

Finansdepartementet

Skatte- och tullavdelningen

Vissa fastighetsrättsliga skattefrågor

Juni 2009

Innehållsförteckning

Sammanfattning.....	4
1 Lagförslag.....	6
1.1 Förslag till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152).....	6
1.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt.....	8
1.3 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	10
1.4 Förslag till lag om ändring i lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift.....	13
1.5 Förslag till lag om ändring i lagen (2007:1413) om utbetalning till kommuner av fastighetsavgiftsmedel 2008–2010.....	15
2 Bakgrund.....	16
3 Gällande rätt.....	16
3.1 Värderingsenhet för småhus.....	16
3.2 Kommunal fastighetsavgift och statlig fastighetsskatt för småhus.....	17
3.3 Överföring av kommunal fastighetsavgift till kommunerna.....	19
3.4 Återföring av uppskovsbelopp.....	19
3.5 Räntebeläggning av uppskovsbelopp.....	20
3.6 Begränsning av uppskovsbeloppets storlek.....	20
3.7 Särskilt tillägg vid preliminärt uppskov.....	20
3.8 Beskattning av dödsbon efter begränsat skattskyldiga.....	21
4 Överväganden och förslag.....	21
4.1 Utvidgning av den kommunala fastighetsavgiften.....	21
4.1.1 Behovet av en utvidgning.....	21
4.1.2 Fastighetsavgift för tomtmark med småhus utan byggnadsvärde.....	22
4.1.3 Fastighetsavgift för tomtmark som hör till småhus på ofri grund och fastighetsavgift för småhus på ofri grund.....	26
4.1.4 Obebyggd tomtmark för småhus, småhus under uppförande och tomtmark för sådana byggnader.....	28
4.1.5 Överföring till kommunerna.....	29
4.1.6 Arrendators talerätt i fråga om fastighetstaxering.....	29
4.2 Förändrade regler för uppskov med beskattning av kapitalvinst vid avyttring av privatbostad.....	30
4.2.1 Slopande av det särskilda tillägget vid återföring av preliminärt uppskov.....	30
4.2.2 Utvidgad skattskyldighet för återfört uppskovsbelopp och schablonintäkt.....	33

4.2.3	Justering av beloppsgränsen för avdrag för uppskovsbelopp vid tvångsavyttring.....	33
4.2.4	Ytterligare begränsning av möjligheten till uppskov	34
4.3	Ikraftträdanden	36
5	Konsekvensanalyser.....	36
5.1	Offentligfinansiella konsekvenser	36
5.2	Konsekvenser för enskilda	37
5.3	Konsekvenser för Skatteverket.....	37
5.4	Konsekvenser för de allmänna förvaltningsdomstolarna	37
6	Författningskommentarer.....	38
6.1	Förslaget till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152).....	38
6.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt	38
6.3	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	38
6.4	Förslaget till lag om ändring i lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift	39
6.5	Förslaget till lag om ändring i lagen (2007:1413) om utbetalning till kommuner av fastighetsavgiftsmedel 2008–2010.....	40

Sammanfattning

Den 1 januari 2008 ersattes den statliga fastighetsskatten på bostäder med en kommunal fastighetsavgift. Ändringen innebar en schabloniserad klumpsummeavgift för både småhus och mark. Den tekniska utformningen av denna förändring innebar att ägare av tomter med ett småhus som värderats till mindre än 50 000 kr och därmed saknar taxeringsvärde även fortsättningsvis skulle vara kvar i systemet med fastighetsskatt. Samma gällde för tomtmarken när de som ägde ett småhus inte ägde tillhörande tomtmark (s.k. ofri grund) utan i stället t.ex. arrenderade tomtmarken. Denna gränsdragning har fått viss kritik. För de som bor i småhus som saknar taxeringsvärde kan den faktiska skillnaden att betala i form av fastighetskatt jämfört med kommunal fastighetsavgift bli relativt stor trots att skillnaden i småhusets värde är mindre. Dessa boende har vidare inte kunnat omfattas av den skattreduktion av fastighetsavgift som gäller för pensionärer. Vad gäller de som arrenderar har jämförelse gjorts med de som innehar småhusets tomt med tomträtt och där såväl småhus som tomtmark omfattas av fastighetsavgift. Ägare av byggnad på ofri grund har även indirekt kommit att få betala den relativt högre fastighetskatt som ägaren av marken betalar.

Det framstår som angeläget att på något sätt undvika dessa olämpliga skillnader beroende på om det är fastighetskatt eller kommunal fastighetsavgift som ska utgå. I promemorian föreslås därför att systemet med fastighetsavgift ska utvidgas så att den omfattar även fastigheter med småhus som saknar byggnadsvärde och tomtmark för småhus som är bebyggda med småhus på ofri grund. Fastighetsavgiften för småhus som saknar byggnadsvärde kommer att beräknas på samma sätt som för småhus med byggnadsvärde, dvs. den ordinarie fastighetsavgiften. Fastighetsavgiften för småhus på ofri grund och tomtmark för småhus som är bebyggda med småhus på ofri grund föreslås bli hälften av den ordinarie fastighetsavgiften per småhus, dock högst 0,75 procent av byggnadsvärdet respektive tomtmarksvärdet.

Nuvarande regler om att obebyggd mark för småhus, småhus under uppförande och tomtmark för sådana byggnader omfattas av fastighetskatt föreslås inte ändras.

