyggnad**

Om- och tillbyggnader och renoveringar som är så omfattande att de är att jämställa med nybyggnation och som leder till att byggnaden får ett nytt värdeår som motsvarar året för byggnationen, ger också tioårig skattelindring.

Andra byggnationer än sådana som är jämställda med nybyggnationer ger däremot ingen skattesänkning enligt de hittills behandlade reglerna. Sedan 1995 års taxering finns en möjlighet att i

vissa fall få fastighetsskatten reducerad. Man kan då även få räkna in byggkostnader som lagts ned under 1993, se nedan under c).

c) Reduceringsbelopp för mindre byggnationer

**Mindre byggnads-
arbeten än under
b) ovan**

Sedan 1995 års taxering finns en möjlighet att få sänkt fastighets-
skatt p.g.a. byggnationer utan att de är så omfattande att de kan
jämföras med nybyggnationer. Ett reduceringsbelopp kan i des-
sa fall fastställas som reducerar underlaget för fastighetsskatt
under en tioårsperiod.

Om byggnationen är så omfattande att reglerna om nedsättning
av skatten för nybyggda hus under b) blir tillämpliga, ska någon
ytterligare nedsättning enligt de nya reglerna inte ske. Detta gäll-
er även när reglerna för nybyggda hus ger halv fastighetsskatt.

Däremot kan man få sänkt skatt genom en reduceringsfaktor trots
att byggnaden sedan tidigare har nedsatt skatt därför att den ny-
byggts eller renoverats i så stor omfattning att det varit jämförbart
med en nybyggnation. Se nedan vid kantrubriken Successiva
byggnationer.

Hyreshus i Sverige

Bestämmelserna är bara tillämpliga på bostadsdelen av sådana
hyreshusenheter som är belägna i Sverige. De kan inte tillämpas
på byggnader som är klassificerade som småhus (gäller även bo-
stadshus med 3-10 lägenheter på lantbruksenhet) och inte heller
på privatbostäder i utlandet.

**Om- eller tillbygg-
nad, minst 100 000
kr**

Byggnationen ska bestå av en om- eller tillbyggnad och kostna-
derna ska överstiga 100 000 kr för fastigheten, dvs. för samtliga
delägare. Om- eller tillbyggnadskostnader är i detta sammanhang
liktydigt med vad som avses som om- eller tillbyggnadskostnader
vid fastighetstaxeringen (prop. 1993/94:91 s. 17). Se i Handled-
ning för fastighetstaxering.

Kostnaderna måste ha nedlagts i fastigheten efter utgången av
1992 för att räknas med.

**Taxeringsvärdes
höjning på minst
20 %**

En ytterligare förutsättning är att det taxeringsvärde som utgör
underlag för fastighetsskatten höjts med minst 20 % från föregå-
ende år. Hela höjningen behöver inte hänföra sig till byggnatio-
nen, utan även en höjning vid en AFT som beror på allmän vär-
dehöjning räknas in vid bedömningen. Det ska vara den del av
taxeringsvärdet som avser bostäder (jfr 3 § 1 st. b) FSL) som ska
ha höjts med 20 %. Man ska således inte ta hänsyn till ändringar
av andra delar av taxeringsvärdet som råkat ske samtidigt, t.ex.
en höjning av den del av taxeringsvärdet som avser lokaler eller
en sänkning p.g.a. en avstyckning.

Ansökan

Ett reduceringsbelopp ska bara fastställas om den skattskyldige ansöker om det. Det är också den skattskyldiges sak att visa att förutsättningar föreligger.

Det finns ingen särskild tid angiven för när ansökan ska vara inne, utan vanliga regler för fastighetsskatt gäller (avsnitt 41.10). Den som inte kommit in med sin ansökan i tid för att få reduktion av fastighetsskatten ett år kan således komma in med sin ansökan senare inom omprövningsperioden och på så sätt få fastighetsskatten nedsatt i efterhand.

