

4 Inkomst av fastighet

Inkomstskatt

SOU 1989:33 och 34, prop. 1989/90:110, SkU30, SFS 1990:651 f.
Prop. 1990/91:54, SkU10, SFS 1990:1421
Prop. 1993/94:45, SkU15, SFS 1993:1543
Prop. 1993/94:50, SkU15, SFS 1993:1543
Prop. 1994/95:91, SkU11, SFS 1994:1860
SOU 1997:2, prop. 1999/2000:2, SkU2, SFS 1999:1229
Lag (1984:1052) om statlig fastighetskatt
Prop. 1984/85:18, SkU24, SFS 1984:1052
Prop. 1989/90:110, SkU30, SFS 1990:652
Lag (2001:906) om skattereduktion för fastighetskatt
Prop. 2001/02:3, SkU3, SFS 2001:906

4.1 Allmänt om innehav av bostad utomlands

Bostad utomlands kan hänföras till följande tre huvudkategorier.

1. Direktägd fastighet, som i sin tur kan indelas i:
 - a) Privatbostadsfastighet, och
 - b) Näringsfastighet
2. Bostadsrätter och liknande upplåtelseformer, som i sin tur kan indelas i:
 - a) Privatbostad genom aktie-/andelsinnehav, och
 - b) övriga aktie-/andelsinnehav
3. Nyttjanderätt till bostad

4.2 Särskilt om uttrycken fastighet utomlands, privatbostad, privatbostadsfastighet och näringsfastighet

Av 2 kap. 2 § IL framgår att de termer och uttryck som används i IL också omfattar motsvarande utländska företeelser om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses. Med fastighet avses således även fastighet utomlands om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska fastigheter avses. I förarbetsuttalanden till lagstiftningen sägs att

vad som ska bedömas är om något enligt den utländska rätten är sådant att den aktuella företeelsen skulle kunna anses falla in under den svenska termen, såsom den används i IL (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 22). Vidare sägs att absolut identitet inte kan krävas utan att det får avgöras i det enskilda fallet om likheterna är så stora att den utländska företeelsen kan anses motsvara den svenska termen.

I 2 kap. 8–19 §§ IL ges definitioner av de olika begrepp som förekommer i samband med bostadsbeskattningen.

**Privatbostad
– fastighet**

För att en direktägd fastighet ska kunna utgöra privatbostad måste det vara fråga om ett småhus. Med småhus avses byggnad som är inrättad som bostad för en eller två familjer (2 kap. 15 § IL och 2 kap. 2 § FTL). Med privatbostad avses ett småhus som till övervägande del används eller är avsett att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad (2 kap. 8 § 1 st. IL). Ett småhus som är inrättat till bostad åt två familjer räknas som privatbostad om det till väsentlig del används eller är avsett att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad. Till småhus räknas, enligt 2 kap. 15 § 1 st. IL, hus av det slag som avses i fastighetstaxeringslagen (1979:1152). Av formuleringen ”av det slag som avses” följer att även utländska motsvarigheter omfattas av definitionen av småhus (jfr prop. 1999/2000: 2 del 2 s. 32). Ett utländskt småhus kan således vara privatbostad om övriga rekvisit är uppfyllda. Det kan även vara s.k. privatbostadsfastighet, se nedan vid kantrubriken Privatbostadsfastighet.

**Privatbostad
– bostadsrätt**

Med privatbostad avses också en bostad som innehas av en delägare i ett privatbostadsföretag och som till övervägande del används eller är avsedd att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad (2 kap. 8 § 2 st. IL). Ett privatbostadsföretag är en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt aktiebolag vars verksamhet till klart övervägande del består i att åt sina medlemmar eller delägare tillhandahålla bostäder i byggnader som ägs av föreningen eller bolaget (2 kap. 17 § IL). Härutöver kan även garageföreningar räknas som privatbostadsföretag. Dessa behandlas inte här. Skatteverket har i rekommendationer (RSV S 1999:43) uttalat att om en fastighet innehåller minst tre bostadslägenheter och minst 60 procent av fastighetens hela taxeringsvärde belöper på lägenheter som med bostadsrätt eller hyresrätt upplåtits till delägare bör ovannämnda villkor om visst tillhandahållande av bostäder till medlemmar eller delägare anses uppfyllt. Bara svenska företag har tagits med i definitionen av privatbostadsföretag. Vid bedömningen av om en bostad är privatbostad ska emellertid utländsk juridisk person som motsvarar ett privatbostadsföretag

likställas med sådant företag (2 kap. 8 § 2 st. IL). Härigenom kan en utländsk bostadsrätt vara privatbostad enligt 2 kap. 8 § IL. Vad som återges ur Skatteverkets rekommendation (RSV S 1999:43) ovan torde gälla även beträffande utländska fastigheter oavsett att dessa saknar taxeringsvärde. Underlaget för fastighetsskatten för dessa objekt beräknas på samma sätt som för utländska privatbostadsfastigheter (se avsnitt 4.3.1.1).