I promemorian föreslås även vissa förändringar av reglerna om uppskov med beskattning av kapitalvinst vid avyttring av privatbostad. Det särskilda tillägget vid återföring av preliminärt uppskov föreslås slopas och att en sådan återföring i stället ska omfattas av den generella räntebeläggnings av uppskovsbelopp. Begränsat skattskyldiga juridiska personer föreslås göras skattskyldiga för inkomster i form av återfört uppskovsbelopp samt räntebeläggnings schablonintäkt. Vidare föreslås en systematisk justering av beloppsgränsen för avdrag för uppskovsbelopp vid tvångsavyttring.

För att finansiera de minskade skatteintäkter som ovan redovisade förändringar medför föreslås att taket för uppskovsbelopp ska sänkas från 1 600 000 kronor till 1 450 000 kronor för avyttringar som sker den 1 januari 2010 eller senare. De ytterligare fastighetsavgiftsmedel som tillkommer genom utvidgningen av omfattningen för den kommunala fastighetsavgiften föreslås tillföras kommunerna samtidigt som stats-

bidragen minskas med ett belopp motsvarande beräknade tillkommande avgiftsmedel för 2010. Sammantaget bedöms de föreslagna åtgärderna därmed vara offentligfinansiellt neutrala.

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2010.

1 Lagförslag

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

Härigenom föreskrivs att 24 kap. 1 § och 32 kap. 1 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

24 kap.

1 §¹

Rätt att begära omprövning eller att överklaga som enligt 20–22 kap. gäller för ägare av fastighet, tillkommer den som vid ingången av taxeringsåret är ägare av fastighet liksom den som därefter, dock senast före ingången av femte året efter taxeringsåret, har blivit ägare av fastigheten. Vad nu sagts gäller även en arrendator, som enligt avtal, ingånget efter år 1928, gentemot ägare har att ansvara för skatt för fastigheten.

Rätt att begära omprövning eller att överklaga som enligt 20–22 kap. gäller för ägare av fastighet, tillkommer den som vid ingången av taxeringsåret är ägare av fastighet liksom den som därefter, dock senast före ingången av femte året efter taxeringsåret, har blivit ägare av fastigheten. Vad nu sagts gäller även en arrendator, som enligt avtal, ingånget efter år 1928, gentemot ägare har att ansvara för skatt *eller fastighetsavgift* för fastigheten.

En ny ägare har rätt att begära omprövning eller att överklaga endast när ärende avser senaste allmänna eller förenklade fastighetstaxering eller ny taxering avseende taxeringsenheten som därefter skett genom särskild fastighetstaxering.

32 kap.

1 §²

Rätt att begära omprövning och att överklaga, som enligt 28–30 kap. gäller för ägare av fastighet, tillkommer den som vid ingången av taxeringsåret är ägare av fastighet liksom den som därefter, dock senast före ingången av det taxeringsår då allmän eller förenklad fastighetstaxering sker nästa gång, har blivit ägare av fastigheten. Vad nu sagts gäller även arrendator, som enligt avtal,

Rätt att begära omprövning och att överklaga, som enligt 28–30 kap. gäller för ägare av fastighet, tillkommer den som vid ingången av taxeringsåret är ägare av fastighet liksom den som därefter, dock senast före ingången av det taxeringsår då allmän eller förenklad fastighetstaxering sker nästa gång, har blivit ägare av fastigheten. Vad nu sagts gäller även arrendator, som enligt avtal,

¹ Senaste lydelse 2001:1218.

² Senaste lydelse 2001:1218.

ingånget efter år 1928, gentemot ägare har att ansvara för skatt för fastigheten.

ingånget efter år 1928, gentemot ägare har att ansvara för skatt *eller fastighetsavgift* för fastigheten.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2010.

1.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt

Härigenom föreskrivs att 3 § om lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 §¹

Fastighetsskatten utgör

a) 1,0 procent av:

taxeringsvärdet avseende småhusenhet till den del det avser värderingsenhet för småhus som är under uppförande, värderingsenhet för tillhörande tomtmark, värderingsenhet för tomtmark som är obebyggd *eller som hör till småhus som inte ingår i samma taxeringsenhet,*

bostadsbyggnadsvärdet avseende värderingsenhet för småhus som är under uppförande på lantbruksenhet, tomtmarksvärdet avseende värderingsenhet för tillhörande tomtmark, tomtmarksvärdet avseende tomtmark avsedd för småhus på lantbruksenhet som är obebyggd *eller som hör till småhus som inte ingår i samma taxeringsenhet,*

taxeringsvärdet avseende ägarlägenhetsenhet till den del det avser värderingsenhet för ägarlägenhet som är under uppförande, värderingsenhet för tillhörande tomtmark, värderingsenhet för tomtmark som är obebyggd eller som hör till ägarlägenhet som inte ingår i samma taxeringsenhet,

b) 0,4 procent av:

taxeringsvärdet avseende hyreshusenhet till den del det avser värderingsenhet för bostäder som är under uppförande, värderingsenhet för tillhörande tomtmark, värderingsenhet för tomtmark avsedd för bostäder som är obebyggd eller som hör till bostäder som inte ingår i samma taxeringsenhet samt annan värderingsenhet för tomtmark som är obebyggd,

c) 1,0 procent av:

taxeringsvärdet avseende hyreshusenhet till den del det avser värderingsenhet för lokaler, värderingsenhet för lokaler under uppförande och värderingsenhet avseende tomtmark som hör till dessa lokaler,

d) 0,5 procent av:

taxeringsvärdet avseende småhusenhet till den del det avser värderingsenhet för småhus som är under uppförande, värderingsenhet för tillhörande tomtmark *och värderingsenhet för tomtmark som är obebyggd,*

bostadsbyggnadsvärdet avseende värderingsenhet för småhus som är under uppförande på lantbruksenhet, tomtmarksvärdet avseende värderingsenhet för tillhörande tomtmark *och tomtmarksvärdet avseende tomtmark avsedd för småhus på lantbruksenhet som är obebyggd,*

¹ Senaste lydelse 2009:106.

taxeringsvärdet avseende industrienhet och elproduktionsenhet med undantag för sådan elproduktionsenhet som utgörs av taxeringsenhet med vattenkraftverk eller av taxeringsenhet med vindkraftverk,

e) 1,7 procent av:

taxeringsvärdet avseende sådan elproduktionsenhet som utgörs av taxeringsenhet med vattenkraftverk,

f) 0,2 procent av:

taxeringsvärdet avseende sådan elproduktionsenhet som utgörs av taxeringsenhet med vindkraftverk.