Beräkning av reduceringsbeloppet

Reduceringsbeloppet utgörs av den höjning av taxeringsvärdet som beror på byggnationen beträffande bostadsdelen. Det är således inte om- och tillbyggnadskostnaderna i sig som sänker underlaget för fastighetsskatt.

Exempel

Ett hyreshus bestående av hälften bostäder och hälften lokaler har taxeringsvärdet 2 000 000 kr. Huset byggs om för en kostnad av 1 000 000 kr. Av detta belopp avser 500 000 kr bostadsdelen.

Taxeringsvärdet höjs p.g.a. byggnationen med 600 000 kr till 2 600 000 kr. Av denna höjning avser 300 000 kr bostadsdelen. Taxeringsvärdet på denna del blir alltså 1 300 000 kr.

Fastighetsskatt tas sedan ut på $1\,300\,000 - 300\,000$ kr = 1 000 000 kr (samt fr.o.m. 1997 års taxering på värdet för lokalerna).

Reduceringen omfattar endast sådan tomtmark som hör till byggnaden.

Kan överstiga kostnaderna

Det finns ingen regel om att reduceringsbeloppet ska vara högst lika med kostnaderna för om- eller tillbyggnationen utan dessa kan ha uppgått till ett mindre belopp, men det torde höra till undantagen.

Ingen minimigräns

En förutsättning för att en reduktionsfaktor ska fastställas är att kostnaderna för byggnationen överstigit 100 000 kr. Det krävs däremot inte att reduceringsfaktorn överstiger 100 000 kr utan den kan uppgå till ett lägre belopp. Som ovan nämnts måste dock taxeringsvärdet ha höjts med minst 20 procent.

Gemensamma kostnader

Kostnader som lagts ner på för bostäder och lokaler gemensamma delar av fastigheten, t.ex. fasaden, taket, grunden eller stammarna, bör fördelas på bostads- resp. lokaldelen i samma proportioner som byggnationen påverkar de olika delarna av taxeringsvärdet.

**Taxeringsvärdes-
ändring av andra
skäl**

I de fall taxeringsvärdet det första året höjs dels p.g.a. byggnationen, dels av andra skäl, t.ex. en allmän fastighetstaxeringshöjning, ska bara den delen av höjningen som beror på byggnationen sänka fastighetsskatten. Man måste således i dessa fall göra en fiktiv fastighetstaxering där man bestämmer hur stort taxeringsvärdet blivit om om- eller tillbyggnationen inte skett. Detta fiktiva värde jämförs sedan med det faktiska taxeringsvärdet och skillnaden utgör reduceringsbelopp.

Exempel

En fastighet åsätts vid allmän fastighetstaxering ett nytt taxeringsvärde med 1 000 000 kr. Det gamla taxeringsvärdet var 600 000 kr. Hade fastigheten inte varit föremål för ombyggnad hade taxeringsvärdet stannat vid 800 000 kr. Reduceringsbeloppet blir i detta fall $1\,000\,000\text{ kr} - 800\,000\text{ kr} = 200\,000\text{ kr}$.

Avstyckning

På motsvarande sätt ska man bortse från en sänkning av taxeringsvärdet p.g.a. exempelvis en avstyckning.

Exempel

En fastighet med två byggnader har ett taxeringsvärde på 2 000 000 kr. Den ena byggnaden avstyckas och den återstående byggnaden byggs om. Taxeringsvärdet på den återstående delen sätts sedan till 1 200 000 kr. Om ombyggnationen inte skett hade taxeringsvärdet blivit 800 000 kr.

Reduceringsfaktorn blir i det här fallet $1\,200\,000 - 800\,000 = 400\,000\text{ kr}$.

Byggrätt

En höjning av värdet på värderingsenheten för bostäder som beror på att markvärdet ökat p.g.a. att byggrätten utökats får inte räknas med. Någon byggnation har ju då inte gjorts. Detta innebär också att om utökningen av byggrätten skett samma år som byggnationen ska den del av taxeringsvärdehöjningen som avser ändringen i byggrätten inte räknas med.