Kan den juridiska personen inte klassificeras som privatbostadsföretag eller en utländsk motsvarighet till sådant företag är bostadsrätten inte privatbostad. Detta kan t.ex. vara fallet om en för stor del av fastigheten upptas av kommersiella lokaler.

Jordbruksfastighet utomlands

En jordbruksfastighet utomlands som motsvarar ett småhus på en lantbruksenhet, dvs. en bostad på en utländsk jordbruksfastighet, räknas enligt 2 kap. 9 § 1 st. IL inte som privatbostad.

Privatbostadsfastighet

Med privatbostadsfastighet avses enligt 2 kap. 13 § 1 st. IL, under förutsättning att småhuset är en privatbostad,

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

En privatbostadsfastighet kan vara belägen utomlands eftersom definitionen av småhus – och därmed också privatbostad – även omfattar utländska motsvarigheter (se ovan vid kantrubriken Privatbostad – fastighet).

Med privatbostadsfastighet avses också tomtmark, om avsikten är att bygga en privatbostad på den (2 kap. 13 § 2 st. IL).

Näringsfastighet

En näringsfastighet är en fastighet som inte är en privatbostadsfastighet (2 kap. 14 § IL).

För en utförligare redogörelse för ovan beskrivna termer, se HL 05, del 1, avsnitt 5.

4.3 Beskattning av privatbostäder utomlands

4.3.1 Privatbostadsfastigheter

4.3.1.1 Statlig fastighetsskatt

Underlaget

Privatbostad utomlands beskattas huvudsakligen med fastighetsskatt, 1 § 2 st. lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt; LSF. Enligt 3 § 1 st. a) LSF ska underlaget för fastighetsskatt vara 75 procent av marknadsvärdet. Det kan vara svårt att fastställa ett marknadsvärde för en utländsk fastighet. Enligt förarbetsuttalan-

den kan man utgå från den köpeskilling som ägaren betalat om förvärvet inte ligger alltför långt tillbaka i tiden (prop. 1989/90: 110 s. 731 f.). I anskaffningsutgiften inräknas även kostnad för mer omfattande ny-, till- eller ombyggnad. Då lagtexten uttryckligen anger att det är sådan privatbostad som avses i 2 kap. 8–12 §§ IL som är skattepliktig och då privatbostad enligt detta lagrum inte kan omfatta mark, ska fastighetsskatten baseras på anskaffningsutgiften för fastigheten exklusive kostnaden för marken. Härav följer också att tomtmark utomlands, som till följd av avsett användningssätt är privatbostadsfastighet inte ska belastas med fastighetsskatt. Det torde ofta vara svårt att bestämma hur stor del av anskaffningsutgiften som avser byggnaderna. Enligt Skatteverkets uppfattning kan i brist på utredning om byggnadsvärde ett belopp motsvarande hälften av hela fastighetens anskaffningsutgift tjäna som underlag. Enligt förarbetena ska anskaffningsutgiften också justeras med hänsyn till förändringar i penningvärdet. Justering kan ske i enlighet med de omräkningstal som Skatteverket beräknar (se nedan). Underlaget blir således 75 procent av den beräknade och indexerade anskaffningsutgiften för fastigheten.

För åren 1914–2004 har följande omräkningstal räknats fram.

År	Omräkningstal	År	Omräkningstal	År	Omräkningstal
1914	40,78	1944	17,43	1974	5,05
1915	35,46	1945	17,50	1975	4,60
1916	31,37	1946	17,43	1976	4,17
1917	24,87	1947	16,99	1977	3,74
1918	17,58	1948	16,18	1978	3,40
1919	15,22	1949	15,93	1979	3,17
1920	15,16	1950	15,75	1980	2,79
1921	17,65	1951	13,59	1981	2,49
1922	21,81	1952	12,59	1982	2,29
1923	23,44	1953	12,43	1983	2,11
1924	23,44	1954	12,36	1984	1,95
1925	23,04	1955	12,03	1985	1,82
1926	23,85	1956	11,46	1986	1,74
1927	24,13	1957	10,96	1987	1,67
1928	23,99	1958	10,51	1988	1,58
1929	24,27	1959	10,43	1989	1,48
1930	25,02	1960	10,02	1990	1,34
1931	25,81	1961	9,80	1991	1,23
1932	26,31	1962	9,35	1992	1,20
1933	27,01	1963	9,08	1993	1,15
1934	26,83	1964	8,81	1994	1,12
1935	26,31	1965	8,39	1995	1,10

