

Innehåll

1	Sammanfattning	5
2	Lagtext.....	6
2.1	Förslag till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152).....	6
2.2	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	19
3	Bakgrund	21
3.1	Fastigheter och fastighetsindelning	21
3.2	Lagrådsremissens förslag till civirättsliga regler om tredimensionell fastighetsindelning.....	22
3.3	Fastighetstaxering.....	25
4	Överväganden och förslag.....	30
4.1	Allmänt.....	30
4.1.1	Fastighetstaxering.....	30
4.1.2	Fastighetsskatt	41
4.1.3	Inkomstskattelagen	42
5	Offentligfinansiella effekter	44

6	Författningskommentar	45
6.1	Förslaget till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152).....	45
6.2	Förslaget till lag om ändring i inkomsskattelagen (1999:1229).....	47

1 Sammanfattning

I promemorian föreslås ändringar i reglerna om fastighetstaxering med anledning av att regeringen den 19 december 2002 beslutat om lagrådsremiss om tredimensionell fastighetsindelning. Det lämnas även förslag i syfte att anpassa de inkomstskatterättsliga reglerna till tredimensionell fastighetsindelning.

2 Lagtext

2.1 Förslag till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152)

Härigenom föreskrivs i fråga om fastighetstaxeringslagen (1979:1152)

dels att 1 kap. 4 §, 2 kap. 2 och 3 §§, 9 kap. 3 §, 10 kap. 3 §, 11 kap. 4 §, samt att 12 kap. 1, 3 och 5 §§ skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf 1 kap. 4 a § av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

4 §

Bestämmelserna i denna lag om fastighet skall tillämpas även i fråga om byggnad som är lös egendom.

Till sådan byggnad skall räknas egendom, som avses i 2 kap. 2 och 3 §§ jordabalken, i den mån den tillhör byggnadens ägare.

I denna lag betyder

1. anläggningsfastighet: en fastighet som avgränsas i både horisontalplanet och vertikalkplanet,

2. anläggningsutrymme: ett utrymme som är fogat till en annan fastighet än en anläggningsfastighet och som avgränsas i både horisontalplanet och vertikalkplanet.

1 kap.

4 a §

Vad som sägs om mark och

tomt gäller också utrymme som ingår i en fastighet eller en samfällighet.

Vad som sägs om byggnad gäller för varje del av en byggnadskropp om en eller flera delar av byggnadskroppen hör till en eller flera anläggningsfastigheter eller anläggningsutrymmen.

2 kap.

2 §¹

Nuvarande lydelse

Byggnader skall indelas i de byggnadstyper som anges i det följande.

Småhus Byggnad som är inrättad till bostad åt en eller två familjer. Till sådan byggnad skall höra komplementhus såsom garage, förråd och annan mindre byggnad.

Byggnad som är inrättad till bostad åt minst tre och högst tio familjer skall tillhöra byggnadstypen småhus, om byggnaden ligger på fastighet med åkermark, betesmark, skogsmark eller skogsimpediment.

Hyreshus.....

¹ Senaste lydelse 2001:1218.

Föreslagen lydelse

Byggnader skall indelas i de byggnadstyper som anges i det följande.

Småhus Byggnad som är inrättad till bostad åt en eller två familjer. Till sådan byggnad skall höra kompletthus såsom garage, förråd och annan mindre byggnad.

Byggnad som är inrättad till bostad åt minst tre och högst tio familjer skall tillhöra byggnadstypen småhus, om byggnaden ligger på fastighet med åkermark, betesmark, skogsmark eller skogsimpediment.

Byggnad som hör till en anläggningsfastighet eller ett anläggningsutrymme kan inte indelas i byggnadstypen småhus.

Hyreshus.....

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

3 §²

Byggnadstypen skall bestämmas med hänsyn till det ändamål som byggnad till övervägande del är inrättad för och det sätt som byggnad till övervägande del används på.

Om en byggnad hör till en anläggningsfastighet eller ett anläggningsutrymme, skall byggnadstypen bestämmas särskilt för byggnaden.

² Senaste lydelse 1999:630

Byggnad, som kan indelas både som småhus, hyreshus, kraftverksbyggnad, industribyggnad eller övrig byggnad och som specialbyggnad, skall indelas som specialbyggnad.

Byggnad, som kan indelas både som specialbyggnad och ekonomibygnad, skall indelas som ekonomibygnad.

9 kap.

3 §³

Nuvarande lydelse

Inom varje värdeområde skall riktvärden bestämmas för skilda förhållanden för en eller flera av följande värdefaktorer.

Lägenhetstyp	Lägenhetstyp bestäms med hänsyn till om värderingsenheten är inrättad för bostäder eller lokaler.
Hyra	Med hyra avses bruksvärdehyra för bostäder och marknadsmässig hyra för lokaler. Hyran skall för värderingsenhet bestämmas med hänsyn till den genomsnittliga hyresnivån under det andra året före taxeringsåret.
Ålder	Åldern ger uttryck för värderingsenhetens sannolika återstående livslängd och anges genom ett värdeår och, om särskilda skäl föreligger, genom återstående nyttjandetid. Värdeåret bestäms med hänsyn till värderingsenhetens nybyggnadsår, omfattningen av till- och ombyggnader samt tidpunkten för dessa. <i>Om en byggnad indelas i flera värderingsenheter skall samma värdeår bestämmas för dessa.</i>

³ Senaste lydelse 1992:1666.

Föreslagen lydelse

Inom varje värdeområde skall riktvärden bestämmas för skilda förhållanden för en eller flera av följande värdefaktorer.

Lägenhetstyp	Lägenhetstyp bestäms med hänsyn till om värderingsenheten är inrättad för bostäder eller lokaler.
Hyra	Med hyra avses bruksvärdehyra för bostäder och marknadsmässig hyra för lokaler. Hyran skall för värderingsenhet bestämmas med hänsyn till den genomsnittliga hyresnivån under det andra året före taxeringsåret.
Ålder	Åldern ger uttryck för värderingsenhetens sannolika återstående livslängd och anges genom ett värdeår och, om särskilda skäl föreligger, genom återstående nyttjandetid. Värdeåret bestäms med hänsyn till värderingsenhetens nybyggnadsår, omfattningen av till- och ombyggnader samt tidpunkten för dessa. <i>Om värderingsenheten utgör hel eller del av en byggnad som hör till en anläggningsfastighet eller ett anläggningsutrymme bestäms värdeåret särskilt för byggnaden. Om en byggnad indelas i flera värderingsenheter skall samma värdeår bestämmas för dessa.</i>

10 kap.

3 §⁴

Nuvarande lydelse

Inom varje värdeområde skall riktvärdet bestämmas för skilda förhållanden för en eller flera av följande värdefaktorer.

Byggnadskategori	Byggnadskategori bestäms med hänsyn till det ändamål värderingsenheten huvudsakligen är inrättad för. Beträffande växthus bestäms dock byggnadskategorin med hänsyn till växthusets konstruktion och anordning i övrigt.
Storlek	Storleken bestäms med hänsyn till värderingsenhetens yta på marken. Beträffande spannmålslager och silor bestäms dock storleken med hänsyn till lagringsvolymen.
Ålder	Åldern ger uttryck för värderingsenhetens sannolika återstående livslängd. Denna bestäms med hänsyn till värderingsenhetens nybyggnadsår, omfattningen av till- och ombyggnader samt tidpunkten för dessa.
Beskaffenhet	Beskaffenhet bestäms med hänsyn till byggnadsmaterial och utrustning samt värderingsenhetens skick.

Föreslagen lydelse

Inom varje värdeområde skall riktvärdet bestämmas för skilda förhållanden för en eller flera av följande värdefaktorer.

⁴ Senaste lydelse 1990:1382.

Byggnadskategori	Byggnadskategori bestäms med hänsyn till det ändamål värderingsenheten huvudsakligen är inrättad för. Beträffande växthus bestäms dock byggnadskategorin med hänsyn till växthusets konstruktion och anordning i övrigt.
Storlek	Storleken bestäms med hänsyn till värderingsenhetens yta på marken. Beträffande spannmålslager och silor bestäms dock storleken med hänsyn till lagringsvolymen.
Ålder	Åldern ger uttryck för värderingsenhetens sannolika återstående livslängd. Denna bestäms med hänsyn till värderingsenhetens nybyggnadsår, omfattningen av till- och ombyggnader samt tidpunkten för dessa. <i>Om värderingsenheten utgör hel eller del av en byggnad som hör till en anläggningsfastighet eller ett anläggningsutrymme bestäms värdeåret särskilt för byggnaden.</i>
Beskaffenhet	Beskaffenhet bestäms med hänsyn till byggnadsmaterial och utrustning samt värderingsenhetens skick.

11 kap.

4 §⁵

Nuvarande lydelse

Inom varje värdeområde skall riktvärden för värderingsenheter bestämmas för skilda förhållanden för en eller flera av följande värdefaktorer.

⁵ Senaste lydelse 1992:1666.