Om det på en värderingsenhet för tomtmark finns *en* eller flera *värderingsenheter* för småhus som är uppförda och *en* eller flera *värderingsenheter* för småhus som är under uppförande ska tomtmarken anses höra till det eller de småhus som är uppförda.

Om det på en värderingsenhet för tomtmark finns *ett* eller flera småhus som är uppförda och *ett* eller flera småhus som är under uppförande ska tomtmarken anses höra till det eller de småhus som är uppförda.

För fastighet som avses i 2 kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229) ska fastighetens andel av taxeringsvärdet på annan samfällighet än sådan som avses i 6 kap. 6 § första stycket nämnda lag räknas in i underlaget för fastighetsskatten om samfälligheten utgör en särskild taxeringsenhet.

Om fastighetsskatt och fastighetsavgift ska beräknas för skilda delar av fastigheten ska underlaget för beräkningen av fastighetsskatten utgöras av den del av värdet som belöper på respektive fastighetsdel.

Att skillnaden mellan den fastighetsskatt som i första stycket d föreskrivs för elproduktionsenhet och den fastighetsskatt som enligt första stycket f föreskrivs för sådan elproduktionsenhet som utgörs av taxeringsenhet med vindkraftverk kan utgöra stöd av mindre betydelse framgår av kommissionens förordning (EG) nr 1998/2006 av den 15 december 2006 om tillämpningen av artiklarna 87 och 88 i fördraget på stöd av mindre betydelse.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas första gången vid 2011 års taxering.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹

dels att 47 kap. 10 § ska upphöra att gälla,

dels att 15 kap. 1 §, 6 kap. 11 §, 41 kap. 3 § samt 47 kap. 6–8 och 11 b §§ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 kap.

11 §

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för

1. inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige,

2. inkomst på grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige avyttras, *och*

3. inkomst i form av utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar.

2. inkomst på grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige avyttras,

3. inkomst i form av utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar, *och*

4. återfört uppskovsbelopp samt schablonintäkt enligt 47 kap.

Ersättning i form av royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas ska anses som inkomst från ett fast driftställe i Sverige, om ersättningen kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe här.

En kapitalförlust ska dras av, om den som är begränsat skattskyldig skulle ha varit skattskyldig för en motsvarande kapitalvinst.

15 kap.

1 §

Ersättningar för varor, tjänster och inventarier, avkastning av tillgångar, kapitalvinster samt alla andra inkomster i näringsverksamheten ska tas upp som intäkt.

Utöver bestämmelserna i detta kapitel finns bestämmelser om inkomster i 8, 17–39, 44–46, 48, 49–52, 55 och 60 kap.

Bestämmelser om värdering av inkomster i annat än pengar finns i 61 kap.

Ersättningar för varor, tjänster och inventarier, avkastning av tillgångar, kapitalvinster samt alla andra inkomster i näringsverksamheten ska tas upp som intäkt.

Utöver bestämmelserna i detta kapitel finns bestämmelser om inkomster i 8, 17–39, 44–48, 49–52, 55 och 60 kap.

Bestämmelser om värdering av inkomster i annat än pengar finns i 61 kap.

41 kap.

3 §

Till inkomstslaget kapital räknas också

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

1. återfört avdrag för avsättning till ersättningsfond och särskilt tillägg i den omfattning som anges i 31 kap. 21 och 22 §§,
2. fördelningsbelopp vid räntefördelning i enlighet med bestämmelserna i 42 kap. 9 §,
3. avdrag som motsvarar inkomst av ränteförmån i enlighet med bestämmelserna i 42 kap. 11 §,
4. underskott av näringsverksamhet i den utsträckning som följer av 42 kap. 33 §, 45 kap. 32 § och 46 kap. 17 §,
5. underskott av avslutad näringsverksamhet i den utsträckning som följer av 42 kap. 34 §,
6. avdrag för uppskovsbelopp, återfört uppskovsbelopp *och särskilt tillägg* enligt 47 kap. i den utsträckning som följer av 45 kap. 33 §, 46 kap. 18 § och 48 kap. samt schablonintäkt enligt 47 kap. 11 b §, och
6. avdrag för uppskovsbelopp *och* återfört uppskovsbelopp enligt 47 kap. i den utsträckning som följer av 45 kap. 33 §, 46 kap. 18 § och 48 kap. samt schablonintäkt enligt 47 kap. 11 b §, och
7. premier för pensionsförsäkringar och inbetalningar på pensionssparkonton i den utsträckning som följer av 59 kap. 15 §.

47 kap.

6 §

Avdrag för ett uppskovsbelopp får inte understiga 50 000 kronor. I fall som avses i 4 § får avdrag dock göras om *vinsten* uppgår till minst 10 000 kronor.

Avdrag för ett uppskovsbelopp får inte understiga 50 000 kronor. I fall som avses i 4 § får avdrag dock göras om *avdraget* uppgår till minst 10 000 kronor.

