

9 Fastighetsinkomster

9.1 Inledning

6 kap. 4 § IL

Stiftelser är enligt 6 kap. 4 § IL som huvudregel skattskyldiga för fastighetsinkomster. En stiftelse kan äga en fastighet, som används i egen allmännyttig verksamhet. Exempel på detta är en stiftelse som har till ändamål att bedriva hjälpverksamhet bland behövande och som gör detta i egen fastighet. En fastighet kan också användas delvis kommersiellt, delvis i den allmännyttiga verksamheten.

Kommersiell användning

Det bör observeras att uthyrning räknas som kommersiell användning. Hyresinkomst kan vara undantagen inkomstbeskattning (RÅ 2003 ref. 55). Uthyrning till annan som bedriver allmännyttig verksamhet är skattepliktig (RÅ 1991 ref. 36).

9.2 Fastighetstaxeringens betydelse för skattskyldigheten för fastighetsinkomst

I 7 kap. 21 § IL begränsas skattskyldigheten för ägare av vissa i Fastighetstaxeringslagen (FTL) särskilt angivna fastigheter. De fastigheter som avses undantas från skatteplikt till fastighetsskatt åsätts inte taxeringsvärde. Begränsningen av skattskyldigheten för inkomst gäller alla ägare (med visst undantag för allmännyttig ideell förening och registrerat trossamfund).

Fastighetstaxeringen grundas på förhållandena vid årets ingång. Eftersom dessa förhållanden i vissa fall kan ha grundats på felaktiga förutsättningar, anses fastighetstaxeringen inte ovillkorligt styra inkomstbeskattningen av fastigheten. Jfr Ds B 1980:8 s. 203–204. För att fastighet ska undantas från skatteplikt enligt FTL 3 kap. 2 § (specialbyggnad) och 3 § (skattefri lantbruksfastighet) krävs att den används på visst sätt. Fastighetstaxeringen påverkas inte av vem som är ägare av fastigheten. För att fastighet ska bli skattefri enligt 3 kap. 4 § krävs däremot att den ägs av en i lagrummet angiven juridisk person och att den till övervägande del används i ägarens verksamhet.

I var sitt stycke i 7 kap. 21 § IL behandlas inkomstskattereglerna för ägare av fastighet, som avses i 3 kap. 2 §, 3 § och 4 § FTL. För skattebefrielse enligt första och andra stycket krävs att fastigheten är använd av ägaren själv i sådan allmännyttig verksamhet och på

sådant sätt att fastigheten vid fastighetstaxeringen ska indelas som specialbyggnad eller skattefri lantbruksfastighet.

Enligt 7 kap. 21 § tredje stycket IL kan skattebefrielse medges enbart de i 3 kap. 4 § FTL uppräknade ägarna. Fastigheten ska också till övervägande del användas för ändamål som avses i fastighetstaxeringslagen. Undantag för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund som i stället beskattas enligt reglerna i 7 kap. 7 § IL.

9.3 Inkomst av specialbyggnad

I första stycket 7 kap. 21 § IL behandlas skattskyldighet för inkomst från fastighet, som avses i 3 kap. 2 § FTL, dvs. specialbyggnader. Vad som menas med specialbyggnad framgår av 2 kap. 2 § FTL. Beträffande inkomstkatten finns ingen begränsning av skattskyldigheten för ägare av kommunikationsbyggnad, distributionsbyggnad eller reningsanläggning. Begränsningen av skattskyldigheten avser därför ägare av följande slag av byggnader;

- försvarsbyggnad,
- vårdbyggnad,
- bad-, sport- och idrottsanläggning,
- skolbyggnad,
- kulturbyggnad,
- ecklesiastikbyggnad,
- allmän byggnad.

Specialbyggnadstyp bestäms med hänsyn till det ändamål som byggnaden till övervägande del (mer än 50 %) används på. Det finns ingen generell metod för hur ”övervägande del” ska beräknas. I det praktiska fastighetstaxeringsarbetet utgår man vanligtvis ifrån någon eller några av följande faktorer;

- arean,
- volymen,
- hyresvärdet,
- byggkostnaden,
- nyttjandetid vid olika användning.

Blandad användning

Ägare av aktuella fastigheter är inte skattskyldiga för inkomst från sådan användning av fastigheten som gör att fastigheten vid fastighetstaxeringen ska indelas som specialbyggnad. Enligt rättspraxis, RÅ 1991 ref. 36 och RÅ 2003 ref. 55 krävs för

skattebefrielse att ägaren själv bedriver verksamheten i fråga. Uthyrer specialbyggnad till annan som bedriver den allmännyttiga verksamheten så är hyresinkomsten skattepliktig för ägaren. Detta innebär att inkomst av fastighet kan bestå av en skattepliktig och en skattefri del. Inkomsten ska proportioneras vid blandad användning.