Lokaltyp	Lokaltyp bestäms med hänsyn till om värderingsenheten är inrättad som produktionslokaler, industrikontor eller lager m. m.
Storlek	Storleken bestäms med hänsyn till värderingsenhetens yta.
Ålder	Åldern ger uttryck för värderingsenhetens sannolika återstående livslängd och anges genom ett värdeår och, om särskilda skäl föreligger, genom återstående nyttjandetid. Värdeåret bestäms med hänsyn till värderingsenhetens nybyggnadsår, omfattningen av till- och ombyggnader samt tidpunkten för dessa. <i>Om en byggnad indelas i flera värderingsenheter skall samma värdeår bestämmas för dessa.</i>
Standard	Standarden för en värderingsenhet bestäms med hänsyn till lokalytans utförande och utrustning. För värdefaktorn standard skall finnas minst tre klasser.

Föreslagen lydelse

Inom varje värdeområde skall riktvärden för värderingsenheter bestämmas för skilda förhållanden för en eller flera av följande värdefaktorer.

Lokaltyp	Lokaltyp bestäms med hänsyn till om värderingsenheten är inrättad som produktionslokaler, industrikontor eller lager m. m.
Storlek	Storleken bestäms med hänsyn till värderingsenhetens yta.

Ålder Åldern ger uttryck för värderingsenhetens sannolika återstående livslängd och anges genom ett värdeår och, om särskilda skäl föreligger, genom återstående nyttjandetid. Värdeåret bestäms med hänsyn till värderingsenhetens nybyggnadsår, omfattningen av till- och ombyggnader samt tidpunkten för dessa. *Om värderingsenheten utgör hel eller del av en byggnad som hör till en anläggningsfastighet eller ett anläggningsutrymme bestäms värdeåret särskilt för byggnaden. Om en byggnad indelas i flera värderingsenheter skall samma värdeår bestämmas för dessa.*

Standard Standarden för en värderingsenhet bestäms med hänsyn till lokalytans utförande och utrustning.

För värdefaktorn standard skall finnas minst tre klasser.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

12 kap.

1 §⁶

Riktvärdet för tomtmark för småhus skall utgöra värdet av en *tomt* eller, om särskilda skäl föreligger, värdet av en kvadratmeter tomtmark.

Riktvärdet för tomtmark för småhus skall utgöra värdet av en *värderingsenhet avseende tomtmark* eller, om särskilda skäl föreligger, värdet av en kvadratmeter tomtmark.

Riktvärdet för tomtmark för hyreshus, industribyggnad eller övrig byggnad skall utgöra värdet av en värderingsenhet avseende tomtmark.

Värdet av en kvadratmeter byggrätt avseende tomtmark för hyreshus och värdet av en kvadratmeter tomtmark eller byggrätt

⁶ Senaste lydelse 1999:630.

avseende tomtmark för industribyggnad eller övrig byggnad, får anges endast med värden i en fastställd värdeserie.

För värdering av tomtmark på en elproduktionsenhet gäller bestämmelserna i 15 kap.

12 kap.

3 §⁷

Nuvarande lydelse

Riktvärden för tomtmark för småhus skall inom varje värdeområde bestämmas för skilda förhållanden för en eller flera av värdefaktorerna storlek, vatten och avlopp, fastighetsrättsliga förhållanden samt, om särskilda skäl föreligger, typ av bebyggelse och närhet till strand.

Med de olika värdefaktorerna förstås:

Storlek	Med storlek avses tomtmarkens areal.
Vatten och avlopp	Med vatten och avlopp avses i vilken utsträckning och på vad sätt tomtmarken har tillgång till vatten och avlopp.
Fastighetsrättsliga förhållanden	Fastighetsrättsliga förhållanden bestäms med hänsyn till om värderingsenheten för tomtmarken utgör självständig fastighet eller inte. Utgör värderingsenheten inte självständig fastighet skall hänsyn även tas till möjligheten att värderingsenheten kan bilda egen fastighet. Detta gäller dock inte om värderingsenheten är belägen inom ett område med byggnader av likartad karaktär som ligger i en grupp och som har uppförts samtidigt eller under en begränsad tidsperiod (grupphusområde). Med värderingsenhet som utgör självständig fastighet skall jämföras värde-

⁷ Senaste lydelse 2001:546.

Typ av bebyggelse	ringsenhet på vilken det finns småhus som utgör brukningscentrum för lantbruksenhet. Med typ av bebyggelse avses om värderingsenheten för tomtmarken är bebyggd med eller avsedd att bebyggas med friliggande småhus, kedjehus eller radhus. Värderingsenhet för tomtmark som ingår i lantbruksenhet och på vilken dess brukningscentrum är beläget skall anses vara bebyggd med friliggande småhus.
Närhet till strand	Med närhet till strand avses <i>tomtmarkens</i> läge i förhållande till strand. Värdefaktorn skall indelas i minst tre och högst sju klasser varav en klass skall utgöra strand, en eller flera klasser strandnära och en klass inte strand eller strandnära.

Föreslagen lydelse

Riktvärden för tomtmark för småhus skall inom varje värdeområde bestämmas för skilda förhållanden för en eller flera av värdefaktorerna storlek, vatten och avlopp, fastighetsrättsliga förhållanden samt, om särskilda skäl föreligger, typ av bebyggelse och närhet till strand.

Med de olika värdefaktorerna förstås:

Storlek	Med storlek avses tomtmarkens areal.
Vatten och avlopp	Med vatten och avlopp avses i vilken utsträckning och på vad sätt <i>värderingsenheten för</i> tomtmarken har tillgång till vatten och avlopp.
Fastighetsrättsliga förhållanden	Fastighetsrättsliga förhållanden bestäms med hänsyn till om värderingsenheten för tomtmarken utgör självständig fastighet eller inte.

Utgör värderingsenheten inte självständig fastighet skall hänsyn även tas till möjligheten att värderingsenheten kan bilda egen fastighet. Detta gäller dock inte om värderingsenheten är belägen inom ett område med byggnader av likartad karaktär som ligger i en grupp och som har uppförts samtidigt eller under en begränsad tidsperiod (grupphusområde).

Med värderingsenhet som utgör självständig fastighet skall jämföras värderingsenhet på vilken det finns småhus som utgör brukningscentrum för lantbruksenhet.

Typ av bebyggelse

Med typ av bebyggelse avses om värderingsenheten för tomtmarken är bebyggd med eller avsedd att bebyggas med friliggande småhus, kedjehus eller radhus. Värderingsenhet för tomtmark som ingår i lantbruksenhet och på vilken dess brukningscentrum är beläget skall anses vara bebyggd med friliggande småhus.

Närhet till strand

Med närhet till strand avses *värderingsenhetens* läge i förhållande till strand. Värdefaktorn skall indelas i minst tre och högst sju klasser varav en klass skall utgöra strand, en eller flera klasser strandnära och en klass inte strand eller strandnära.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

12 kap.

5 §⁸

Riktvärden för tomtmark för industribyggnad eller övrig byggnad skall inom varje värdeområde bestämmas för skilda förhållanden för värdefaktorn storlek. Med storlek avses värde-

⁸ Senaste lydelse 1992:1666

ringsenhetens tomtmarksareal. Om särskilda skäl föreligger skall dock avses den byggrätt i kvadratmeter som värderingsenheten utnyttjas för eller är avsedd för.

För värderingsenhet som består av utrymme till industribyggnad eller övrig byggnad inom en anläggningsfastighet eller ett anläggningsutrymme avses med storlek alltid den byggrätt i kvadratmeter som värderingsenheten utnyttjas eller är avsedd för.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas första gången vid 2005 års fastighetstaxering.

2.2 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)

dels att 2 kap. 1 och 6 §§ skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 2 kap. 6 a § av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

1 §¹

I detta kapitel finns definitioner av vissa begrepp samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används i denna lag. Det finns definitioner och förklaringar också i andra kapitel.

Bestämmelser om betydelsen av följande begrepp, termer och uttryck samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används finns i nedan angivna paragrafer:

aktiebolag i 4 §	aktiebolag i 4 §
-----	-----
makar i 20 §	makar i 20 §
	<i>mark i 2 kap. 6 a §</i>
markanläggning i 20 kap. 2 §	markanläggning i 20 kap. 2 §
-----	-----
termin i 44 kap. 11 §	termin i 44 kap. 11 §
	<i>tomt i 2 kap. 6 a §</i>
underprisöverlåtelse i 23 kap. 3 §	underprisöverlåtelse i 23 kap. 3 §
-----	-----

¹ Senaste lydelse 2001:1176.

2 kap.**6 §**

Byggnad räknas som fastighet även om den är lös egendom. Detsamma gäller tillhör till byggnad av det slag som avses i 2 kap. 2 och 3 §§ jordabalken, om de tillhör byggnadens ägare.

Vad som sägs om byggnad gäller för varje del av en byggnadskropp om en eller flera delar av byggnadskroppen hör till en eller flera anläggningsfastigheter eller anläggningsutrymmen.

Vad som sägs om fastighet gäller också tomträtt.