7 §

Om den skattskyldige förvärvar en ersättningsbostad före utgången av det år då han avyttrar ursprungsbostaden och bosätter sig där senast den 2 maj året därefter, beräknas uppskovsbeloppet på följande sätt.

1. Om ersättningen för ersättningsbostaden är minst lika stor som ersättningen för ursprungsbostaden, motsvarar uppskovsbeloppet kapitalvinsten ökad med tidigare uppskovsbelopp.

2. Om ersättningen för ursprungsbostaden överstiger ersättningen för ersättningsbostaden, motsvarar uppskovsbeloppet kapitalvinsten ökad med tidigare uppskovsbelopp och minskad med skillnaden mellan ersättningen för ursprungsbostaden samt ersättningen för ersättningsbostaden.

3. Om ersättningsbostaden är en fastighet och om den skattskyldige har haft eller avser att ha utgifter för ny-, till- eller ombyggnad av ersättningsbostaden under tiden mellan den 2 maj året efter det år då han avyttrade ursprungsbostaden och den 2 maj andra året efter avyttringen, motsvarar uppskovsbeloppet kapitalvinsten ökad med tidigare uppskovsbelopp, om den skattskyldige begär det.

Ett uppskovsbelopp enligt första stycket får inte överstiga ett belopp som motsvarar 1 600 000 kronor multiplicerat med den skattskyldiges andel av bostaden. Överskjutande del ska tas upp till

Ett uppskovsbelopp enligt första stycket får inte överstiga ett belopp som motsvarar 1 450 000 kronor multiplicerat med den skattskyldiges andel av bostaden. Överskjutande del ska tas upp till

beskattning.

beskattning.

8 §

Om den skattskyldige inte förvärvar en ersättningsbostad före utgången av det år då han avyttrar ursprungsbostaden eller inte bosätter sig på en ersättningsbostad senast den 2 maj året därefter, motsvarar uppskovsbeloppet kapitalvinsten ökad med tidigare uppskovsbelopp.

Ett uppskovsbelopp enligt första stycket får inte överstiga ett belopp som motsvarar 1 600 000 kronor multiplicerat med den skattskyldiges andel av bostaden. Överskjutande del ska tas upp till beskattning.

Ett uppskovsbelopp enligt första stycket får inte överstiga ett belopp som motsvarar 1 450 000 kronor multiplicerat med den skattskyldiges andel av bostaden. Överskjutande del ska tas upp till beskattning.

11 b §

Den som har en ersättningsbostad med ett uppskovsbelopp ska ta upp en schablonintäkt. Intäkten ska beräknas till 1,67 procent av uppskovsbeloppets storlek vid beskattningsårets ingång.

En schablonintäkt enligt första stycket ska inte beräknas på en sådan del av ett uppskovsbelopp som ska återföras enligt 9 §.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas första gången vid 2011 års taxering. 47 kap. 7 och 8 §§ i sin nya lydelse tillämpas på avyttringar som skett den 1 januari 2010 eller senare.

1.4 Förslag till lag om ändring i lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift

dels att 1, 3 och 5 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas en ny paragraf, 3 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §¹

Fastighetsavgift ska, i den utsträckning som framgår av 3 §, betalas för sådana fastigheter som vid fastighetstaxeringen betecknas som småhusenhet, ägarlägenhetsenhet, hyreshusenhet eller lantbruksenhet om det på lantbruksenheten finns vad som vid fastighetstaxeringen betecknas som småhus. Avgift ska inte betalas för fastighet som året före taxeringsåret inte varit avgiftspliktig enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

Fastighetsavgift ska, i den utsträckning som framgår av 3 och 3 a §§, betalas för sådana fastigheter som vid fastighetstaxeringen betecknas som småhusenhet, ägarlägenhetsenhet, hyreshusenhet eller lantbruksenhet om det på lantbruksenheten finns vad som vid fastighetstaxeringen betecknas som småhus *eller tomtmark för småhus*. Avgift ska inte betalas för fastighet som året före taxeringsåret inte varit avgiftspliktig enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

3 §²

Fastighetsavgiften per kalenderår är för år 2008

a) för sådan del av småhusenhet som avser *värderingsenhet för småhus* som är uppfört samt värderingsenhet för tillhörande tomtmark inom samma taxeringsenhet 6 000 kronor per *sådan värderingsenhet för småhus*, dock högst 0,75 procent av *taxeringsvärdet för dessa värderingsenheter*,

b) för *värderingsenhet för småhus* på lantbruksenhet som är uppfört samt värderingsenhet för tillhörande tomtmark inom samma taxeringsenhet 6 000 kronor per *sådan värderingsenhet för småhus*, dock högst 0,75 procent av bostadsbyggnadsvärdet och tomt-

a) för sådan del av småhusenhet som avser småhus som är uppfört samt värderingsenhet för tillhörande tomtmark inom samma taxeringsenhet 6 000 kronor per *sådant småhus*, dock högst 0,75 procent av *bostadsbyggnadsvärdet och tomtmarksvärdet*,

b) för småhus på lantbruksenhet som är uppfört samt värderingsenhet för tillhörande tomtmark inom samma taxeringsenhet 6 000 kronor per *sådant småhus*, dock högst 0,75 procent av bostadsbyggnadsvärdet och tomtmarksvärdet,

¹ Senaste lydelse 2009:108.

² Senaste lydelse 2009:108.

marksvärdet,

c) för sådan del av hyreshusenhet som avser värderingsenhet för bostäder som är uppförda samt värderingsenhet för tillhörande tomtmark inom samma taxeringsenhet 1 200 kronor per bostadslägenhet, dock högst 0,4 procent av taxeringsvärdet för dessa värderingsenheter,

d) för värderingsenhet för ägarlägenhet som är uppförd samt värderingsenhet för tillhörande tomtmark inom samma taxeringsenhet 6 000 kronor per sådan värderingsenhet för ägarlägenhet, dock högst 0,75 procent av taxeringsvärdet för dessa värderingsenheter.

