

Ändrade regler för inkomstbeskattningen av ägare till s k specialbyggnader m m

Av assessorn Curt Rispe

Inledning

I december 1980 antog riksdagen regeringens förslag till ändrade regler för inkomstbeskattningen av ägare till s k specialbyggnader, m m. Vidare antog riksdagen med en redaktionell ändring regeringens förslag om vissa andra följdändringar till den nya fastighetstaxeringslagen (1979:1152), FTL. (Prop 1980/81:61, SkU 1980/81:17, rskr 1980/81:67, SFS 1980:956—966.)

Inkomstbeskattningen av ägare till s k specialbyggnader m m

Inledning

Genom tillkomsten av FTL, som skall tillämpas första gången i fråga om 1981 års allmänna fastighetstaxering, ändrades de regler som anger i vad mån fastigheter skall undantas från skatteplikt. Även om vissa grundläggande principer behållits är olikheterna gentemot den tidigare ordningen tämligen stora.

Enligt 1975 års fastighetstaxeringsregler krävdes för att fastighet skulle undantas från skatteplikt att den användes på visst allmännyttigt sätt och i regel att den ägdes av stat, kommun, akademi, stiftelse, ideell förening eller annan allmännyttig sammanslutning. Användes en fastighet endast delvis för ett skattebefriande ändamål kunde en uppdelning ske i en skattefri och en skattepliktig del.

En direkt effekt av att en fastighet helt eller delvis undantas från skatteplikt är att den skattefria delen inte träffas av den kommunala garantiskatten.

Skattepliktsreglerna som nu finns i 3 kap 2—4 § § FTL har ersatt reglerna i 5 § kommunalskattelagen (1928:370), KL.

Vid bedömningen av en fastighets skattepliktsförhållande har i FTL införts en övervägandepincip. Denna princip innebär att det ändamål blir avgörande för vilken fastigheten används till mer än hälften. En fastighet skall numera vid fastighetstaxeringen hänföras till antingen den skattefria eller den skattepliktiga sektorn. Någon uppdelning skall således inte längre ske i detta sammanhang. En annan nyhet är att det s k ägarkravet formellt fått minskad be-

tydelse. En fastighet kan enligt FTL undantas från skatteplikt av tre olika skäl.

Specialbyggnad med tillhörande mark undantas alltid från skatteplikt (3 kap 2 § FTL). Med specialbyggnad avses byggnad som till övervägande del används för vissa i 2 kap 2 § FTL särskilt angivna allmännyttiga ändamål (försvarsbyggnad, vårdbyggnad, skolbyggnad, ecklesiastikbyggnad m m). Det saknar med ett undantag betydelse vem som äger byggnaden.

Enligt 3 kap 3 § FTL undantas från skatteplikt även ekonomibygnad, åkermark m m om fastigheten till övervägande del används för vissa verksamheter som drivs i vårdbyggnad eller skolbyggnad.

Vidare undantas från skatteplikt även byggnad som ägs och till övervägande del används av vissa allmännyttiga organisationer i deras verksamhet som sådan. Här finns alltså ett ägarkrav (3 kap 4 § FTL).

En skattefri fastighet åsätts inget taxeringsvärde (1 kap 1 § FTL) och utgår inte heller någon kommunal garantiskatt (47 § KL).

Skattepliktsreglerna vid fastighetstaxeringen har återverkat på inkomstbeskattningen. Enligt 54 § d) KL är ägare av sådan fastighet som avses i 5 § 1 mom a)—f) och h)—i) frikallad från skattskyldighet för inkomst av fastigheten genom dess användning för ändamål som avses i nämnda moment. Liknande bestämmelser finns vid den statliga inkomst- och förmögenhetsbeskattningen. Även vid inkomsttaxeringen av berörda fastighetsägare kan i förekommande fall en uppdelning ske så att en viss del av en fastighetsinkomst blir skattefri och en annan del skattepliktig (proportioneringsprincipen). För ideella föreningar som avses i 53 § 1 mom e) KL samt punkt 9 av anvisningarna till detta lagrum gäller vid inkomsttaxeringen bl a dels att de är antingen skattefria eller skattskyldiga för fastighetsinkomster dels att övervägandepincipen tillämpas i fråga om de egentliga föreningsfastigheterna.

I fråga om förmögenhetsbeskattningen av de icke skattepliktiga fastigheterna gäller f n att fastigheter, som undantagits från skatteplikt enligt 5 § KL inte skall tas upp som tillgång vid förmögenhetstaxeringen [3 § 2 mom j) lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt, SFL]. Industritillbehör enligt 2 kap 3 § jordabalken omfattas emellertid generellt av förmögenhetsskatteplikt. De fastigheter som kunde undantas från skatteplikt enligt 5 § KL var nästan alltid sådana vars ägare inte var skattskyldiga till förmögenhetsskatt. Genom tillkomsten av FTL har här en viss förskjutning skett så att skattefria fastigheter i större utsträckning kan ha ägare som är skyldiga att erlagga förmögenhetsskatt.

De nya reglernas innehåll

De nya reglerna innebär att en övervägandepincip i så måtto införts även vid inkomsttaxeringen att olika regler gäller beroende på hur fastigheten används.

Inkomster av sådana fastigheter som inte till övervägande del används för ett ändamål som skulle kunna motivera skattefrihet enligt FTL är i sin helhet skattepliktiga.

Om en fastighet till övervägande del används för ett allmännyttigt ändamål är de fastighetsinkomster som härrör från den allmännyttiga delen skattefria medan övriga fastighetsinkomster skall beskattas på vanligt sätt. En begränsning ligger i kravet på att ägaren själv skall bedriva den allmännyttiga verksamheten för att skattefrihet skall föreligga.