2 kap.**6 a §**

Vad som sägs om mark och tomt gäller också utrymme som hör till en fastighet eller en samfällighet.

Denna lag träder i kraft den 31 december 2003 och tillämpas första gången vid 2005 års taxering.

3 Bakgrund

Utredningen om tredimensionellt fastighetsutnyttjande (dir. 1994:82 och 1994:136) har haft i uppdrag att bl.a. överväga vissa fastighetsrättsliga frågor om samordning av skilda verksamheter i komplicerade byggnadsanläggningar. I betänkandet Tredimensionell fastighetsindelning (SOU 1996:87) har utredningen föreslagit att det skall införas regler om tredimensionell fastighetsindelning. De föreslagna reglerna innebär att fastigheter skall kunna avgränsas mot varandra inte bara genom gränser i markplanet utan också genom gränser i höjd- och djupled. Betänkandet, som huvudsakligen behandlar civilrättsliga frågor, har remissbehandlats. I betänkandet behandlas inte skattefrågor. Efter viss ytterligare beredning har regeringen den 19 december 2002 beslutat lagrådsremiss om tredimensionell fastighetsindelning. Lagrådet yttrade sig över förslaget den 27 februari 2003. Lagrådet har föreslagit vissa ändringar i förslagen i lagrådsremissen och inom Justitiedepartementet pågår för närvarande ett arbete för att ta fram ett utkast till en proposition. Målsättningen är att en proposition skall beslutas under våren 2003.

De nybildade fastigheterna, som i lagrådsremissen föreslås bli benämnda anläggningsfastigheter, måste liksom andra fastigheter åsättas taxeringsvärden. I denna promemoria lämnas därför förslag till nya regler i fastighetstaxeringslagen (1979:1152). Det lämnas även förslag i syfte att anpassa de inkomstskatterättsliga reglerna till tredimensionell fastighetsindelning. Eftersom någon proposition i de civilrättsliga delarna ännu inte är beslutad, utgår denna promemoria från förslagen i regeringens lagrådsremiss den 19 december 2002. Om ändringar sker i propositionen får dessa beaktas vid den fortsatta beredningen av det nu aktuella ärendet.

3.1 Fastigheter och fastighetsindelning

Den svenska fastighetsrätten bygger sedan länge på principen att fast egendom är jord och att jorden är indelad i enheter som be-

nämns fastigheter (1 kap. 1 § första stycket jordabalken). Någon bestämmelse som mera exakt definierar begreppet fastighet finns inte. Enskilda fastigheter avgränsas enbart med gränser i markplanet. Varje fastighet omfattar därutöver ett utrymme ovanför och ett utrymme under markytan. Dessa utrymmen begränsas i sidled av fastighetens gränser i markplanet. Det anses inte möjligt att genom fastighetsbildning avgränsa fastigheter genom horisontella gränser över eller under markytan. Inte heller anses en fastighet kunna utformas så att den – helt eller delvis – sträcker sig över eller under en annan fastighet. Att bilda fastigheter som består av tredimensionellt avgränsade utrymmen dvs. ”slutna volymer” är således inte möjligt enligt gällande rätt.

3.2 Lagrådsremissens förslag till civirättsliga regler om tredimensionell fastighetsindelning

Olika horisontella plan av en fastighet används ofta för skilda ändamål av olika personer. Denna form av fastighetsutnyttjande brukar beskrivas som *tredimensionellt fastighetsutnyttjande*. I dag möjliggörs tredimensionellt fastighetsutnyttjande genom utnyttjande av nyttjanderätt (främst hyra), servitut, gemensamhetsanläggningar och ledningsrätt. Detta torde i flertalet fall fungera bra. Det gäller t.ex. vid sedvanlig uthyrning av bostäder och lokaler i normala bostads- och affärsfastigheter. Men svårigheter av skilda slag kan uppkomma, exempelvis om de aktuella verksamheterna är så olikartade att de inte lämpligen kan förvaltas tillsammans.

I lagrådsremissen anges att behovet av tredimensionellt fastighetsutnyttjande av mera komplicerat slag synes ha ökat under senare år och att det på goda grunder kan antas att behovet kommer att ytterligare öka i framtiden. Inte minst beror det på att framtida ny- eller ombyggnader inom tätorterna i ökad omfattning behöver ske i anslutning till redan uppförda anläggningar. Som exempel på tredimensionellt fastighetsutnyttjande anges tunnlar och broar för väg- och järnvägstrafik vilka skär rakt igenom fastigheter som i övrigt används för helt andra ändamål. Det

förekommer också att kommunikationsanläggningar, såsom stationshallar, bussterminaler och trafikaneläggningar, helt eller delvis integreras med anläggningar av helt annat slag, såsom butiker, kontor och bostäder. Ytterligare exempel kan hämtas från den pågående och planerade förtätningen av bebyggelsen i städerna. Det handlar ofta om att bygga på höjden, så att exempelvis utrymmen ovanpå kommersiella byggnader kan utnyttjas för bostadsändamål eller andra ändamål. Ett annat exempel som anges är när en och samma fastighet rymmer både en underjordisk anläggning, t.ex. ett bergrum, och en anläggning ovan mark för något helt annat ändamål, t.ex. en byggnad för bostadsändamål. Skilda verksamhetsutövare kan också vilja skikta byggnader och andra anläggningar i flera separata delar, t.ex. en del för kommersiella ändamål och en del för bostadsändamål. Detta kan antas ge bättre förutsättningar för att varje del av byggnaden förvaltas på det sätt som är mest ändamålsenligt för den delen. Denna typ av uppdelning skulle kunna vara av värde exempelvis i fråga om byggnader som ägs av bostadsrättsföreningar. Sådana byggnader kan rymma både bostäder och kommersiella lokaler och ibland kan en uppdelning på olika fastigheter vara ändamålsenlig.

De lösningar som används i dag när det gäller tredimensionellt fastighetsutnyttjande av mera komplicerat slag har ofta utformats så att de olika verksamhetsutövarna, liksom fastighetsägare, skall kunna självständigt disponera över sina anläggningar och utrymmen t.ex. vid kreditgivning. Lösningarna har emellertid ibland blivit rättsligt komplicerade. Vidare har man i en del fall tänjt reglerna så att man hamnat i en gråzon mellan vad som kan och vad som inte kan anses tillåtet enligt reglerna om fastighetsbildning. Detta kan leda till rättsosäkerhet och på sikt till rättsförluster. Det kan också antas att ny bebyggelse i vissa fall inte kommit till stånd på grund av det nuvarande regelverkets utformning. Detta kan bero på att ägaren är inriktad på förvaltning av anläggningar för visst ändamål, t.ex. affärslokaler, och därför inte beredd att satsa på en tillbyggnad av anläggningen för t.ex. bostäder.

I lagrådsremissen anförs att ett mer ändamålsenligt och rätts-säkert fastighetsutnyttjande skulle kunna uppnås om anläggningar eller delar av anläggningar kunde - likt traditionella fastigheter - överlätas, pantsättas och förvaltas var för sig.

Mot denna bakgrund har den bedömningen gjorts att regler om tredimensionell fastighetsindelning skall införas. De föreslagna reglerna innebär att fastigheter skall kunna utgöras av eller kompletteras med tredimensionellt avgränsade utrymmen avsedda för byggnader och andra anläggningar eller delar därav.

Fastigheter som avgränsas både horisontellt och vertikalt skall benämnas *anläggningsfastigheter*. Utrymmen som avgränsas både horisontellt och vertikalt och som fogas till andra slag av fastigheter än anläggningsfastigheter skall benämnas *anläggningsutrymmen*. I huvudsak samma regler som i dag gäller för traditionella fastigheter föreslås gälla för anläggningsfastigheter och för fastigheter till vilka fogats anläggningsutrymmen. Detta innebär bl.a. att de nya fastigheterna skall kunna köpas, säljas, intecknas, pantsättas och hyras ut på samma sätt som dagens fastigheter. Vissa kompletterande bestämmelser föreslås.

Allmänna bestämmelser om fastighetsbildning skall tillämpas även vid ny- eller ombildning av anläggningsfastigheter. Tredimensionell fastighetsbildning skall kunna ske endast om det står klart att åtgärden är lämpligare än någon annan åtgärd. Det utrymme som skall kunna utgöra en anläggningsfastighet skall vara avsett för en byggnad eller annan anläggning eller del av en sådan. Det skall tills vidare inte vara tillåtet att bilda anläggningsfastigheter som är avsedda för bostadsändamål, om inte fastigheten är ägnad att rymma minst fem bostadslägenheter. I övrigt skall det inte uppställas några särskilda begränsningar vad gäller den anläggning som utrymmet skall vara avsett för.