För år 2009 och senare kalenderår uppgår fastighetsavgiften per värderingsenhet för småhus, fastighetsavgiften per bostadslägenhet och fastighetsavgiften per värderingsenhet för ägarlägenhet till fastighetsavgiften för år 2008 ökad eller minskad med ett belopp motsvarande inkomstbasbeloppets förändring mellan år 2008 och det aktuella kalenderåret uttryckt i procent med två decimaler. Avgiften uttrycks i hela krontal så att öretal faller bort.

Med inkomstbasbelopp avses detsamma som i 1 kap. 6 § lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension.

3 a §

Fastighetsavgiften per kalenderår är för småhus som är uppfört och till vilket hör tomtmark som inte ingår i samma taxeringsenhet hälften av avgiften per småhus enligt 3 §, dock högst 0,75 procent av taxeringsvärdet.

Det som sägs i första stycket gäller även för värderingsenhet för tomtmark som hör till småhus som är uppfört och som inte ingår i samma taxeringsenhet.

5 §

Om det på en värderingsenhet för tomtmark finns *en* eller flera värderingsenheter för småhus som är uppförda och *en* eller flera värderingsenheter för småhus som är under uppförande, ska vid tillämpningen av 3 § tomtmarken anses höra till det eller de småhus som är uppförda.

Om det på en värderingsenhet för tomtmark finns *ett* eller flera småhus som är uppförda och *ett* eller flera småhus som är under uppförande, ska vid tillämpningen av 3 § tomtmarken anses höra till det eller de småhus som är uppförda.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas första gången vid 2011 års taxering.

1.5 Förslag till lag om ändring i lagen (2007:1413) om utbetalning till kommuner av fastighetsavgiftsmedel 2008–2010

Härigenom föreskrivs att 2 § lagen (2007:1413) om utbetalning till kommuner av fastighetsavgiftsmedel 2008–2010 ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §

Ett totalt schablonbelopp avseende den sammanlagda fastighetsavgiften för 2008 ska fastställas av regeringen. Skatteverket beslutar om fördelningen till kommunerna med ett enhetligt belopp per invånare den 1 november 2007.

Utbetalning ska göras av Skatteverket på det sätt som närmare föreskrivs i 4 § fjärde stycket lagen (1965:269) med särskilda bestämmelser om kommuns och annan menighets utdebitering av skatt, m.m.

Ett totalt schablonbelopp avseende den sammanlagda fastighetsavgiften för 2008 ska fastställas av regeringen. *Regeringen ska även fastställa ett totalt schablonbelopp avseende den sammanlagda tillkommande fastighetsavgiften för 2010.* Skatteverket beslutar om fördelningen till kommunerna med ett enhetligt belopp per invånare den 1 november 2007.

Utbetalning ska göras av Skatteverket på det sätt som närmare föreskrivs i 4 § fjärde stycket lagen (1965:269) med särskilda bestämmelser om kommuns och annan menighets utdebitering av skatt, m.m.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2010.

2 Bakgrund

Den 1 januari 2008 avskaffades den statliga fastighetsskatten på bostäder i småhus och flerbostadshus och ersattes av en kommunal fastighetsavgift.

Den som avyttrar en privatbostad och förvärvar en ny bostad kan under vissa förutsättningar få uppskov med beskattning av kapitalvinsten. Ett uppskopsbelopp erhålls genom att den skattskyldige i samband med att kapitalvinsten redovisas gör ett avdrag för uppskopsbelopp. Den 1 februari 2007 utökades möjligheterna att få uppskov med beskattning av kapitalvinsten vid byte av bostad till att även inkludera ursprungs- och ersättningsbostäder i andra stater inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Ett uppskopsbelopp ska återföras till beskattning när ersättningsbostaden avyttras. Som ett led i finansieringen av införandet av den kommunala fastighetsavgiften samt för att begränsa de ökade skattekrediterna, slopades den 1 januari 2008 rätten till fortsatt uppskov när ersättningsbostaden övergår genom arv, testamente, gåva eller bodelning. Undantag gjordes för vissa familjerättsliga övergångar. Om en skattskyldig som har en bostad behäftad med ett uppskopsbelopp avlider ska uppskopsbeloppet således som huvudregel återföras när bostaden övergår genom arv, testamente eller bodelning.

Samtidigt med och i samma syfte som denna begränsning infördes en räntebeläggning av befintliga uppskopsbelopp samt en begränsning av hur stort ett uppskopsbelopp får vara.

Om den skattskyldige har ett s.k. preliminärt uppskov ska uppskopsbeloppet återföras vid följande taxering enligt vad som närmare föreskrivs i 47 kap. 9 § inkomstskattelagen (1999:1229). Om återföring sker, helt eller delvis, ska ett särskilt tillägg tas upp som motsvarar tio procent av den skattepliktiga delen av det återförda beloppet. Skatteverket har i en hemställan (dnr 131 625836-08/113) begärt att det särskilda tillägget ska slopas.

3 Gällande rätt

3.1 Värderingsenhet för småhus

Småhus

Ett småhus är enligt 2 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152, FTL) en byggnad som är inrättad till bostad åt en eller två familjer. Om den ligger på en fastighet med åkermark, betesmark, skogsmark eller skogsimpediment (dvs. en lantbruksenhet) räknas som småhus även en byggnad som är inrättad till bostad åt minst tre och högst tio familjer. I förarbetena till FTL uttalas att till byggnadstypen småhus hör det som i dagligt tal kallar villor, radhus och kedjehus (prop. 1979/80:40 s. 193).