Bestämmelserna åskådliggörs med följande exempel. En oinskränkt skattskyldig stiftelse, som bl.a. har som ändamål att bedriva idrott, gör detta i egen sportanläggning. Stiftelsen bedriver själv verksamheten genom att till allmänheten upplåta 2/3 av byggnaden för idrottsaktiviteter. Resterande del hyrs ut till kommunen som upplåter 1/3 av byggnaden till en idrottsförening.

Fastigheten ska vid fastighetstaxeringen indelas som specialbyggnad då byggnaden till övervägande del används för idrott. Ägaren är enligt 7 kap. 21 § första stycket IL frikallad från skattskyldighet för fastighetsinkomst som härrör från idrott till den del han själv bedriver verksamheten. Hyresinkomsterna från allmänheten undantas därför från beskattning.

Uthyrningen till kommunen är i exemplet sådan verksamhet som är skattepliktig för ägaren Jfr RÅ 1991 ref. 36.

Eftersom en del av inkomsten är skattefri och en annan skattepliktig ska proportionering ske.

Jfr RÅ 2003 ref. 55. Ägaren, ett aktiebolag, till specialbyggnad befriades från skattskyldighet för inkomst hänförlig till upplåtelse av tennis- och badmintonbanor.

9.4 Inkomst av skattefri lantbruksfastighet

Andra stycket av 7 kap. 21 § IL behandlar ägare av fastigheter som avses i 3 kap. 3 § FTL. Från skatteplikt vid fastighetstaxeringen undantas lantbruksenhet, som till övervägande del används i;

- vård- eller omsorgsverksamhet,
- undervisning eller forskning, som bedrivs vid sådan skola, som avses i fastighetstaxeringslagens definition av skolbyggnad.

Ägare av sådan fastighet är inte skattskyldig för inkomst av fastigheten, om ägaren själv bedriver den verksamhet som gör att kraven för skattefrihet vid fastighetstaxeringen uppfylls.

Inkomsterna av skattefria lantbruksfastigheter ska, vid blandad användning, proportioneras på en skattefri och en skattepliktig del. Synsättet är därvid detsamma som för specialbyggnader. Exempel på inkomster, som undantas från beskattning, är jordbruks-

produkter som tas fram i undervisningen på en lantbruksskola.

9.5 Inkomst av fastigheter, som ägs och används av allmännyttig stiftelse

I tredje stycket av 7 kap. 21 § IL behandlas slutligen ägare av fastigheter som avses i 3 kap. 4 § FTL. Kravet i FTL för skattefrihet är att fastigheten ägs av någon av vissa uppräknade institutioner och att fastigheten till övervägande del används i deras verksamhet som sådan. De ägare som avses är bland andra;

- allmännyttiga stiftelser, allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund,
- kyrkor, barmhärtighetsinrättningar m.fl.
- akademier och vissa uppräknade stiftelser m.fl.
- vissa sammanslutningar av studerande vid universitet och högskolor,
- främmande makts beskickningar.

Skattefriheten avser egendom som utgör annan typ av taxeringsenhet än lantbruksenhet.

Ägare av sådana fastigheter (med undantag för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund som hänförs till 7 kap. 7 § IL), är inte skattskyldiga för inkomst av fastigheten i den mån den används i deras verksamhet som sådan. Detta innebär att fastighetsinkomsterna beskattas hos ägaren i den mån de härrör från annan användning.

Fördelning av fastighetsinkomsten på en beskattad och en obeskattad del kan därför bli aktuell även för dessa fastigheter. Undantaget avser allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. För dessa gäller antingen beskattning eller undantag från beskattning.

9.6 Sammanfattning

Sammanfattningsvis kan en stiftelse, som ägare av skattefri fastighet, enligt vart och ett av styckena i 7 kap. 21 § IL vara antingen undantagen från skattskyldighet eller skattskyldig för inkomsten från fastigheten.

För att ägaren ska frikallas från skattskyldighet för inkomst av fastighet enligt första och andra styckena i 7 kap. 21 § IL krävs att fastighetsinkomsten härrör från sådan kvalificerad användning, som medför skattefrihet vid fastighetstaxeringen.

Enligt 7 kap. 21 § tredje stycket IL frikallas ägaren från skattskyldighet för inkomst av fastighet, i den mån den används i ägarens verksamhet som sådan.

Rättsfall:

RÅ 1991 ref. 36

RÅ 2003 ref. 55