Värdeår

En byggnation avseende enbart lokaler kan ge ett senare värdeår som i sin tur höjer taxeringsvärdet även på bostadsdelen. Denna taxeringsvärdehöjning kan inte räknas in i ett reduceringsbelopp. Detta innebär att om både bostadsdelen och lokaldelen byggs om ska förändringen av värdeåret som hänför sig till lokaldelen inte räknas med.

**Fem år - 100 %
fem år - 50 %**

Under de första fem åren ska underlaget för fastighetsskatt minskas med hela reduceringsbeloppet och under de följande fem åren med halva reduceringsbeloppet.

Exempel

Reduceringsbeloppet är 300 000 kr. Taxeringsvärdet på bostadsdelen minskas med 300 000 kr under de första fem åren och med 150 000 kr under de följande fem åren.

Reduceringsbeloppet ändras inte när taxeringsvärdet ändras utan utgörs alltid av samma belopp. Detta gäller även när taxeringsvärdet ändrats p.g.a. allmän fastighetstaxering.

Exempel

I exemplet ovan höjs taxeringsvärdet på bostadsdelen efter tre år med ytterligare 400 000 kr till 1 700 000 kr.

Underlaget för fastighetsskatt blir sedan $1\,700\,000 - 300\,000 = 1\,400\,000$ kr under de två påföljande åren och $1\,700\,000 - 150\,000 = 1\,550\,000$ kr under de följande fem åren.

Flera delägare

Har bara en av flera delägare ansökt om reduceringsfaktor och en sådan fastställs ska den enligt förarbetena beaktas även när man bestämmer fastighetsskatten för de andra delägarna (prop. 1993/94:91 s. 16).

Ägarbyte

Av förarbetena framgår också att avsikten är att reduceringsfaktorn ska följa fastigheten. Byter denna ägare följer således reduceringsfaktorn med fastigheten och den nye ägaren behöver inte göra någon egen ansökan.

Detta torde också innebära att om förste ägaren gjort en om- eller tillbyggnad men inte ansökt om reduceringsfaktor så kan näste ägare göra ansökan i stället. Tioårsperioden räknas emellertid alltid från byggnationstillfället.

Nedsättning av fastighetsskatten torde därför kunna ske även för den tidigare ägaren under förutsättning att tidsfristerna i TL för att ändra fastighetsskatten inte löpt ut.

Ändring av indelningen i värderingsenheter

Om indelningen i värderingsenheter ändras ska reduceringsbeloppet proportioneras på de nya enheterna i förhållande till hur om- och tillbyggnadskostnaderna fördelat sig dem emellan (3 a § 4 st. FSL).

Om exempelvis bostäder delvis gjorts om till lokaler måste man således fördela reduceringsbeloppet på den del som fortfarande är bostäder och den del som blivit lokaler med ledning av hur stor del av kostnaderna som lagts ner på den ena eller andra delen.

Om värderingsenheten delats genom avstyckning ska uppdelning av reduceringsbeloppet ske efter samma grunder.

Successiva byggnationer

Om värderingsenheten undergår flera successiva byggnationer uppkommer olika situationer.

Om en byggnation har så stor omfattning att man vid fastighetstaxeringen åsätter ett värdeår som om byggnaden vore ny, ska enbart reglerna om nedsättning av skatten för nybyggda hus under c) tillämpas och ett tidigare åsatt reduceringsbelopp faller bort.

Om den nya byggnationen inte är så stor att reglerna för nybyggda hus blir tillämpliga kan ett nytt reduceringsbelopp fastställas att tillämpas parallellt med en gammal.

Exempel

En fastighet byggs till år 1 och får då ett reduceringsbelopp på 200 000 kr. Detta reducerar underlaget för fastighetsskatt i sin helhet kalenderåren 2-6. Under åren 7-11 blir reduktionen hälften så stor, 100 000 kr.