1936	25,97	1966	7,87	1996	1,09
1937	25,33	1967	7,55	1997	1,08
1938	24,72	1968	7,41	1998	1,09
1939	24,13	1969	7,20	1999	1,08
1940	21,46	1970	6,74	2000	1,07
1941	18,97	1971	6,27	2001	1,05
1942	17,58	1972	5,92	2002	1,02
1943	17,35	1973	5,55	2003	1,00
				2004	1,00

Skattesats	Fastighetsskatt på privatbostad utomlands påförs för varje beskattningsår med 1,0 procent (taxeringsåret 2005) av underlaget.
Ej nedsättning	Den i 3 § 2 st. LSF föreskrivna nedsättningen av fastighetsskatten för nyproducerade småhus och hyreshus gäller enligt lagens ordalydelse inte för fastigheter utomlands.
Begränsningsregeln ej tillämplig	Av 1 § lagen (2001:906) om skattereduktion för fastighetsskatt framgår att skattereduktion endast ges den som är ägare av en fastighet i Sverige. Detta innebär att fastighet utomlands inte omfattas av reglerna om skattereduktion. Se avsnitt 4.5.
Jordbruksfastighet utomlands	En jordbruksfastighet utomlands som motsvarar ett småhus på en lantbruksenhet, dvs. en bostad på en utländsk jordbruksfastighet, räknas enligt 2 kap. 9 § 1 st. IL inte som privatbostad. En sådan bostad är följaktligen inte skattepliktig till fastighetsskatt.
Ej fastighetsskatt vid exemptavtal	Enligt 2 § 3 st. LSF påförs inte fastighetsskatt när inkomst eller förmögenhet bestående av privatbostad utomlands på grund av bestämmelse i skatteavtal undantas från beskattning i Sverige. Skatteavtal där exemptmetoden tillämpas på privatbostad utomlands är avtalen med Grekland, Israel, Marocko och Peru.
4.3.1.2 Beskattning av eget boende och vid uthyrning	
Ej förmånsvärde	Något förmånsvärde för eget brukande av privatbostadsfastighet ska inte beräknas. Detta gäller också om denna är belägen utomlands.
Privatbostad?	Vid bedömningen av om en bostad är privatbostad är användningssättet eller det tänkta användningssättet avgörande (2 kap. 8 § IL). Det är vanligt att utländska fastigheter och bostadsrätter hyrs ut hela eller viss del av året. Frågan är då om fastigheten eller bostadsrätten är privatbostad. Till skillnad från när det gäller till ytan blandad användning (se prop. 1990/91:54 s. 191 f.) finns inget klagörande uttalande i förarbetena vad gäller i tiden blandad användning. Det förefaller dock inte rimligt att på det sätt som anges i 2 kap. 10 § IL bara se till förhållandena vid kalenderårets utgång. I stället torde en utländsk fastighet respek-

tive bostadsrätt som regel vara att betrakta som privatbostad. Endast när den överhuvudtaget inte är avsedd att inom över-skådlig tid användas som permanent- eller fritidsbostad av ägaren eller närstående kan den inte anses som privatbostad.

Tröghetsregeln

Vid omklassificering av privatbostad – såväl fastighet som bostadsrätt – ska den s.k. tröghetsregeln i 2 kap. 11 § IL beaktas. Enligt denna regel ska omklassificering av en privatbostad anstå till utgången av det andra kalenderåret efter det år då den omständighet som först utgjorde skäl för omklassificeringen inträffade. Om ägaren begär det får dock omklassificeringen ske omedelbart.

Uthyrningsinkomst

Inkomst av uthyrning av privatbostadsfastighet eller privatbostad tas upp som intäkt av kapital (42 kap. 1 § 1 st. och 42 kap. 30 § 1 st. IL). Detsamma gäller inkomst av avyttring av produkter, t.ex. trädgårdsprodukter eller avverkad skog, från sådan fastighet eller bostad. Såsom framgår i avsnitt 4.2 kan även fastighet utomlands vara privatbostad och privatbostadsfastighet. Härigenom blir bestämmelserna tillämpliga också på bostad och fastighet utomlands.

Avdrag från hyresinkomsten

Från intäkten får avdrag göras med 4 000 kr per år för varje privatbostadsfastighet eller privatbostad (42 kap. 30 § 2 st. IL). När en privatbostadsfastighet upplåts, ska, utöver 4 000 kr, ett belopp som motsvarar 20 procent av intäkten av upplåtelsen dras av (42 kap. 31 § 1 st. IL). Avdrag medges inte med högre belopp även om de faktiska kostnaderna varit högre (42 kap. 30 § 2 st. IL).