Under vissa förutsättningar skall det vara möjligt att bilda anläggningsfastigheter avsedda för planerade men ännu inte uppförda byggnader eller andra anläggningar. Dessa förutsättningar är att det är nödvändigt för att trygga finansieringen eller uppförandet av den avsedda anläggningen och att det kan antas att fastigheten kan användas för sitt ändamål inom en nära framtid. Vid

sådan fastighetsbildning skall lantmäterimyndigheten besluta om den tid inom vilken anläggningen skall ha uppförts. Lantmäterimyndigheten skall kunna förlänga en sådan tidsfrist. Om den anläggning som en anläggningsfastighet har inrättats för förstörs eller skadas så att den måste ersättas med en ny eller om anläggningen aldrig uppförs, skall fastigheten kunna avvecklas genom fastighetsreglering. I sådana fall skall särskilda regler om tvångsvis fastighetsreglering (inlösen) gälla. Anläggningsfastigheter skall kunna bli föremål för expropriation och liknande tvångsförvärv på samma villkor som andra fastigheter. Det skall också vara möjligt att bilda anläggningsfastigheter genom expropriation och liknande. Uppgifter om tredimensionell fastighetsbildning skall registreras i fastighetsregistrets allmänna del. Anläggningsfastigheter föreslås få samma slag av registerbeteckningar som andra fastigheter.

3.3 Fastighetstaxering

Fastighetstaxering sker vid allmän, förenklad och särskild fastighetstaxering. Vid fastighetstaxering skall beslut fattas om fastigheternas skattepliktsförhållanden och indelning i taxeringsenheter. Vidare skall typ av taxeringsenhet och taxeringsvärde bestämmas för varje fastighet.

Reglerna om fastighetstaxering finns i fastighetstaxeringslagen (1979:1152), FTL, som bl.a. anger ramarna och de grundläggande principerna för värdering av fastigheter. Kompletterande bestämmelser ges i fastighetstaxeringsförordningen (1993:1199), FTF. Härutöver finns verkställighetsföreskrifter samt allmänna råd som utfärdas av Riksskatteverket, RSV.

Den egendom som skall taxeras är i första hand fastighet. Enligt 1 kap. 4 § FTL skall även byggnad som är lös egendom, dvs. byggnad på annans mark, jämföras med fastighet vid fastighetstaxeringen. Egendom som skulle ha utgjort byggnadstillbehör och industritillbehör, om byggnadens ägare också ägt marken, skall beaktas vid taxeringen av byggnaden. Tillhör byggnadstill-

behör eller industritillbehör ägaren till byggnad på annans mark, utgör de således fast egendom i FTL:s mening.

FTL och FTF är uppbyggda på det sättet att först indelas byggnader i byggnadstyper (småhus, hyreshus osv.) och mark i ägoslag (tomtmark, täktmark, åkermark osv.). Sedan ligger denna indelning till grund för indelning i taxeringsenheter och värderingsenheter, klassificering av värdefaktorer m.m. Härfter beräknas taxeringsvärdet. Varje fastighet skall åsättas ett taxeringsvärde som motsvarar 75 procent av marknadsvärdet.

Ett grundläggande moment vid fastighetstaxeringen är således indelningen av byggnader i byggnadstyper och mark i ägoslag. Indelningen regleras i 2 kap. FTL. Enligt 2 kap. 2 § FTL kan byggnader delas in i sju byggnadstyper. Med byggnadstypen småhus avses i huvudsak byggnad som är inrättad till bostad åt en eller två familjer. Byggnadstypen hyreshus omfattar i huvudsak byggnad som är inrättad till bostad åt minst tre familjer eller till kontor, butik, hotell, restaurang eller liknande. Byggnad som är inrättad för jordbruk eller skogsbruk och inte för bostadsändamål indelas som ekonomibygnad. Övriga byggnadstyper är kraftverksbyggnad, industribyggnad, specialbyggnad och övrig byggnad.

Byggnadstyp skall enligt 2 kap. 3 § första stycket FTL bestämmas med hänsyn till det ändamål som byggnad till övervägande del är inrättad för och det sätt som byggnad till övervägande del används på, den s.k. övervägandepincipen. I 2 kap. 4 § FTL finns regler för indelningen av mark i ägoslag. De olika ägoslagen är tomtmark, täktmark, åkermark, betesmark, skogsmark, skogsimpediment och övrig mark.

Indelningen i byggnadstyper och ägoslag styr indelningen i taxeringsenheter och värderingsenheter och därmed också valet av värderingsmodell.

Bestämmelser om vilken egendom som inte skall åsättas taxeringsvärden finns bl.a. i 3 kap. FTL. Av i första hand historiska skäl talar man i sammanhanget om "skattepliktiga" och "skattefria" fastigheter. Skattefriheten bygger på den samhällsnytta som egendomen anses medföra. Den egendom för vilken skattefrihet

gäller utgörs i stort sett av specialbyggnad, egendom som ingår i nationalpark, lantbruk för vård- eller skoländamål samt byggnad som ägs av vissa institutioner. Indelningen av byggnaderna utgår från övervägandeprincipen och den stadigvarande användningen av fastigheten. För skattefri egendom bestäms inte något taxeringsvärde.

Reglerna om indelning i taxeringsenheter finns i huvudsak samlade i 4 kap. FTL. Taxeringsenhet är den egendom som skall taxeras för sig. Utgångspunkten för indelningen i taxeringsenheter är att varje taxeringsenhet skall utgöra en ekonomisk enhet som är lämplig att värdera. I regel utgör varje registerfastighet en egen taxeringsenhet. Undantag härifrån förekommer både genom att flera fastigheter kan bilda en taxeringsenhet och att en registerfastighet kan uppdelas i flera taxeringsenheter. Ytterligare villkor som måste uppfyllas är att egendomen måste ligga i samma kommun, ha samma ägare och samma skattepliktsförhållanden. Skattepliktig och skattefri egendom kan alltså inte ingå i samma taxeringsenhet.

Det är endast särskilda kombinationer av byggnadstyper och ägoslag som tillsammans får utgöra en taxeringsenhet. Sex sådana typer av taxeringsenheter får förekomma enligt 4 kap. 5 § FTL, nämligen småhusenhet, hyreshusenhet, industrienhet, specialenhet, lantbruksenhet och elproduktionsenhet. Bestämmelserna om vad som får ingå i en taxeringsenhet upptar för varje typ av sådan enhet samtliga de byggnadstyper och ägoslag som i kombination konstituerar en viss typ av taxeringsenhet. Bestämmelsen skall dock förstås så att en taxeringsenhet även kan omfatta enbart ett ägoslag eller en byggnadstyp. En småhusenhet kan t.ex. utgöras av enbart tomtmark eller enbart ett småhus på ofri grund.

Värderingsenhet är den egendom som skall värderas för sig. Bestämmelser om hur indelningen i värderingsenheter skall gå till finns i 6 kap. FTL. En värderingsenhet skall omfatta egendom som värderas för sig. Normalt skall varje typ av egendom inom en fastighet utgöra en värderingsenhet. Så är enligt huvudregeln fallet för alla byggnader. Är byggnaden emellertid inrättad för

väsentligt olika ändamål eller om det väsentligt underlättar värderingen, får den indelas i två eller flera värderingsenheter. Vidare utgör varje tomt enligt huvudregeln en värderingsenhet. Föreligger byggrätt till två eller flera småhus på en tomt får varje del av tomten, som omfattas av en byggrätt, utgöra en värderingsenhet. Om tomt är bebyggd med hyreshus sker indelning i värderingsenheter med ledning av det sätt på vilket hyreshusen har indelats i värderingsenheter och med beaktande av hur markens byggrätt tagits i anspråk eller skall tas i anspråk enligt plan. Obebyggd tomtmark för hyreshus skall indelas i värderingsenheter så att tomtmark med byggrätt för bostäder och för lokaler utgör skilda värderingsenheter.

Enligt 7 kap. 1 § FTL sker värderingen med utgångspunkt i värdefaktorer. Med värdefaktorer avses egenskaper som är knutna till fastigheten och som påverkar dess marknadsvärde. Riket är enligt 7 kap. 2 § FTL indelat i värdeområden för byggnader och ägoslag, som skall värderas med ledning av riktvärden. Värdeförhållanden inom ett värdeområde skall i allt väsentligt vara enhetliga. Det är således lägets betydelse för marknadsvärdet som skall fångas upp genom värdeområdesindelningen.

För byggnader och ägoslag skall taxeringsvärdet bestämmas med utgångspunkt i s.k. riktvärdeangivelser. För varje värderingsenhet bestäms ett riktvärde utifrån kombinationer av värdefaktorer, som varierar från värderingsenhet till värderingsenhet och som har särskild betydelse för marknadsvärdet. Reglerna härom finns i 8 kap. – 15 kap. FTL. För övriga värdefaktorer skall riktvärdet för värderingsenheten bestämmas med utgångspunkt i förhållanden som i genomsnitt eller i huvudsak råder inom värdeområdet. Värderingsmodellerna för de olika byggnadstyperna och ägoslagen skiljer sig åt. Särskilda regler för småhus finns i 8 kap., för hyreshus i 9 kap., för ekonomibyggnader i 10 kap. och för industribyggnad samt övrig byggnad i 11 kap. FTL. I 12 kap. finns bestämmelser för ägoslagen tomtmark samt täktmark, i 13 kap. för åkermark samt betesmark och i 14 kap. för skogsmark med växande skog samt skogsimpediment. Slutli-

gen finns särskilda regler för kraftverksbyggnad och tillhörande mark i 15 kap. FTL.