År 8 sker en ny tillbyggnad som ger ett nytt reduceringsbelopp på 300 000 kr. Detta ska dras ifrån underlaget för fastighetsskatt i sin helhet under åren 9-13 och till hälften under åren 14-18.

År 9-11 blir reduceringsbeloppet $100\,000 + 300\,000 = 400\,000$ kr.

År 12-13 blir den $0 + 300\,000 = 300\,000$ kr.

År 14-18 blir den $0 + 150\,000 = 150\,000$ kr.

Om en byggnad har nedsatt fastighetsskatt p.g.a. att den är nybyggd kan man sänka skatten ytterligare genom en senare byggnation som ger ett reduceringsbelopp.

Exempel

En byggnad uppfördes 1993 och har därför ingen fastighetsskatt under åren 1994-1998 och halv fastighetsskatt under åren 1999-2003 p.g.a. reglerna under c). Taxeringsvärdet är 1 000 000 kr.

Ytterligare en byggnation utförs 1994. Taxeringsvärdet höjs till 1 500 000 kr och en reduceringsfaktor på 200 000 kr fastställs. Denna sänker skatten ytterligare t.o.m. år 2004.

Under 1994-1998 utgår ingen skatt.

Under 1999 blir underlaget för fastighetsskatt $1/2 \times$ (taxeringsvärdet minskat med 200 000 kr).

Under 2000-2003 blir underlaget $1/2 \times$ (taxeringsvärdet minskat med halva reduceringsfaktorn, dvs. 100 000 kr).

Under 2004 blir underlaget hela taxeringsvärdet minskat med halva reduceringsfaktorn, 100 000 kr.

Överklagande

Beslutet kan överklagas i samma ordning som gäller i fråga om fastighetsskatt (prop. 1993/94:91 s. 17).

41.6.2 Obebyggda tomter avsedda för hyreshus

För obebyggda tomter avsedda för hyreshus är fastighetsskatten vid 2002 års taxering 0,5 % av taxeringsvärdet. (För att skattnedsättning ska komma i fråga för tomtmark krävs att den tillhör byggnaden). Detta gäller, som tidigare nämnts, även om byggrätten avser lokaler.

41.7 Nedsättning

För byggnad, som är avsedd för användning hela året kan nedsättning av fastighetsskatten ske enligt 3 § 4 st. FSL.

**Byggnad har
brunnit e.d.**

Har en sådan byggnad inte kunnat utnyttjas under viss tid p.g.a. eldsvåda eller därmed jämförlig händelse, får fastighetsskatten sättas ned med hänsyn till den omfattning, som byggnaden inte kunnat användas.

Lägenhet

Detsamma gäller då en lägenhet avsedd för uthyrning i en sådan byggnad inte kunnat uthyras.

Bestämmelsen motsvaras delvis av ett stadgande avseende schablonintäkt för småhus i äldre 24 § 2 mom. 3 st. i den numera upphävda KL. Den är emellertid tillämplig inte bara på privatbostäder utan även på andra slag av byggnader som är avsedda för användning hela året. Både småhus och hyreshus kan komma i fråga, även om de är belägna på en lantbruksenhet. En sommarstuga kan däremot inte få nedsättning (RÅ 1963 Fi 1449).

Av RÅ 1998 ref. 27 liksom Regeringsrättens avgöranden i mål nr 1768--1772-1997 framgår att det inte är fråga om någon begränsning till visst slags hinder.

**Hindrets art -
brand e.d.**

Som en orsak till nedsättning av skatten för både byggnad och lägenhet anges att hindret ska bero på eldsvåda eller därmed jämförlig händelse. Nedsättning torde därför kunna ske vid exempelvis översvämning, jordras och liknande.

Det ska röra sig om ett fel på fastigheten. Att ägaren av någon orsak inte kunnat bo i den är inte skäl för nedsättning av fastighetsskatten (RÅ 1961 Fi 1342, RÅ 1965 Fi 444, RÅ82 1:23 och RÅ 1973 ref. 24).