Exempel

Uthyrning av privatbostadsfastighet

Hysesintäkt	8 000 kr
Avgår skattefri del	- 4 000 kr
Avgår ytterligare	
- 20 procent av 8 000 kr	<u>- 1 600 kr</u>
Skattepliktig inkomst	2 400 kr

4.3.1.3 Avdrag för ränteutgifter

Ränteutgifter är avdragsgilla

Enligt 42 kap. 1 § 2 st. IL får obegränsat skattskyldig fysisk person göra avdrag för ränteutgift i inkomstslaget kapital även om ränteutgiften inte är en omkostnad för att förvärva och bibehålla inkomster. Tomträttsavgäld jämföras, enligt 42 kap. 27 § IL, med ränteutgift. I förarbetena sägs att bostadsräntor och tomträttsavgälder i allmänhet inte kan ses som omkostnader för förvärvande av någon skattepliktig intäkt eftersom nyttjandet av egen bostad inte ska tas upp som intäkt, men att de ändå ska få dras av i inkomstslaget kapital (prop. 1989/90:110 s. 699). Trots avdragsför-

Fördelning av ränteutgifter

budet i 9 kap. 5 § IL är ränteutgifter som belöper på en privatbostad utomlands alltid avdragsgilla och då i inkomstslaget kapital. Detta beror på att kostnader för lån nedlagda i en privatbostad inte är hänförliga till någon inkomst som är undantagen från beskattning i Sverige.

För den som varit obegränsat skattskyldig här under del av år ska en fördelning ske så att avdrag för ränteutgifter endast medges för den del av året, som den skattskyldige är obegränsat skattskyldig (prop. 1990/91:54 s. 308). Vid fördelningen ska, på samma sätt som i fråga om inkomster, kontantprincipen tillämpas.

4.3.1.4 Beskattning vid avyttring

Vinst som uppkommit vid avyttring (kapitalvinst) av privatbostadsfastighet beskattas enligt 41 kap. 1 § IL i inkomstslaget kapital. Detta gäller oavsett om avyttringen avser tillgång belägen i Sverige eller utomlands.

Beräkningen av kapitalvinst för privatbostadsfastigheter utomlands sker på samma sätt som för fastigheter belägna i Sverige (45 kap. 1 § jfr m. 2 kap. 2 § IL). Vid avyttring av privatbostadsfastighet är två tredjedelar av vinsten skattepliktig (45 kap. 33 § 1 st. IL). Uppkommer en förlust är 50 procent av denna avdragsgill (45 kap. 33 § 2 st. IL). För en utförligare beskrivning av kapitalvinstreglerna vid avyttring av privatbostadsfastighet hänvisas till HL 05, del 1, avsnitt 27.

Enligt 9 kap. 5 § IL medges inte avdrag för kapitalförlust när privatbostaden är belägen i ett land med vilket Sverige ingått skatteavtal enligt vilket exemptionsmetoden tillämpas på kapitalvinsten.

Uppskovsavdrag

Reglerna i 47 kap. IL om uppskovsavdrag vid avyttring av privatbostadsfastighet är inte tillämpliga när ersättningsbostaden är belägen utomlands (47 kap. 1 och 5 §§ IL). Skatteverket har i skrivelse (dnr 130 701154-04/111) uttalat att regelsystemet för uppskovsavdrag utgör ett hinder för den fria rörligheten för personer vid förvärv av bostäder i andra EU-länder men att regelsystemet kan rättfärdigas med hänsyn till behovet av att säkerställa skattesystemets inre sammanhang, se avsnitt 9.8.1.

4.3.2 Bostadsrätter som är privatbostad

4.3.2.1 Statlig fastighetsskatt

Enligt 1 § 2 st. LSF ska fastighetsskatt tas ut på privatbostäder utomlands. Som framgår av avsnitt 4.2 kan en utländsk bostadsrätt vara privatbostad. Att fastighetsskatten omfattar

	utländska bostadsrätter framgår också av uttalanden i prop. 1989/90:110 s. 731.
Underlaget	Vid beräkning av underlaget för fastighetsskatt gäller i tillämpliga delar vad som sägs i fråga om privatbostadsfastigheter i avsnitt 4.3.1.1.
Skattesats	Fastighetsskatt på privatbostad utomlands påförs för varje beskattningsår med 1,0 procent (taxeringsåret 2005) av underlaget.
Begränsningsregeln ej tillämplig	Av 1 § lagen (2001:906) om skattereduktion för fastighetsskatt framgår att skattereduktion endast ges den som är ägare av en fastighet i Sverige. Eftersom skattereduktionen förutsätter direkt ägande av en fastighet kan den som äger andelar i ett bostadsföretag inte komma ifråga för skattereduktion.
Ej fastighetsskatt vid exemptavtal	Enligt 2 § 3 st. LSF påförs inte fastighetsskatt när inkomst eller förmögenhet bestående av privatbostad utomlands på grund av bestämmelse i skatteavtal undantas från beskattning i Sverige.