Det spelar ingen roll för indelningen som småhus om det är fråga om en permanentbostad eller en fritidsbostad.

Skatteverket har i sina allmänna råd om allmänna grunder för taxeringen och värdesättningen fr.o.m. 2009 års fastighetstaxering (SKV A 2008:21) uttalat bl.a. följande. För att en byggnad ska anses vara inrättad som bostad åt en eller två familjer bör krävas att den är utrustad med för en bostad grundläggande installationer och bekvämligheter. I undantagsfall kan dessa funktioner vara uppdelade mellan två eller flera byggnader på samma tomt om byggnaderna är inrättade för att tillsammans utgöra bostad åt en familj. Som småhus bör enligt de allmänna råden indelas

1. friliggande en- och tvåbostadshus,
2. varje enbostadshus i en sammanbyggd rad av sådana hus, oavsett om de ligger på en eller flera fastigheter,
3. varje tvåbostadshus i en sammanbyggd rad av sådana hus, om de ligger på skilda fastigheter, och
4. varje byggnad med en bostads- och en lokallägenhet, om byggnadens värde till övervägande del avser bostaden.¹

Värderingsenhet för småhus

En värderingsenhet är enligt 6 kap. 1 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152, FTL) den egendom som ska värderas för sig. En värderingsenhet ska endast omfatta egendom som ingår i en enda taxeringsenhet.² Av 6 kap. 2 § FTL framgår bl.a. att varje småhus, hyreshus, industribyggnad och övrig byggnad med värde av minst 50 000 kronor som huvudregel ska utgöra en värderingsenhet. Med värde avses här taxeringsvärde (prop. 1979/80:40 s. 198). Småhus, hyreshus, industribyggnader och övriga byggnader vilkas värde inte uppgår till 50 000 kronor, ska ingå i samma värderingsenhet som den mest värdefulla byggnaden inom samma tomt. Uppgår den mest värdefulla byggnadens värde inte till 50 000 kronor ska samtliga byggnader inom tomten utgöra en värderingsenhet under förutsättning att det sammanlagda värdet uppgår till 50 000 kronor.

3.2 Kommunal fastighetsavgift och statlig fastighetsskatt för småhus

Fastighetsavgift och fastighetsskatt

Bestämmelser om kommunal fastighetsavgift finns i lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift, FAvL. I fråga om småhus tas kommunal fastighetsavgift ut för värderingsenhet för småhus som är uppfört samt värderingsenhet för tillhörande tomtmark inom samma taxeringsenhet (3 § FAvL). Ett småhus är enligt 2 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen

¹ Av 2 kap. 3 § första stycket FTL framgår att byggnadstyp ska 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).

² En taxeringsenhet är den egendom som ska taxeras för sig (se 4 kap. 1 § FTL).

(1979:1152, FTL) en byggnad som är inrättad till bostad åt en eller två familjer. Om den ligger på en lantbruksenhet räknas som småhus även en byggnad som är inrättad till bostad åt minst tre och högst tio familjer.

För värderingsenhet för småhus som är under uppförande, värderingsenhet för tillhörande tomtmark, värderingsenhet för tomtmark som är obebyggd och värderingsenhet för tomtmark som hör till småhus som inte ingår i samma taxeringsenhet (t.ex. arrendetomt) utgår fortfarande statlig fastighetsskatt enligt lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt.

Skatteverket har i ett ställningstagande den 17 april 2008 (dnr 131 234616-08/111) funnit att fastighetsskatt ska betalas för tomtmark med tillhörande bostadsbyggnad om byggnaden inte åsatts byggnadsvärde vid fastighetstaxeringen.

Skälet till verkets ställningstagande är att det för att en värderingsenhet för tomtmark ska omfattas av kommunal fastighetsavgift måste finnas en tillhörande värderingsenhet för bostäder (småhus eller bostadshyreshus) vid fastighetstaxeringen, vilket inte finns när värdet för byggnaden understiger 50 000 kronor.

För kalenderåret 2008 utgör fastighetsavgiften för småhus 6 000 kronor per värderingsenhet för småhus, dock högst 0,75 procent av det samlade taxeringsvärdet för småhus och tomtmark. För år 2009 och senare kalenderår indexerar fastighetsavgiften per värderingsenhet för småhus så att den uppgår till avgiften för år 2008 ökad eller minskad med ett belopp motsvarande inkomstbasbeloppets förändring mellan år 2008 och det aktuella kalenderåret uttryckt i procent med två decimaler. Den sålunda framräknade avgiften per värderingsenhet avrundas nedåt till hela kronor. Efter indexering utgör fastighetsavgiftens takbelopp för 2009 6 362 kronor per värderingsenhet för småhus.

Skatteverket har i ett ställningstagande den 10 juli 2008 (dnr 131 295054-08/111) slagit fast att om en taxeringsenhet består av flera uppförda småhus ska jämförelsen mellan fastighetsavgiftens takbelopp och 0,75 procent av taxeringsvärdet ske för varje småhus med tillhörande tomtmark. Om tomtmarken är gemensam för flera småhus och inget av dem har nedsatt fastighetsavgift på grund av nyproduktion, ska hela tomtmarksvärdet hänföras till det småhus som har det högsta byggnadsvärdet. Motsvarande ska gälla om tomtmarken är gemensam för flera småhus som på grund av nyproduktion har halverad avgift.

Fastighetsskatten för småhus utgör 1,0 procent av taxeringsvärdet.

Fastighetsavgift och fastighetsskatt ska, i sin helhet, betalas för ett kalenderår av den som vid ingången av kalenderåret är ägare till fastigheten eller enligt 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) ska anses som ägare (2 § FAvL).