	Någon nedsättning p.g.a. att ägaren flyttat från orten e.d. kan inte göras.
Hindrets art - vakanser	En annan självständig orsak till nedsättning är att lägenheterna inte kunnat hyras ut under beskattningsåret (jfr RÅ 1998 ref. 27). Vid tekniska hinder (främst ombyggnad eller rivning) medges nedsättning under den tid byggnadsarbetena utförts. Vakanser inför t.ex. en ombyggnad utgör inte ett tekniskt hinder i denna mening. Vid bristande efterfrågan ska fastighetsägaren visa att han inte kunnat hyra ut lägenheterna i fråga.
Kortare tid	Om hindret bara varat kortare tid, ska någon nedsättning inte ske. Enligt SKV:s uppfattning bör med kortare tid avses en period om högst en månad.
Nedsättningens storlek	I RÅ 1998 ref. 27 (jfr Regeringsrättens avgörande mål i 1768—1772-1997) skedde en nedsättning i proportion till byggnadsvärdet. Regeringsrätten har dock inte gjort något principiellt uttalande om hur beräkningen av nedsättningen ska göras i olika situationer. Hur nedsättningen ska beräknas när underlaget redan är reducerat eller när det är fråga om att jämföra värdemässigt uppenbart ojämförbara lägenheter är således oklart. SKV:s syn på bl.a. dessa frågor redovisas närmare i promemoria av dåvarande RSV den 25 november 1998, dnr 11104-98/900. Sammanfattningsvis kan sägas att en beräkning av skattenedsättningen enligt SKV:s uppfattning i regel bör ske proportionellt mot värdeandel (hyresandel) i den omfattning vakanserna inte beaktats i underlaget till fastighetsskatt dvs. det under beskattningsåret gällande taxeringsvärdet. Kammarrätten i Göteborg har dock i dom den 29 maj 2002, bl.a. mål nr 368-2001, ansett att sådan nedsättning kan ske oberoende av om vakanser redan beaktats i fastigheten taxeringsvärde. Kamarrätten konstaterar att regleringen i FSL inte lämnar utrymme för att vid nedsättning av fastighetsskatten beakta att fastighets-taxeringsvärdet redan är justerat med hänsyn till avvikande vakansgrad. Domen har överklagats av dåvarande RSV till Regeringsrätten.
Ej färdigställd byggnad	Nedsättning p.g.a. av vakanser i byggnad som är under uppförande kan inte göras, se Regeringsrättens avgörande den 25 april 2002 i mål 4811—4812-1998. RR konstaterade att de i målen aktuella utrymmena ännu inte färdigställts varför någon nedsättning av fastighetsskatten inte kunde medges. I en dom samma dag, mål nr 2801-1999, fann RR att lägenhet som ska upplåtas med bostadsrätt men som inte färdigställts eller visserligen färdigställts men inte omedelbart efter färdigställandet upplåtits med bostadsrätt, inte omfattas av ifrågavarande lagrum (jfr även RSV:s promemoria den 25 november 1998).

41.8 Olika räkenskapsår

Fastighetsskatten beräknas för beskattningsår.

Kalenderår

För den som har kalenderår som räkenskapsår eller i de fall fastigheten inte ingår i näringsverksamhet, beräknas fastighetsskatten således för kalenderåret.

Brutet räkenskapsår

För den som har brutet räkenskapsår beräknas fastighetsskatten för räkenskapsåret.

Fastighetsskatten beräknas på grundval av det taxeringsvärde som gäller under beskattningsåret. Om taxeringsvärdet ändras mellan två kalenderår beräknas fastighetsskatten för den vars räkenskapsår inte sammanfaller med kalenderår på de olika taxeringsvärdena i förhållande till hur de belöper på beskattningsåret. Se ovan avsnitt 41.4.

Ändrad klassificering

Om fastigheten ändrat karaktär under ett räkenskapsår från småhusenhet till hyreshusenhet eller liknande, bör en proportionering göras och skatt tas ut efter olika grunder för de olika delarna av året.