4.3.2.2 Beskattning av eget boende och vid uthyrning

Bostadsrätter som är privatbostad behandlas i princip på samma sätt som privatbostadsfastigheter, se avsnitt 4.3.1.2. När en bostad som innehas med bostadsrätt eller liknande besittningsrätt upplåts, ska dessutom, utöver 4 000 kr, den del av innehavarens avgift eller hyra som avser den upplåtta delen dras av (42 kap. 31 § 3 st. IL).

4.3.2.3 Avdrag för ränteutgifter

Vad som sägs i avsnitt 4.3.1.3 gäller även bostadsrätter som är privatbostad.

4.3.2.4 Utdelning m.m.

Utdelning, från en utländsk juridisk person vilken motsvarar ett privatbostadsföretag, som inte består i förmån av utnyttjande av fastigheten, tas upp som intäkt av kapital till den del den överstiger andra avgifter och inbetalningar till företaget under beskattningsåret än kapitaltillskott (42 kap. 28 § IL).

I avsnitt 4.3.1.2 och 4.3.2.2 beskrivs beskattningen av uthyrningsinkomster.

Lättnadsreglerna

43 kap. IL innehåller de särskilda lättnadsreglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade företag. För reglernas tillämplighet krävs, när det gäller utdelning och kapitalvinst på andelar i utländsk juridisk person, bl.a. att inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen är jämförlig med inkomstbeskattningen enligt IL av ett svenskt företag med motsvarande

inkomster (43 kap. 1 § IL). Reglerna är inte tillämpliga på utdelning från bl.a. privatbostadsföretag (43 kap. 2 § 1 st. 4 IL). Ett privatbostadsföretag är en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt aktiebolag med viss verksamhet (2 kap. 17 § IL, se även avsnitt 4.2 vid kantrubriken Privatbostad – bostadsrätt). Lättnadsreglerna torde därför – om övriga förutsättningar för deras tillämpning är uppfyllda – vara tillämpliga på utdelning från den utländska juridiska personen. Lättnadsreglerna beskrivs närmare i HL 05, del 1, avsnitt 25.

4.3.2.5 Beskattning vid avyttring

Tillämpningsområdet för 46 kap. IL om avyttring av bostadsrätt är begränsat till privat- och näringsbostadsrätter. Såväl privat- som näringsbostadsrätt är en andel i ett privatbostadsföretag (2 kap. 18 resp. 19 §§ IL). Såsom anges i avsnitt 4.2 kan en utländsk bostadsrätt vara privatbostad enligt 2 kap. 8 § 2 st. IL. En utländsk bostadsrättsförening kan emellertid inte vara privatbostadsföretag enligt definitionen i 2 kap. 17 § IL, då denna enbart omfattar svenska ekonomiska föreningar och svenska aktiebolag. Utländska bostadsrätter omfattas härigenom inte av 46 kap. IL om avyttring av bostadsrätter. En försäljning av en utländsk bostadsrätt, som är privatbostad enligt definitionen i 2 kap. 8 § 2 st. IL, behandlas i stället enligt samma regler som gäller vid avyttring av en andel i ett svenskt bostadsföretag som inte är privatbostadsföretag enligt 2 kap. 17 § IL, dvs. reglerna om avyttring av delägarätter i 48 kap. IL.

Lättnadsreglerna

43 kap. IL innehåller de särskilda lättnadsreglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade företag, se avsnitt 4.3.2.4.

Enligt 9 kap. 5 § IL medges inte avdrag för kapitalförlust när privatbostaden är belägen i ett land med vilket Sverige ingått skatteavtal enligt vilket exemptionsmetoden tillämpas på kapitalvinsten.

Uppskovsavdrag

Reglerna i 47 kap. IL om uppskovsavdrag vid avyttring av privatbostadsrätt är inte tillämpliga när ersättningsbostaden är belägen utomlands (47 kap. 1 och 5 §§ IL). Skatteverket har i skrivelse (dnr 130 701154-04/111) bedömt att regelsystemet för uppskovsavdrag utgör ett hinder för den fria rörligheten för personer vid förvärv av bostäder i andra EU-länder men att regelsystemet kan rättfärdigas med hänsyn till behovet av att säkerställa skattesystemets inre sammanhang. Se avsnitt 9.8.1.

4.3.3 Bostadsrätter och liknande som inte är privatbostad

4.3.3.1 Statlig fastighetsskatt

På bostadsrätt som inte är privatbostad tas inte statlig fastighetsskatt ut.