Begränsad kommunal fastighetsavgift för pensionärer

För den kommunala fastighetsavgiften finns en begränsning av avgiftsuttaget för pensionärer, personer som får sjuk- eller aktivitetsersättning samt personer som får ersättning enligt lagstiftning om social trygghet i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, om ersättningen betalas ut enligt grunder som är jämförbara med vad som gäller för sjuk- eller aktivitetsersättning. Med pensionärer avses personer

som fyllt 65 år vid ingången av året före taxeringsåret. Reglerna tar sikte på fastighetsägare som är fysiska personer och gäller för permanentbostäder i småhus. Dödsbon omfattas inte.

Bestämmelserna, som återfinns i lagen (2008:826) om skattereduktion för kommunal fastighetsavgift, innebär att fastighetsavgiften begränsas genom skattereduktion. Fastighetsavgiften ska efter skattereduktionen inte överstiga fyra procent av den avgiftsskyldiges inkomst. Fastighetsavgiften kan som lägst reduceras ned till ett beloppsmässigt golv som indexeras genom att knytas till prisbasbeloppets förändring. För 2009 är det beloppsmässiga golvet 2 922 kronor.

3.3 Överföring av kommunal fastighetsavgift till kommunerna

Fastighetsavgiftsmedel utbetalas månadsvis till varje kommun tillsammans med den likaledes månadsvisa utbetalningen av preliminära kommunalskatte medel enligt lagen (1965:269) med särskilda bestämmelser om kommuns och annan menighets utdebitering av skatt, m.m.

För 2008 betalades fastighetsavgift ut till kommunerna med ett enhetligt belopp per invånare den 1 november 2007 utifrån ett av regeringen fastställt sammanlagt beräknat belopp.³ Införandet av den kommunala fastighetsavgiften reglerades genom en minskning av anslaget 48:1 Kommunalekonomisk utjämning med ett belopp som motsvarade de beräknade fastighetsavgiftsmedlen 2008 (se prop. 2007/08:1, utgiftsområde 25 Allmänna bidrag till kommuner, avsnitt 2.7.1).

Utbetalning av kommunal fastighetsavgift avseende beskattningsår från och med 2009 beräknas utifrån taxeringsutfallet i respektive kommun, vilket innebär att fastighetsavgiften avseende ett visst beskattningsår betalas ut till kommunerna två år senare. Endast intäktsförändringar mellan beskattningsåren beaktas. Det för 2008 fastställda beloppet utbetalas även 2009 och 2010. De årliga intäktsförändringarna efter 2008 tillgodoförs därmed likvidmässigt kommunerna från och med 2011.

3.4 Återföring av uppskovsbelopp

Enligt reglerna i 47 kap. inkomstskattelagen (1999:1229, IL) kan en skattskyldig vid avyttring av en privatbostad under vissa förutsättningar få uppskov med beskattning av kapitalvinst på bostaden om en ersättningsbostad förvärfvas. Vid efterföljande avyttring av ersättningsbostaden ska uppskovsbeloppet återföras till beskattning (47 kap. 11 § första och andra styckena IL).

Uppskovsbeloppet ska även återföras till beskattning om en ersättningsbostad övergår till någon annan genom arv, testamente, gåva eller bodelning (47 kap. 11 § tredje stycket IL). Undantag görs för övergångar i form av arv eller testamente till make, sambo eller hemmavarande barn

³ Se lagen (2007:1413) om utbetalning till kommuner av fastighetsavgiftsmedel 2008–2010.

under 18 år, samt bodelning med anledning av att ett äktenskap eller ett samboförhållande upphör eller att maken eller sambon dör.

Uppskovsbeloppet hänförs till inkomstslaget kapital. I 3 kap. 18 § IL räknas återfört uppskovsbelopp upp som en sådan inkomst för vilken en begränsat skattskyldig fysisk person är skattskyldig.

3.5 Ränobeläggning av uppskovsbelopp

Den som har ett uppskovsbelopp enligt 47 kap. IL ska från och med 2009 års taxering erlægga ränta för den latent skattekredit som uppskovsbeloppet i praktiken innefattar. Ränobeläggningen sker genom att den som har ett uppskovsbelopp tar upp en särskild schablonintäkt i inkomstslaget kapital. Intäkten beräknas till 1,67 procent av uppskovsbeloppet.

Schablonintäkten är enligt 3 kap. 18 § IL en sådan inkomst som en begränsat skattskyldig fysisk person är skattskyldig för.

3.6 Begränsning av uppskovsbeloppets storlek

För avyttringar av privatbostäder som sker den 1 januari 2008 eller senare gäller att ett uppskovsbelopp inte får överstiga 1 600 000 kronor. Om den skattskyldige inte varit ensam ägare av bostaden får uppskovsbeloppet inte överstiga ett belopp som uppgår till 1 600 000 kronor multiplicerad med den skattskyldiges andel av bostaden. En skattskyldig som varit hälftenägare av bostaden kan således som mest få ett uppskovsbelopp om 800 000 kronor. Syftet med att göra begränsningen av uppskovsbeloppets storlek beroende av hur stor andel av den gamla bostaden som ägts av den skattskyldige är att förhindra att ytterligare möjligheter till uppskov ska kunna tillskapas genom att ytterligare delägare tas in.

Om de samlade medlen från kapitalvinsten från avyttringen av ursprungsbostaden och eventuellt tidigare uppskovsbelopp överstiger det maximala beloppet ska den överskjutande delen tas upp till beskattning.