Utöver de värdefaktorer som beaktas särskilt finns en mängd andra faktorer som kan påverka värdet. Om de påtagligt inverkar på marknadsvärdet kan riktvärdet enligt 7 kap. 5 § FTL justeras på den enskilda fastigheten. Detta benämns justering för säregna förhållanden.

De grundläggande reglerna om bestämmande av taxeringsvärde finns i 5 kap. FTL. Enligt 5 kap. 1–2 §§ FTL skall taxeringsvärde bestämmas för varje skattepliktig taxeringsenhet till det belopp som motsvarar 75 procent av taxeringsenhetens marknadsvärde. Marknadsvärdet skall enligt 5 kap. 5 § i första hand bestämmas med ledning av fastighetsförsäljningar i orten (ortsprismetoden). Hänsyn skall inte tas till sådana försäljningar om vilka man kan anta att ovidkommande omständigheter inverkat på priset. Då fastighetsförsäljningar inte ger den ledning som behövs kan marknadsvärdet bestämmas med ledning av en avkastningsberäkning. Ger inte heller en avkastningsberäkning den ledning som behövs kan marknadsvärdet uppskattas med utgångspunkt i det tekniska nuvärdet (produktionskostnadsberäkning). Även i dessa fall skall hänsyn tas till fastighetsförsäljningar i orten när det är möjligt. De olika värdena för värderingsenheterna summeras till olika delvärden och sedan slutligen till ett totalt taxeringsvärde för taxeringsenheten.

4 Överväganden och förslag

4.1 Allmänt

När regler om tredimensionell fastighetsindelning införts kommer det att finnas olika kategorier av fastigheter. Följande kategorier bör här uppmärksammas särskilt:

1. De traditionella fastigheterna, dvs. sådana fastigheter som avgränsas mot andra fastigheter enbart genom gränser i markplanet.

2. Fastigheter som till alla delar avgränsas såväl vertikalt som horisontellt (dvs. sådana fastigheter som i lagrådsremissen föreslås få namnet anläggningsfastigheter).

3. I markplanet avgränsade fastigheter som avgränsats i höjdplanet mot anläggningsfastigheter eller anläggningsutrymmen.

4. I markplanet avgränsade fastigheter till vilka det genom fastighetsbildning har förts ett tredimensionellt avgränsat utrymme beläget utanför fastighetens gränser i markplanet (anläggningsutrymme).

4.1.1 Fastighetstaxering

Som framgår av de förslag som redogjorts för i avsnitt 2.2 kommer i huvudsak samma regler att gälla för anläggningsfastigheter som för andra fastigheter. Det krävs dock en del ändringar i regelsystemet för fastighetstaxering för att anläggningsfastigheter och fastigheter med anläggningsutrymmen skall kunna sättas taxeringsvärden. Dessa ändringar beror huvudsakligen på att anläggningsfastigheter och angränsade traditionella fastigheter kan komma att ingå i olika delar av samma byggnad och på att anläggningsfastigheter inte kommer att ha del i mark på samma sätt som traditionella fastigheter. Anläggningsfastigheterna bör i stort sett kunna värderas enligt nuvarande regler. Innan ytterli-

gare erfarenheter vunnits får vid behov värdena justeras med stöd av reglerna om säregna förhållanden i 7 kap. 5 § FTL.

4.1.1.1 Byggnadsbegreppets anpassning till tredimensionell fastighetsbildning

Förslag: För del av byggnadskropp som hör till en anläggningsfastighet eller ett anläggningsutrymme skall byggnadstypen bestämmas särskilt. Sådan byggnadsdel skall inte kunna tillhöra byggnadstypen småhus.

Skälen för förslaget: Det inledande momentet vid fastighetstaxering är att bestämma vilka delar av fastigheten som utgör mark och byggnad. Därefter indelas byggnaderna och marken i byggnadstyper och ägoslag.

Till grund för indelningen i byggnadstyp ligger en bedömning av vilken egendom som utgör en och samma byggnad. Varje sådan byggnad skall klassificeras för sig och hänföras till någon av de i 2 kap. 2 § FTL angivna byggnadstyperna. För varje byggnadstyp gäller sedan särskilda värderingsregler. Klassificeringen i 2 kap. FTL är därför grundläggande för övriga moment vid fastighetstaxeringen.

Den indelning som sker vid fastighetstaxeringen har betydelse även i andra skattesammanhang. Exempelvis utgår skatt enligt lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt enbart för fastighet som vid fastighetstaxeringen betecknats som småhusenhet, hyreshusenhet, småhus eller tomtmark för småhus på lantbruksenhet, industrienhet eller elproduktionsenhet.

Enligt RSV:s allmänna råd (Handbok för fastighetstaxering 2003, Taxeringsregler s. 23) bör varje byggnadskropp anses som en byggnad med följande undantag. Är en byggnadskropp uppdelad genom vertikalt genomgående väggar, exempelvis genom brandmurar, i två eller flera självständigt fungerande enheter, bör varje sådan enhet anses som en byggnad. Gemensamma vinds- och källarutrymmen utgör inte hinder för en sådan indelning. Byggnadskropp som genom vertikalt genomgående väggar är uppdelad i delar med två bostadslägenheter i varje del (tvåbo-

stadsradhuslänga), bör dock om byggnadskroppen ligger på en fastighet indelas som en byggnad (hyreshus).

Vid fastighetstaxeringen skall egendom som hänförs till en byggnad aldrig delas upp vid indelningen i byggnadstyp. I stället skall varje sådan byggnad indelas för sig i en byggnadstyp enligt den s.k. övervägandeprincipen som föreskrivs i 2 kap. 3 § FTL. Övervägandeprincipen innebär att byggnad skall indelas i den byggnadstyp som den till övervägande del är inrättad för och på det sätt som byggnad till övervägande del används på.

Reglerna om anläggningsfastigheter kan innebära att en enda byggnadskropp hänförs till skilda fastigheter. I en byggnad med flera våningsplan kan några våningsplan höra till en fastighet medan andra våningsplan hör till en annan. Varje sådan del av en byggnadskropp bör i princip behandlas som en egen byggnad. Sålunda bör t.ex. övervägandeprincipen tillämpas särskilt för varje sådan byggnadsdel. På samma sätt bör byggnadstypen bestämmas särskilt för del av byggnadskropp som hör till ett anläggningsutrymme.

Några exempel får belysa detta. Byggnadskroppen V består av två våningsplan. På våningsplan ett bedrivs teaterverksamhet och på våningsplan två finns bostadslägenheter. Våningsplan ett jämte mark ingår i en traditionell fastighet X som ägs av A och våningsplan två hör till en anläggningsfastighet Y som ägs av B. Byggnadstypen bestäms särskilt för våningsplan ett respektive våningsplan två. Byggnadsdelen som tillhör X är specialbyggnad och byggnadsdelen som tillhör Y är hyreshus. Exemplet ändras så att A äger båda fastigheterna. Byggnadstypen bestäms fortfarande särskilt för byggnadsdelen inom X (specialbyggnad) respektive Y (hyreshus). Om byggnadskroppen V inte är uppdelad på olika fastigheter kommer övervägandeprincipen att bli tillämplig och bestämma om V skall vara specialbyggnad eller hyreshus.

Enbostadshus inom anläggningsfastighet

I många fall kommer det direkt att stå klart till vilken byggnadstyp en byggnad inom en anläggningsfastighet skall hänföras. Ett fall som dock kan förutses vålla tvekan är hur ett enbostadshus som byggs ovanpå befintliga byggnader och som ingår i en anläggningsfastighet skall behandlas.

Av avsnitt 3.2 framgår att det tills vidare inte skall vara tillåtet att bilda anläggningsfastigheter som är avsedda för bostadsändamål, om inte fastigheten är ägnad att rymma minst fem bostadslägenheter. En anläggningsfastighet kan dock komma att bestå av exempelvis fem enbostadshus som byggts ovanpå en affärs- och kontorsbyggnad. Enligt 2 kap. 2 § FTL är ett småhus en byggnad som är inrättad till bostad åt en eller två familjer. Frågan är om bedömningen av byggnadstyp skall ske för varje enbostadshus eller om alla fem enbostadshusen inom anläggningsfastigheten skall betraktas sammantaget och anses som hyreshus.

I RSV:s allmänna råd (Handbok för fastighetstaxering 2003 s. 25) sägs att som småhus bör indelas varje enbostadshus i en sammanbyggd rad av sådana hus, oavsett om de ligger på en eller flera fastigheter. Skäl synes därför kunna tala för att betrakta dessa enbostadshus inom en anläggningsfastighet som småhus på samma sätt som om de haft markkontakt.

Det finns dock också skäl som talar för ett annat synsätt. Husen har inte markkontakt och svårigheter uppstår att definitionsmässigt avgränsa enbostadshusen gentemot lägenheter i ett hyreshus. Det är t.ex. svårt att med en definition skilja husen från fem lägenheter inom en anläggningsfastighet som ligger på rad innanför en loftgång.