4.3.3.2 Övrig beskattning under innehavstiden

Innehav av en bostad, genom aktie-/andelsinnehav i en utländsk juridisk person, som inte är privatbostad enligt 2 kap. 8 § IL, beskattas enligt samma regler som gäller för innehav av en svensk bostadsrätt som inte är andel i privatbostadsföretag. Delägare respektive medlem är skattskyldig i inkomstslaget kapital för inkomster pga. innehav av aktierna respektive andelarna (42 kap. 1 § IL). Som intäkt tas upp hyresvärdet för disponerad lägenhet och eventuella hyresintäkter. För uthyrningsinkomst gäller inte reglerna i 42 kap. 30–31 §§ IL. I stället tas sådan intäkt upp som intäkt av kapital enligt allmänna regler (42 kap. 1 § IL). Avdrag medges för medlemmens avgift till föreningen, som inte utgör kapitaltillskott, medlemmens egna kostnader för reparation och underhåll, förvaltningsutgifter för uthyrd lägenhet samt för skuldränta på kapital som lånats för förvärv av bostadsrätten.

Lättnadsreglerna

43 kap. IL innehåller de särskilda lättnadsreglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade företag. För reglernas tillämplighet krävs, när det gäller utdelning och kapitalvinst på andelar i utländsk juridisk person, bl.a. att inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen är jämförlig med inkomstbeskattningen enligt IL av ett svenskt företag med motsvarande inkomster (43 kap. 1 § IL). Lättnadsreglerna beskrivs närmare i HL 05 del 1 avsnitt 25.

4.3.3.3 Beskattning vid avyttring

En försäljning av en utländsk bostadsrätt, som inte är privatbostad enligt definitionen i 2 kap. 8 § 2 st. IL, behandlas enligt reglerna om avyttring av delägarrätter i 48 kap. IL eller, om fråga inte är om sådan delägarrätt som räknas upp i 48 kap. 2 § IL, enligt reglerna om andra tillgångar i 52 kap. IL.

Lättnadsreglerna

43 kap. IL innehåller de särskilda lättnadsreglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade företag, se avsnitt 4.3.3.2.

Uppskovsavdrag

Reglerna i 47 kap. IL om uppskovsavdrag vid byte av bostad är endast tillämpliga på privatbostadsfastigheter och privatbostadsrätter och kan alltså inte tillämpas när det är fråga om försäljning av bostad, som innehas genom aktie-/andelsinnehav i en utländsk juridisk person, och som inte är privatbostad enligt 2 kap. 8 § IL.

4.3.4 Hyresbostäder

4.3.4.1 Beskattning under innehavstiden

Inkomst från uthyrning av bostad som innehas med hyresrätt beskattas enligt 42 kap. 30–31 §§ IL. Hyresintäkten tas upp som intäkt. Avdrag medges med 4 000 kr samt den del av upplåtarens hyra som avser den upplåtna delen. Själva innehavet av hyresrätten ger inte upphov till någon inkomstbeskattning.

Time-sharing m.m.

En typ av nyttjanderätt är s.k. time-sharing. Härmed avses oftast att någon för en viss summa förvärvat ett semestercertifikat eller liknande, som inte är aktie/andel i ett bostadsföretag men som ger innehavaren rätt att utnyttja en lägenhet under viss tid av året.

En i Storbritannien vanlig form att upplåta bostad är s.k. leasehold. En leasehold innefattar en rätt att för viss tid ta en byggnad – eller del därav – i besittning. Den som har en leasehold har – i enlighet med vad som föreskrivs i avtalet – att betala hyra samt sin andel av kostnaderna för underhåll av byggnaden etc. Avtalet kan träffas direkt med fastighetsägaren – freeholder – eller med någon som vidareupplåter nyttjanderätten (sub-lease kan förekomma i flera led).

Löptiden för en leasehold är vanligen 99 år, men det förekommer löptider på upp till 999 år. Innehavaren av en leasehold har vidare möjligheter att få kontraktstiden förlängd.

4.3.4.2 Beskattning vid avyttring

En försäljning av en time-share beskattas enligt reglerna om personliga tillgångar i 52 kap. IL. Detta innebär att förluster inte är avdragsgilla. Se Skatteverkets skrivelse, dnr 130 591771-04/111, Avdrag för förlust vid försäljning av time-share.

Skatteverket har uttalat att en leasehold är en nyttjanderätt och att en avyttring ska behandlas enligt reglerna i 52 kap. IL. Leaseholds som används för ägarens eller dennes familjs boende utgör därvid en personlig tillgång.

4.4 Beskattning av näringsfastighet utomlands

4.4.1 Allmänt

Ej fastighetsskatt

Näringsfastighet utomlands är inte skattepliktig till statlig fastighetsskatt. Begreppet näringsfastighet beskrivs i avsnitt 4.2.

En eller flera näringsverksamheter?

All näringsverksamhet som bedrivs av en fysisk person räknas som en enda näringsverksamhet. Om han bedriver självständig näringsverksamhet utomlands, räknas dock all sådan verksamhet som en egen näringsverksamhet (14 kap. 12 § IL). I prop. 1993/94:50 s. 334 uttalas att självständighetskravet får anses uppfyllt om verksamheten utomlands saknar anknytning till en verksamhet här i landet. Skilda verksamheter utomlands hänförs till en och samma näringsverksamhet.