Ändrad skatteplikt

Om fastigheten omtaxerats från skattefri till skattepliktig under ett räkenskapsår, ska skatt inte tas ut för den tid då fastigheten varit skattefri (RÅ 1994 ref. 11).

Förkortat eller förlängt räkenskapsår Två räkenskapsår

Om räkenskapsåret omfattar kortare eller längre tid än tolv månader ska underlaget för fastighetsskatt jämkas.

Om två räkenskapsår taxeras samma taxeringsår, tas fastighetsskatt ut för varje år för sig. Avdrag görs också för varje år för sig.

Nybyggda bostäder

För hyreshus som nybyggs 1991 eller senare föreligger en tioårig skattelättnad. Observera att nedsättningen av skatten börjar och slutar vid in- respektive utgång av kalenderår. Detta gällde första gången vid 1996 års taxering.

41.9 Avdrag vid inkomsttaxeringen

Privatbostadsfastigheter Näringsfastigheter

För privatbostadsfastigheter är fastighetsskatten inte avdragsgill.

Fastighetsskatten räknas som en speciell skatt (16 kap. 17 § IL) och för näringsfastigheter är den en avdragsgill driftkostnad i näringsverksamheten.

Undantag bostadsrättsföreningar

Undantag beträffande avdragsrätten gäller för fastigheter tillhöriga sådana bostadsrättsföreningar och bostadsaktiebolag m.fl. som schablonbeskattas. Dessa får inte avdrag (39 kap. 25 § IL).

Jordbruksfastigheter	Eftersom fastighetsskatten belöper på bostadsdelen blir avdragsrätten beroende av om bostadsdelen ingår i näringsfastigheten eller om den brutits ut som privatbostad.
Tidpunkt för avdrag	Fastighetsskatt tas ut för beskattningsår. Avdrag medges för det beskattningsår på vilket skatten belöper. Om två räkenskapsår ska taxeras samma taxeringsår, ska fastighetsskatten dras av var för sig på respektive räkenskapsår.

41.10 Förfarandet

Deklarationsskyldighet	Självdeklaration ska avlämnas av fysisk och juridisk person för vilken underlag för fastighetsskatt ska fastställas (2 kap. 2, 4 och 7 § LSK).
Beslut	Underlag för fastighetsskatten fastställs i samband med inkomsttaxeringen enligt bestämmelserna i TL (6 § FSL).
Debitering	Debitering och betalning sker enligt SBL:s bestämmelser på samma sätt som inkomstskatterna (7 § FSL).
Skattetillägg	Sedan 1992 års taxering kan skattetillägg utgå (6 § FSL).
Ändring av fastighetsskatten	I fråga om omprövning och överklagande av underlaget för fastighetsskatt gäller samma regler som för inkomsttaxeringen.
Fastighetstaxeringen	Om förvaltningsdomstol beslutar om ändring i eller tillägg till fastighetstaxeringen, är möjligheterna till ändring av underlaget för fastighetsskatt större än enligt vanliga regler om omprövning och överklagande. Skatteverket kan ompröva beslutet <i>till den skattskyldiges fördel</i> under obegränsad tid (4 kap. 13 § 2 st. 2 TL). Om omprövningen är <i>till den skattskyldiges nackdel</i> gäller följande. Ordinär omprövning av beslutet om underlag för fastighetsskatt kan ske före utgången av året efter taxeringsåret (4 kap. 14 § 1 st. TL). Efter denna tidpunkt kan eftertaxering ske i form av ett följdändringsbeslut (4 kap. 17 § p. 3 TL). Oriktig uppgift behöver inte föreligga. Eftertaxering ska normalt ske före utgången av femte året efter taxeringsåret (4 kap. 19 § TL). Eftertaxering kan emellertid ske även efter femårsfristens utgång men måste då göras senast sex månader efter det beslut som föranleder ändringen (4 kap. 20 § 1 st. TL).