Inkomster från vissa specialbyggnader, nämligen kommunikationsbyggnad, distributionsbyggnad och reningsanläggning skall alltid vara skattepliktiga.

I fråga om sådan ideell förening, som avses i 53 § 1 mom e) KL samt punkt 9 av anvisningarna till nämnda lagrum innebär de nya reglerna endast en mindre ändring.

De nya reglerna, som är intagna i 54 § d) och punkt 4 av anvisningarna till 54 § KL samt 7 § h) lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, trädde i kraft den 1 januari 1981 och tillämpas första gången vid 1982 års taxering (SFS 1980:957 och 958).

I fråga om förmögenhetsbeskattningen innebär de nya reglerna att fastighet som året före taxeringsåret undantagits från skatteplikt enligt 3 kap FTL, utom såvitt fråga är om industritillbehör som avses i 2 kap 3 § jordabalken, inte skall upptas som tillgång vid förmögenhetsberäkningen. Däremot medges inte avdrag för skuld som avser kapital som nedlagts i sådan fastighet.

De nya bestämmelserna, som är intagna i 3 § 2 mom j) och 5 § SFL, trädde i kraft den 1 januari 1981 samt tillämpas första gången vid 1982 års taxering (SFS 1980:959).

Övriga följdändringar

Fastighetstaxeringsbestämmelserna har genom tillkomsten av FTL ändrats i skilda avseenden. Detta har föranlett vissa följdändringar i andra författningar. Dessa följdändringar var i allt väsentligt av mer formell natur och syftade till att anpassa olika bestämmelser till de nya definitioner m m som tillkommit genom FTL.

Lagen (1971:171) om särskilt uppskattningsvärde på fastighet har ändrats. Dess tillämpningsområde har utvidgats så att även fastighet som undantagits från skatteplikt enligt 3 kap FTL skall kunna åsättas särskilt uppskattningsvärde ändrats bl a på så sätt att ägare och därmed jämställda till ringsperioden vid vissa angivna former av förändring efter senaste fastighetstaxering. Vidare har behörigheten att påkalla åsättande av särskilt uppskattningsvärde ändrats gl a på så sätt att ägare och därmed jämställda till skattefri fastighet har sådan behörighet. Den avgift som utgår för beslut om särskilt uppskattningsvärde har höjts. Avgift utgår med 500 kr om fastighetens

uppskattade värde inte överstiger 200 000 kr och i annat fall med 1 000 kr. Då staten är sökande utgår inte avgift. Bestämmelserna trädde i kraft den 1 januari 1981 (SFS 1980:960).

Enligt 4 § 6) stämpelskattelagen (1964:308) är kommuns eller annan menighets förvärv av mark som enligt fastställd plan skall användas för vissa ändamål undantagna från stämpelskatteplikt. Från skatteplikt undantas enligt de nya reglerna markförvärv för allmän plats, begravningsplats eller sådant ändamål som enligt 2 kap 2 § FTL medför att byggnad kan indelas som vårdbyggnad, bad-, sport- och idrottsanläggning, skolbyggnad, kulturbyggnad, ecklesiastikbyggnad eller allmän byggnad. Detta innebär en viss utvidgning av de stämpelskattefria markförvärven. Bestämmelserna trädde i kraft den 1 januari 1981 och gäller i fråga om förvärv för vilket skatteplikt inträder efter ikraftträdandet (SFS 1980:963). Skattefriheten kommer härigenom även att avse förvärv som skett före den 1 januari 1981 men för vilket skatteplikt inträder först efter ikraftträdandet.

Enligt 1 § lagen (1975:1132) om förvärv av hyresfastighet m m i dess lydelse innan nu förevarande ändring får fast egendom som är taxerad som annan fastighet och som vid taxeringen betecknats som hyresfastighet inte förvärvas utan tillstånd av hyresnämnd om kommunen påkallat prövning hos hyresnämnden. 1 § har ändrats så, att ordet "hyresfastighet" har bytts ut mot "hyreshusenhet". Denna kategori omfattar emellertid, genom att den i FTL utökats med restaurang, hotell eller liknande, en större grupp fastigheter än tidigare. Den nya lydelsen trädde i kraft den 1 januari 1981. I fråga om förvärv som skett före ikraftträdandet gäller äldre bestämmelser (SFS 1980:965).

I 1 § lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor regleras vem som har möjlighet att erhålla sådana besked. I fråga som avser taxering av fastighet gällde enligt tidigare lydelse att sådan möjlighet förelåg för ägare till fastighet och den för vilken garantibelopp för fastighet skulle tas upp som skattepliktig inkomst enligt 47 § KL, trots att han inte var ägare. Enligt nuvarande lydelse gäller denna möjlighet även ägare eller motsvarande till fastighet som enligt 3 kap FTL undantagits från skatteplikt eller till egendom för vilken värde enligt 7 kap 16 § FTL inte bestämts. Den nya lydelsen trädde i kraft den 1 januari 1981 (SFS 1980:964).

Riksdagen har även antagit en lag om bevarande av 1970 års allmänna fastighetsdeklarationer, m m, enligt vilken allmänna fastighetsdeklarationer och andra uppgifter som avlämnats till ledning vid 1970 års allmänna fastighets-taxering skall bevaras för framtiden. Detsamma skall gälla sådan fastighets-taxeringsavi som skall förvaras tillsammans med deklarationen (SFS 1980:966).

Vissa redaktionella följdändringar har gjorts i lagen (1933:359) angående vad med fastighets taxeringsvärde i vissa fall skall förstås (SFS 1980:961) och i 22 § 2 mom lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt (SFS 1980:962).