Juridiska personers innehav av näringsfastighet utomlands ger inte upphov till några speciella frågeställningar förutom i ett avseende, nämligen om en fastighet ägs av en utländsk juridisk person vars delägare ska beskattas för del av bolagets löpande resultat i enlighet med reglerna i 39 a kap. IL. I kapitel 7 redogörs för hur den dubbelbeskattning som uppkommer om beskattning skett även i den utländska juridiska personens hemstat ska undanröjas.

4.4.2 Eget boende i näringsfastighet

Förmånsvärde

Som ovan nämnts beskattas näringsfastighet utomlands i inkomstslaget näringsverksamhet. Vid inkomstberäkningen tillämpas samma regler som gäller för näringsfastigheter i Sverige. Som intäkt tas upp det egna hyresfria nyttjandet. Detta utgör uttag av tjänst enligt 22 kap. 4 § IL.

Andelshus

Andelshus är en särskild bostadsform där tre eller flera personer tillsammans – direkt eller genom ett handelsbolag – äger ett hyreshus med skilda lägenheter åt delägarna (2 kap. 16 § IL). Delägaren beskattas enligt de regler som gäller för näringsfastigheter (14 kap. 1 § och 2 kap. 14 § IL). Detta innebär att delägaren vid inkomstbeskattningen ska redovisa sin del av fastighetens inkomster som inkomst av näringsverksamhet. Som intäkt tas upp hyror från utomstående, övriga intäkter samt egen bostadsförmån. Avdrag medges för delägarens andel av löpande driftkostnader samt för utgiftsräntor. För reparationer och underhåll finns i 19 kap. 3 § IL särskilda begränsningar i avdragsrätten.

Reglerna för beskattning av andelshus är utformade så att den skattskyldige själv får välja mellan att ett underskott helt eller delvis behandlas enligt huvudregeln, dvs. utnyttjas mot framtida överskott från fastigheten eller behandlas som en kapitalförlust enligt 42 kap. 33 § IL. Enligt dessa bestämmelser har delägare i andelshus efter yrkande rätt till avdrag såsom för kapitalförlust för underskott av näringsverksamhet i vilken fastigheten ingår. Avdrag medges för den del av underskottet som belöper på sådan bostadslägenhet som skulle ha utgjort privatbostad om den innehafts med bostadsrätt. Om den skattskyldige väljer att behandla underskottet som en kapitalförlust medges avdraget i inkomst-

slaget kapital med 70 procent av underskottet. För underskott av kapital medges skattereduktion enligt 11 kap. 11 § SBL. Om inkomsten från en näringsfastighet är undantagen från beskattning i Sverige enligt bestämmelser i skatteavtal är ett underskott inte avdragsgillt.

Bostadsförmån

Huvudregeln är att bostadsförmån ska tas upp till ett belopp motsvarande de hyrespriser som gäller på den ort där fastigheten är belägen. Värdet ska beräknas för den tid fastigheten varit disponibel för ägaren. Beräkningen av värdet kan, i de fall ortens pris inte kan fastställas, ske antingen efter en schablonmetod som baseras på anskaffningsutgiften (se nedan vid kantrubriken Schablonmässig värdering) eller enligt RSV:s föreskrifter om förmån av bostad att tillämpas vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter m.m. för beskattningsåret 2004 och vid 2005 års taxering (RSFS 2003:40).

Schablonmässig värdering

Enligt schablonmetoden tas som underlag upp anskaffningsutgiften för fastigheten respektive bostaden, uppräknad med index. 50 procent av den uppräknade anskaffningsutgiften läggs till grund för beräkning av förmånsvärdet. De omräkningstal som Skatteverket beräknar kan användas vid justering till dagens penningvärde. Omräkningstalen redovisas i avsnitt 4.3.1.1.

Förmånsvärdet beräknas till ett belopp motsvarande för helt år räknat

- 10 procent av den del av 50 % av den uppräknade anskaffningsutgiften som inte överstiger 100.000 kr,
- 6 procent av den del av 50 % av den uppräknade anskaffningsutgiften som överstiger 100.000 kr men inte 200.000 kr samt
- 3 procent av den del av 50 % av den uppräknade anskaffningsutgiften som överstiger 200.000 kr.

Exempel

En fastighet har anskaffats år 1979 för 400.000 kr. Vid 2005 års taxering räknas en fastighet inköpt 1979 upp med omräkningstalet 3,17 vilket ger ett nuvärde på 1.268.000 kr. Av nuvärdet läggs 50 procent, dvs. 634.000 kr, till grund för beräkningen av förmånsvärdet. För helt år blir förmånsvärdet enligt schablonmetoden i detta fall (10 procent av 100.000 kr + 6 procent av 100.000 kr + 3 procent av 434.000 kr) = 29.020 kr. Antag att bostaden varit uthyrd i fyra månader för 30.000 kr. Ägaren ska då förmånsbeskattas för de återstående åtta månaderna. Förmånens värde är 8/12 av 29.020 kr, dvs. 19.347 kr.