Det är även problematiskt att använda sig av värderingsreglerna i dessa fall. Värderingen av småhus sker utifrån värdefaktorer, dvs. karaktäristiska egenskaper hos fastigheterna och på grundval av riktvärdena. Värdefaktorerna för småhus som ingår i en småhusenhet är enligt 8 kap. 3 § FTL storlek, ålder, standard, byggnadskategori, fastighetsrättsliga förhållanden och värdeordning. Värdefaktorerna för tomtmark till småhus är enligt 12 kap. 3 §

FTL storlek, vatten och avlopp, fastighetsrättsliga förhållanden, typ av bebyggelse och närhet till strand.

Med storlek avses tomtmarkens areal och vid beräkning av tomtmarkens riktvärde med utgångspunkt från en normaltomt tas hänsyn till storleken genom att värdet av normaltomten enligt formeln i 1 kap. 35 c § FTF ökas eller minskas då värderingsenheten är större respektive mindre än normaltomten. I riktvärdeangivelsen skall anges vilken korrigering av värdet för normaltomten som skall ske då värderingsenhetens storlek över- eller understiger normaltomtens storlek. (Handbok för fastighetstaxering 2003 s. 127). Korrigeringsbeloppet i kr/kvm anges i riktvärdeangivelsen för varje värdeområde för tomtmark. Korrigering av värdet får endast ske nedåt till halva normaltomtens storlek och uppåt till dubbla normaltomtens storlek. Under halva normaltomtens storlek och över dubbla normaltomtens storlek är således värdet oberoende av storleken. Det säger sig själv att det uppstår svårigheter när värdefaktorn storlek skall definieras och anpassas till dessa principer som ju bygger på att småhuset har markkontakt. Ett enbostadshus inom en anläggningsfastighet saknar ju i princip egen tomtmark.

Det krävs också särskilda överväganden för att på ett lämpligt sätt indela dessa enbostadshus efter fastighetsrättsliga förhållanden.

Överhuvudtaget synes systemet för taxering av småhus, utan ganska komplicerade ändringar, mindre väl ägnat för att värdera denna typ av "byggnader inom byggnader".

Värdefaktorerna för hyreshusen är enligt 9 kap. 3 § FTL lägenhetstyp, hyra och ålder. Värdefaktorerna för tomtmark till hyreshus är enligt 12 kap. 4 § FTL storlek och typ av bebyggelse. Med storlek avses värderingsenhetens byggrätt i kvadratmeter. Det är betydligt lättare att inordna enbostadshusen inom anläggningsfastighet till dessa värdefaktorer.

Det är också vanskligt att i nuläget uttala sig om inom vilket system det råder bäst förutsättningar för att nå målet om att komma fram till ett korrekt marknadsvärde för dessa anläggningsfastigheter. Mot bakgrund av det sagda talar övervägande

skäl för att del av byggnader inom anläggningsfastighet inte skall kunna taxeras som småhus.

Förslagen föranleder ändringar i 1 kap. 4 §, 2 kap. 2 och 3 §§ samt en ny paragraf 1 kap. 4 a § FTL.

4.1.1.2 Särskilt om värdeår

Förslag: Om del av en byggnadskropp hör till en anläggningsfastighet bestäms värdeåret särskilt för den byggnadsdelen. Om denna byggnadsdel indelas i flera värderingsenheter skall samma värdeår bestämmas för dessa.

Skälen för förslaget: Värdefaktorn ålder för hyreshus, ekonomibyggnader och industribyggnader anges enligt 9 kap. 3 §, 10 kap. 3 § och 11 kap. 4 § FTL genom ett värdeår. Värdeåret utgörs av byggnadens nybyggnadsår när om- eller tillbyggnad inte skett. Har byggnaden varit föremål för om- eller tillbyggnad som ökar byggnadens återstående livslängd, skall värdeåret jämkas. För hyreshus och industribyggnader gäller vidare att om en byggnad indelas i flera värderingsenheter skall samma värdeår bestämmas för dessa.

Bildandet av anläggningsfastigheter medför att följande situation bör uppmärksammas. En byggnadskropp kan t.ex. bestå av två våningsplan där varje våningsplan hör till olika fastigheter. Det första våningsplanet jämte mark hör till en traditionell fastighet kallad X. I exemplet utnyttjas våningsplanet för butiker. Våningsplanet togs i bruk år 1930. Våningsplan två, som är nybyggt, ingår i en anläggningsfastighet Y och består av bostäder. Våningsplanet kommer att tas i bruk år 2005. Den fråga som uppkommer är om det vid bestämmande av värdeår skall tas hänsyn till den inverkan fastigheterna X och Y kan antas ha på varandra.

Av intresse är härvid att för hyreshus och industribyggnader gäller att för en byggnad som uppdelas i flera värderingsenheter skall värdeåret bestämmas lika för dessa. Denna princip som tillkommit av administrativa och värderingstekniska skäl bör inte ändras så länge värderingsenheterna hör till samma fastighet. När

däremot, som i vårt exempel, ett våningsplan hör till en anläggningsfastighet bör värdeåret bestämmas var för sig för de våningsplan som tillhör olika fastigheter. Värdeåren bör härvid bestämmas utan hänsynstagande till den inverkan våningsplanen på de olika fastigheterna kan antas ha på varandra. I vårt exempel skall således X sättas värdeår 1930 och Y värdeår 2005. Om ett våningsplan som hör till en anläggningsfastighet uppdelas i olika värderingsenheter, skall däremot ett gemensamt värdeår gälla för våningsplanet.

Om det inte sker någon tredimensionell fastighetsbildning efter nybyggnaden av våningsplan två, bestäms värdeåret efter jämkning för hela byggnadskroppen.

Det kan anmärkas att en tredimensionell fastighetsbildning får effekt på fastighetsskatten. Byggnaden på anläggningsfastighet Y med värdeår 2005 kommer att vara befriad från fastighetsskatt under fem år och kommer därefter att belastas med halv fastighetsskatt. Om ingen tredimensionell fastighetsbildning sker kan det i stället bli aktuellt med reduktion av fastighetsskatten enligt bestämmelserna i 3 a § FSL.

Förslagen föranleder ändringar 9 kap. 3 §, 10 kap. 3 § och 11 kap. 4 § FTL.

4.1.1.3 Markbegreppets anpassning till tredimensionell fastighetsindelning

Förslag: Utrymme och därmed byggrätt som hör till en anläggningsfastighet skall inrymmas i begreppen mark och tomt enligt fastighetstaxeringslagen.

Skälen för förslaget: För småhus-, hyreshus-, industri- och elproduktionsenheter skall delvärdena markvärde och byggnadsvärde bestämmas. Enligt 7 kap. 9 § FTL skall markvärde som huvudregel bestämmas som om taxeringsenheten var obebyggd medan byggnadsvärde enligt 7 kap. 8 § samma lag är det mervärde som taxeringsenheten har på grund av att den är bebyggd.

Värdet av tomtmark ligger främst i den möjlighet som finns att bebygga tomten. I 7 kap. 10 och 11 §§ FTL finns speciella

värderingsregler för ägoslaget tomtmark vilket ägoslag förekommer på praktiskt taget alla bebyggda taxeringsenheter. Huvudregeln är att värdering av tomtmarken – antingen den är bebyggd eller obebyggd – skall ske med hänsyn till den möjlighet som föreligger att bebygga tomten. Vid bedömningen av bebyggelsemöjlighetens omfattning skall man utom i undantagsfall utgå från den pågående markanvändningen.

Reglerna om tredimensionell fastighetsindelning innebär att fastigheter kan bildas som inte består av någon del av markytan. Även om en anläggningsfastighet inte har någon del i marken har den dock ett värde utöver byggnadsvärdet i form av byggrätten.

Av avsnitt 3.2 framgår vidare att det under vissa förutsättningar kommer att vara möjligt att bilda anläggningsfastigheter avsedda för planerade men ännu inte uppförda byggnader och andra anläggningar. Ett skäl till detta är att möjligheterna till beläning av ännu inte bebyggda utrymmen inte torde skilja sig särskilt mycket från möjligheterna att belåna obebyggda traditionella fastigheter. Sådana fastigheter utan markkontakt har redan från början ett värde beroende på den byggrätt som är knuten till fastigheten.

Det sagda leder till slutsatsen att anläggningsfastigheter bör äsättas ett värde som består i den möjlighet som finns att bebygga fastigheten (byggrätten). Frågan är hur denna byggrätt systematiskt bör inordnas i FTL.

För traditionella fastigheter ingår värdet av byggrätten i tomtmarksvärdet. Begreppet mark används i central fastighetsrättslig lagstiftning för att beteckna en fastighet eller del av en fastighet. Anläggningsfastigheter kommer som sagts inte att behöva ha del i markytan. I lagrådsremissen föreslås av denna anledning att det i inledningen av jordabalken respektive fastighetsbildningslagen skall klargöras att med begreppet mark i dessa lagar även skall avses utrymmen utan anknytning till markytan. Om en sådan bestämmelse införs i FTL innebär det att det byggrättsvärde som hör till utrymmet kommer att ingå i markvärdet och därmed i tomtmarksvärdet. Bestämmelsen innebär t.ex. att utrymme och därmed byggrätt till anläggningsfastighet eller anläggningsut-

rymme kan indelas i ägoslagen tomtmark och övrig mark i 2 kap. 4 § FTL. Vidare följer att markvärde och tomtmarksvärde i 5 kap. 7 § FTL kan vara värdet av den byggrätt som hör till anläggningsfastighet eller anläggningsutrymme. Däremot följer inte utan vidare av bestämmelsen att byggrätt till anläggningsfastighet ingår i begreppet tomt. Detta begrepp, som förekommer t.ex. i 6 kap. 7 FTL, definieras inte i lagen. Det bör klargöras att utrymme och därmed byggrätt till anläggningsfastighet skall inrymmas i begreppet tomt.

Vad som sagts om anläggningsfastigheter bör på motsvarande sätt gälla för anläggningsutrymmen.

Det sagda föranleder en ny bestämmelse, 1 kap. 4 a § FTL.

4.1.1.4 Värde av byggrätt för hyreshus och industrier

Förslag: Värdet av utrymme och därmed byggrätt för hyreshus och industrier som utgör tredimensionellt avgränsade fastigheter bör bestämmas som värderingsenhetens byggrätt i kvadratmeter multiplicerad med det i riktvärdeangivelsen angivna värdet per kvadratmeter byggrätt.

Skälen för förslaget Prisbildningen på tomtmark för hyreshus och industribyggnader styrs i väsentlig grad av byggrätten.

Enligt 12 kap. 1 § andra stycket FTL skall riktvärdet för tomtmark för hyreshus, industribyggnad eller övrig byggnad utgöra värdet av en värderingsenhet avseende tomtmark. De värdet faktorer som enligt 12 kap. 4 § FTL skall användas vid värdering av tomtmark för hyreshus är storlek och typ av bebyggelse. Med storlek avses byggrätt i kvadratmeter (kvm). Med typ av bebyggelse avses det ändamål bebyggelsen är avsedd för, antingen bostäder eller lokaler.

Vid värdering av tomtmark för industribyggnad och övrig byggnad används enligt 12 kap. 5 § FTL värdefaktorn storlek. Med storlek avses värderingsenhetens tomtmarksareal. Om särskilda skäl föreligger skall dock avses den byggrätt i kvm som värderingsenheten utnyttjas för eller är avsedd för. Här föreligger således alternativa möjligheter att beräkna värdet. Avgörande

för om värdet skall beräknas per kvm byggrätt eller tomtmark är det sätt på vilket prisbildningen på den aktuella tomtmarken har utbildats.

Beräkningen av riktvärde för tomtmark för hyreshus sker enligt 1 kap. 36 § första stycket FTF genom att byggrätten i kvm multipliceras med rekommenderat värde i kr/kvm. Beräkningen av riktvärde för tomtmark för industribyggnad och övrig byggnad sker enligt 1 kap. 36 § andra stycket FTF genom att tomtarealen i kvm eller byggrätten i kvm multipliceras med rekommenderat värde i kr/kvm.

För tredimensionella fastigheter bör värdet alltid beräknas per kvm byggrätt, eftersom det inte finns någon tomtareal. För industrier kommer detta att kräva ett mera omfattande förberedelsearbete än tidigare, eftersom modellen med att beräkna riktvärdet utifrån byggrätten i praktiken inte använts vid tidigare allmänna fastighetstaxeringar.

Detta medför ändring i 12 kap. 5 § FTL.

4.1.1.5 Övrigt

Införandet

Enligt lagrådsremissens förslag skall de nya reglerna om tredimensionell fastighetsindelning träda i kraft den 1 juli 2003. Några anläggningsfastigheter skall dock inte få bildas före ingången av år 2004. Lagrådsremissens förslag i denna del skall ses mot bakgrund av att de nya fastigheterna, med hänsyn till det förberedelsearbete som krävs, inte beräknas kunna taxeras förrän fr.o.m. år 2005.

Uppgifter om fastighetsbildning skall registreras i fastighetsregistrets allmänna del när beslutet har vunnit laga kraft (se 19 kap. 3 § fastighetsbildningslagen, FBL). I och med registrering är fastighetsbildningen fullbordad. Bestämmelsen i 1 kap. 2 § andra stycket FBL innebär att en fastighets tillkomst eller

ändrade omfattning i faktiskt och rättsligt hänseende blir slutgiltig i och med registreringen (se Landahl - Nordström, Fastighetsbildningslagen – En kommentar, 2 uppl s. 31).

Enligt skatterättslig praxis anses den som köpt en fastighet eller fastighetsdel som ägare i och med att köpekontrakt eller motsvarande handling upprättats. För fastighetstaxeringen del har detta ansetts innebära att grund för ny taxering ansetts föreligga redan i och med avtalet trots att fastighetsbildning ännu inte skett (se RÅ 1993 ref. 65 och RÅ 1993 not. 485)

Enligt 1 kap. 6 § FTL skall fastighetstaxering ske på grundval av fastighets användning och beskaffenhet vid taxeringsårets ingång. Om avtal om överlåtelse av utrymme för blivande anläggningsfastighet eller anläggningsutrymme slutits före ingången av år 2004 skulle det således eventuellt kunna sättas i fråga om inte dessa utrymmen skall taxeras som anläggningsfastigheter eller anläggningsutrymmen redan vid 2004 års fastighetstaxering.

Mot detta kan dock följande anföras. Lagstiftningen om tredimensionell fastighetsindelning torde visserligen ha trätt i kraft en viss tid innan 2004 års ingång men först den 1 januari 2004 kan sådana fastigheter rättsligen bildas. Förhållandena är således inte identiska med dem i de ovan angivna rättsfallen. Av denna anledning talar övervägande skäl för att fastighetstaxering av anläggningsfastigheter inte i något fall skall ske före 2005 års fastighetstaxering. Det behövs därför ingen särskild övergångsbestämmelse i denna fråga.

År 2005 sker dels allmän fastighetstaxering av lantbruksenheter och dels särskild fastighetstaxering av övriga taxeringsenheter enligt bestämmelserna i 16 kap. FTL. Särskild fastighetstaxering skall verkställas varje år. Sådan taxering skall dock inte ske av taxeringsenhet som taxeras genom allmän eller förenklad fastighetstaxering samma år. För fastigheter som inte skall nytaxeras fastställs det föregående årets taxering oförändrad.

I 16 kap. 2–5 §§ FTL anges under vilka förutsättningar som ny taxering skall ske. Ny taxering skall bl.a. ske enligt 16 kap. 2 § FTL om ny taxeringsenhet bör bildas eller taxeringsenhet bör ombildas. De anläggningsfastigheter som bildas under år 2004

kommer således att bli föremål för ny taxering vid särskild fastighetstaxering år 2005 om de inte undantagsvis skall taxeras vid den allmänna fastighetstaxeringen för lantbruksenheter det året.

Justering i 12 kap. FTL

I nuvarande 12 kap. 1 § första stycket FTL sägs att riktvärdet för tomtmark för småhus skall utgöra värdet av en tomt. Enligt 6 kap. 7 § FTL gäller emellertid i de fall det föreligger byggrätt till två eller flera småhus att varje del av tomten, som omfattas av en byggrätt, får utgöra en värderingsenhet. En ändring bör ske i 12 kap. 1 § FTL så att det framgår att riktvärdet skall utgöra värdet av varje värderingsenhet även i de fall värderingsenheten endast utgör en del av en tomt. Samtidigt bör justeringar i samma syfte ske vad avser definitionerna av värdefaktorerna vatten och avlopp samt närhet till strand i 12 kap. 3 § FTL.

4.1.2 Fastighetsskatt

För anläggningsfastigheter och anläggningsutrymmen kommer byggnadstypen att bestämmas särskilt. Vidare kommer byggrätt för anläggningsfastigheter eller anläggningsutrymmen att ingå i markvärdet och således betecknas som tomtmark eller övrig mark vid indelning av ägoslag. Denna indelning kommer att ligga till grund för indelning i taxeringsenheter och värderingsenheter.

I 9 § lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, FSL, sägs att termer och uttryck i FSL har samma betydelse och tillämpningsområden som i fastighetstaxeringslagen (1979:1152), FTL. Beskattningen av fastigheter i FSL bygger på indelningen i taxeringsenheter och värderingsenheter enligt terminologin i FTL. Någon särskild anpassning av reglerna i FSL behövs därför inte.

4.1.3 Inkomstskattelagen

De nya fastigheterna ger inte upphov till någon ny typ av taxeringsenheter utan taxeringsenheterna kommer som hittills att vara indelade i småhusenheter, hyreshusenheter, industrienheter, lantbruksenheter m.m. Dessa termer förekommer även i inkomstskattelagen (1999:1229), IL, och i 2 kap. 15 § IL sägs att med småhus, småhusenhet, hyreshusenhet, industrienhet, lantbruksenhet och taxeringsenhet avses hus, fastigheter och enheter av de slag som avses i fastighetstaxeringslagen (1979:1152). Dessa termer behöver inte anpassas eller kompletteras med anledning av de nya fastigheterna.