4.4.3 Beskattning vid avyttring

Avyttrar en fysisk person en näringsfastighet som är anläggningstillgång hänförs intäkten till inkomst av kapital. Är fastigheten lagertillgång sker beskattning däremot i inkomstslaget näringsverksamhet. Av 45 kap. 1 § jfr med 2 kap. 2 § IL följer att vinstberäkningen vid avyttring av fastighet är densamma oavsett om fastigheten är belägen i Sverige eller utomlands. Om en fysisk person avyttrar en näringsfastighet och det vid kapitalvinstberäkningen uppkommer en vinst ska ett underskott som finns i den näringsverksamhet till vilken fastigheten hör dras av från kapitalvinsten (45 kap. 32 § IL). Bestämmelsen är tvingande. Åtgärden att räkna av underskottet mot vinsten är den sista som sker vid kapitalvinstberäkningen. Avdraget får inte överstiga kapitalvinsten. Denna bestämmelse gäller även för näringsfastighet utomlands. Däremot medges inte avdrag för slutligt underskott i näringsverksamhet såsom kapitalförlust när fråga är om självständig verksamhet utomlands (42 kap. 34 § 2 st. IL). Uppkommer en verklig förlust vid försäljning av näringsfastighet utomlands är denna avdragsgill enligt samma regler som gäller för fastighet i Sverige. Rätt till avdrag föreligger dock inte när fastigheten är belägen i ett land med vilket Sverige har ett skatteavtal enligt vilket exemptionsmetoden tillämpas på kapitalvinst på fastighet (9 kap. 5 § IL).

4.5 Begränsat skattskyldigs fastighets- och bostadsinnehav i Sverige

Ränteutgifter Fastighetsskatt – begränsnings- regeln

Oavsett om ägaren är obegränsat eller begränsat skattskyldig i Sverige beskattas innehav av fastighet eller bostad i Sverige på samma sätt utom i ett avseende. För begränsat skattskyldigs innehav av privatbostad i Sverige gäller inte den generella rätt till avdrag för ränteutgifter som obegränsat skattskyldiga har. Begränsat skattskyldiga får inte dra av ränteutgifter som inte är utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster (42 kap. 1 § 2 st. IL). RR har i RÅ 2004 ref. 43 funnit att en begränsat skattskyldig person får avdrag för ränteutgifter för privatbostad till den del räntekostnaderna belöper på den tid bostaden varit uthyrd. Avdragsrätten för omkostnader, utöver räntekostnader, vid uthyrning av privatbostad och privatbostadsfastighet regleras i 42 kap. 30–31 §§ IL. Avdrag ska göras med 4 000 kr per år för varje privatbostadsfastighet eller privatbostad. När en privatbostadsfastighet upplåts, ska därutöver ett belopp som motsvarar 20 procent av intäkten av upplåtelsen dras av. När en bostad som innehas med bostadsrätt eller liknande besittningsrätt upplåts, ska i stället, utöver 4 000 kr, den del av innehavarens avgift eller hyra som avser den upplåtna delen dras av.

RR har i RÅ 2001 ref. 1 prövat frågan om en begränsat skattskyldigs ränteutgifter får behandlas som omkostnad för förvärv av kapitalvinst. RR uttalade att löpande ränteutgifter för ett lån som har tagits upp för att finansiera anskaffningen av en tillgång ska betraktas som omkostnader för förvärv av den löpande avkastningen på tillgången, men däremot inte för förvärv av den intäkt av engångskaraktär som vinsten vid en avyttring av tillgången utgör.

Av 1 § lagen (2001:906) om skattereduktion för fastighetsskatt framgår att ägare av en fastighet i Sverige under vissa förutsättningar ges skattereduktion för fastighetsskatt. Skattereduktion ges enligt 5 § nämnda lag den som ägt en fastighet och varit bosatt där hela beskattningsåret, om fastigheten är en småhusenhet eller ett småhus som är inrättat till bostad åt högst en eller två familjer med tillhörande tomtmark på en lantbruksenhet. Särskilda regler gäller om det i ett hushåll finns flera sådana fastigheter, jfr 5 § 2 st. Den skattskyldige anses bosatt på den fastighet där han rätteligen ska vara folkbokförd (5 § 3 st.). Det är således folkbokföringslagens (1991:481) regler om folkbokföringsort som avgör var en person ska anses bosatt och därmed om bosättningskravet i 5 § 1 st. lagen (2001:906) om skattereduktion för fastighetsskatt är uppfyllt.