Byggnad inom anläggningsfastighet och värdeminskningsavdrag

Förslag: Vad som sägs om byggnad i inkomstskattelagen skall även gälla olika delar av en byggnadskropp om del av byggnadskroppen ingår i en anläggningsfastighet eller ett anläggningsutrymme.

Skälen för förslaget: Termen byggnad förekommer på flera ställen i IL. I flertalet fall torde det inte behövas någon justering på grund av de nya reglerna. I en del fall, t.ex. för värdeminskningsavdrag, kan det dock behöva klarläggas att vad som sägs om byggnad även gäller olika delar av en byggnad om del av byggnaden ingår i en anläggningsfastighet eller ett anläggningsutrymme. Ett sådant klarläggande bör ske i 2 kap. 6 § IL .

Enligt 19 kap. 4 § IL dras utgifter för att anskaffa en byggnad av genom årliga värdeminskningsavdrag. Dessa skall enligt 19 kap. 5 § IL beräknas enligt avskrivningsplan efter en viss procentsats per år på byggnadens anskaffningsvärde. Procentsatsen skall bestämmas med hänsyn till byggnadens ekonomiska livslängd. När det gäller anläggningsfastigheter kommer dessa att kunna ingå i en del av en byggnadskropp. En byggnadskropp kan t.ex. bestå av två våningsplan där varje våningsplan hör till olika

fastigheter. Våningsplan ett jämte mark hör till en traditionell fastighet kallad X. I exemplet utnyttjas våningsplanet för butiker. Våningsplanet byggdes på 1940-talet. Våningsplan två, som är nybyggt, ingår i en anläggningsfastighet Y och består av bostäder. Den fråga som uppkommer är om det vid beräkning av värdeminskningsavdrag skall tas hänsyn till den inverkan fastigheterna X och Y kan antas ha på varandra och om det bör lagstiftas om detta.

Enligt 19 kap. 5 § IL jämfört med den föreslagna lydelsen av 2 kap. 6 § IL kommer värdeminskningsavdragen att bestämmas utifrån anskaffningsvärdet för de olika våningsplanen. I vilken mån det vid procentsatsernas bestämmande bör tas hänsyn tas till om och hur de olika byggnadsdelarnas livslängd påverkas av varandra får avgöras från fall till fall. Någon lagreglering av denna fråga bör inte ske.

Mark

Förslag: Vad som sägs om mark och tomt i inkomstskattelagen gäller också utrymme som ingår i en fastighet eller en samfällighet.

Skälen för förslaget: Termen mark förekommer på flera ställen i IL. Som sagts i avsnitt 4.1.1.3 används i termen central fastighetsrättslig lagstiftning för att beteckna en fastighet eller del av fastighet. Anläggningsfastigheter kommer att kunna existera utan att ha del i markytan. I lagrådsremissen föreslås av denna anledning att det i inledningen av jordabalken respektive fastighetsbildningslagen skall klargöras att med begreppet mark i dessa lagar även skall avses utrymmen utan anknytning till markytan. I avsnitt 4.1.1.3 föreslås och motiveras att en liknande bestämmelse skall införas i FTL. Det behövs även en sådan bestämmelse i IL för att t.ex. reglerna om ersättningsfonder i 31 kap., tomtrörelse i 27 kap. och marköverföring i 45 kap. 5 § IL skall kunna tillämpas på anläggningsfastigheter. Regeln bör placeras i en ny bestämmelse 2 kap. 6 a § IL.

5 Offentligfinansiella effekter

Som anføres i lagrådsremissen under avsnitt 13 torde förslagen leda till en viss ökning av det totala värdet av landets fastigheter och därmed också till en viss ökning av statens intäkter i form av skatter och avgifter. Denna effekt kan delvis komma att motverkas av att en fastighet som i dag i sin helhet är skattepliktig delas upp i två nya fastigheter, varav endast den ena är skattepliktig. Förändringarna i statens skatteintäkter torde vara marginella.

Förslagen kommer att medföra kostnader för skatteförvaltningen bl.a. för att anpassa IT-stöd och regelverk. Utifrån de uppskattningar som har gjorts inom Lantmäteriverket över antalet fastighetsbildningsärenden om tredimensionell fastighetsbildning har Riksskatteverket beräknat att förslaget kommer att medföra en engångskostnad på ca 400 000 kr. Denna kostnad skall finansieras inom befintlig ram.

6 Författningskommentar

6.1 Förslaget till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152)

1 kap. 4 §

I paragrafen har tagits in bestämmelser som definierar begreppen anläggningsfastighet och anläggningsutrymme. Likalydande bestämmelser finns i lagrådsremissens förslag till 1 kap. 1 a § jordabalken och 1 kap. 1 a § fastighetsbildningslagen. Däremot görs inte någon uttrycklig hänvisning som anknyter fastighetsbegreppet till det civilrättsliga begreppet som finns i jordabalken. Fastighetsbegreppet enligt jordabalken skall ändå anses gälla (prop. 1979/80:40 s. 60).

1 kap. 4 a §

I lagrådsremissen föreslås att det i inledningen av jordabalken respektive fastighetsbildningslagen skall klargöras att med begreppet mark i dessa lagar även skall avses utrymmen utan anknytning till markytan. En motsvarande bestämmelse införs i FTL, vilket motiverats i avsnitt 4.1.1.3. Av skäl som nämnts där sägs skall vad som gäller för tomt även gälla för utrymme.

Enligt gällande regler kan en byggnad inte delas upp i olika byggnadstyper. Om en byggnad är inrättad både som hyreshus och specialbyggnad kommer byggnaden i sin helhet att klassificeras efter det ändamål som värdemässigt överväger (överbägningsprincipen). Som utvecklats i avsnitt 4.1.1.1 kan anläggningsfastigheter och anläggningsutrymmen komma att bestå av delar av en byggnadskropp. Likaså kan endast en del av en byggnadskropp framöver komma att höra till en traditionell fastighet. I andra stycket stadgas därför att vad som sägs om byggnad gäller för varje del av en byggnadskropp om en eller flera delar ingår i en eller flera anläggningsfastigheter eller anläggningsutrymmen.

2 kap. 2 §

I paragrafen indelas och definieras de olika byggnadstyperna. Ett tillägg har gjorts som säger att byggnad som hör till en anläggningsfastighet eller ett anläggningsutrymme inte kan tillhöra byggnadstypen småhus. Med byggnad avses enligt 1 kap. 4 a § FTL även varje del av en byggnadskropp om en eller flera delar ingår i en eller flera anläggningsfastigheter eller anläggningsutrymmen. Skälen för bestämmelsen finns i avsnitt 4.1.1.1.

2 kap. 3 §

Av första stycket framgår att byggnadstypen skall bestämmas med hänsyn till det ändamål som byggnad till övervägande del är inrättad för och på det sätt som byggnad till övervägande del används på. Den nya 1 kap. 4 a § FTL innebär att vad som sägs om byggnad gäller också varje del av en byggnadskropp om en eller flera delar ingår i en eller flera anläggningsfastigheter eller anläggningsutrymmen. Följden blir att byggnadstypen kommer att bestämmas särskilt för del av en byggnadskropp som hör till en anläggningsfastighet eller ett anläggningsutrymme. I förtydligande syfte föreslås att detta anges i andra stycket av paragrafen. Av det sagda följer att den återstående del av byggnadskroppen som hör till en traditionell fastighet också betraktas för sig.

9 kap. 3 §

Bestämmelsen har motiverats i avsnitt 4.1.1.2.

10 kap. 3 §

Bestämmelsen har motiverats i avsnitt 4.1.1.2.

11 kap. 4 §

Bestämmelsen har motiverats i avsnitt 4.1.1.2.

12 kap. 1 §

Ändringen i första stycket har kommenterats i avsnitt 4.1.1.5 under rubriken *Justering i 12 kap. FTL*.

12 kap. 3 §

Ändringarna har kommenterats i avsnitt 4.1.1.5 under rubriken *Justering i 12 kap. FTL*.

12 kap. 5 §

Det nya andra stycket har kommenterats i avsnitt 4.1.1.4.

Övergångsbestämmelser

Anläggningsfastigheter som bildas under år 2004 kommer att taxeras första gången år 2005, vilket kommenterats i avsnitt 4.1.1.5 under rubriken *Införandet*.

6.2 Förslaget till lag om ändring i inkomskattelagen (1999:1229)

2 kap. 1 §

En hänvisning till den nya bestämmelsen 2 kap. 6 a § IL har lagts in där det framgår att vad som sägs om mark och tomt också gäller utrymme som ingår i en fastighet eller samfällighet.

2 kap. 6 §

Ändringen har kommenterats i avsnitt 4.1.3.

2 kap. 6 a §

Den nya bestämmelsen har kommenterats i avsnitt 4.1.3