3.7 Särskilt tillägg vid preliminärt uppskov

Den skattskyldige kan erhålla s.k. preliminärt uppskov med beskattning av en kapitalvinst från avyttring av en privatbostad under förutsättningar som närmare framgår av 47 kap. 7 § första stycket 3 och 47 kap. 8 § IL. Om preliminärt uppskov beviljats ska avdraget i vissa fall återföras helt eller delvis vid den närmast följande taxeringen (47 kap. 9 § IL).

Om den skattskyldige inte uppfyller villkoren för förvärv av en ersättningsbostad eller bosättning, ska hela uppskovsbeloppet återföras till beskattning. Om uppskovsvillkoren är uppfyllda men ersättningen för ursprungsbostaden överstiger ersättningen för ersättningsbostaden får uppskovsbeloppet inte överstiga ett belopp som uppgår till föregående års kapitalvinst ökad med tidigare uppskovsbelopp och minskad med

skillnaden mellan ersättningen för ursprungsbostaden samt ersättningen för ersättningsbostaden. Överskjutande del ska återföras till beskattning.

Om uppskovsbeloppet ska återföras helt eller delvis ska enligt 47 kap. 10 § IL ett särskilt tillägg tas upp som kapitalinkomst. Det särskilda tillägget är 10 procent av det återförda belopp som ska tas upp. Det särskilda tillägget betingas av den skattekrediten som ligger i att genom att kapitalvinsten blir beskattad ett år senare än vad som annars skulle varit fallet (prop. 1993/94:45 s. 49 f). Schablonintakten som utgör räntebeläggning av uppskovsbeloppet beräknas inte på en sådan del av ett preliminärt uppskov som enligt 47 kap. 9 § IL ovillkorligen måste återföras (47 kap. 11 b § IL).

3.8 Beskattning av dödsbon efter begränsat skattskyldiga

Huvudregeln enligt 1 kap. 3 § IL är att lagens bestämmelser om juridiska personer inte ska tillämpas på dödsbon. Enligt 4 kap. 3 § gäller dock att för ett dödsbo efter en person som vid sin död var begränsat skattskyldig tillämpas för senare beskattningsår än dödsåret de bestämmelser som gäller för utländska bolag.

Ett utländskt bolag är en begränsat skattskyldig juridisk person (2 kap. 5 a § och 6 kap. 7 § IL). Begränsat skattskyldiga juridiska personer är bara skattskyldiga för vissa i 6 kap. 11 och 12 §§ IL närmare angivna inkomster, bl.a. inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige.

4 Överväganden och förslag

4.1 Utvidgning av den kommunala fastighetsavgiften

4.1.1 Behovet av en utvidgning

Som framgår av avsnitt 3.2 faller bl.a. tomtmark som hör till småhus som inte åsatts ett byggnadsvärde utanför fastighetsavgiftssystemet. Detta beror på att fastighetsavgiftssystemet inte omfattar obebyggd mark och att frågan om när tomtmark ska anses bebyggd har knutits till förekomsten av en eller flera värderingsenheter för småhus som är uppförda.

Utanför fastighetsavgiftssystemet faller, som nämnts i avsnitt 3.2, även tomtmark som hör till småhus som inte ingår i samma taxeringsenhet, dvs. tomtmark som visserligen är bebyggd med ett eller flera småhus men där byggnaden inte ägs av samma person som äger marken. Det typiska exemplet på en sådan tomt är en arrendetomt med ett hus på s.k. ofri grund.

I propositionen med förslag till lagstiftning om kommunal fastighetsavgiften uttalade regeringen (prop. 2007/08:27 s. 77) att fastighetsavgiftsreformen tog sikte på bostäder och innebar ett system med en schabloniserad klumpsummeavgift för både byggnad och mark samt att

modellen låter sig mindre väl förenas med att låta tomtmark omfattas av avgiften när denna ägs av någon annan än den som äger bostadsbyggnaden.

Frågan om beskattningen av arrendetomter uppmärksammades av skatteutskottet som uttalade att utskottet utgår från att regeringen följer frågan och vid behov återkommer till riksdagen (bet. 2007/08:SkU10 s. 18).

Utformningen av den kommunala fastighetsavgiften för småhus har rönt viss kritik för att tomtmark med tillhörande småhus som inte åsatts ett byggnadsvärde, och arrendetomter där husen inte är i samma ägares hand inte omfattas av den mer begränsade kommunala fastighetsavgiften utan finns kvar i fastighetsskattesystemet. En följd av detta är t.ex. att ägare av tomtmark med småhus utan byggnadsvärde inte kan få någon sådan skattereduktion för kommunal fastighetsavgift som beskrivits i avsnitt 3.2. Vad gäller arrendetomter med hus på ofri grund har bl.a. anförts att även om husägaren inte är skattskyldig för marken kommer fastighetsskatten många gånger ändå indirekt att belasta denne. Det har även gjorts jämförelser med tomträttsinnehavare, vilka enligt 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) jämföras med fastighetsägare och därmed kan få en kommunal fastighetsavgift som omfattar även marken.

Det framstår som angeläget att på något sätt inkludera tomtmark med småhus utan byggnadsvärde och med småhus bebyggda arrendetomter i systemet med kommunal fastighetsavgift. I det följande presenteras förslag för att åstadkomma detta.

4.1.2 Fastighetsavgift för tomtmark med småhus utan byggnadsvärde

Förslag: Definitionen av bebyggelse för småhusenheter och småhus på lantbruk kopplas till småhus i stället för till värderingsenhet för småhus.

Den nuvarande gränsdragningen mellan vad som är bebyggd tomtmark för småhus och således omfattas av kommunal fastighetsavgift och vad som är obebyggd tomtmark för småhus och således omfattas av statlig fastighetsskatt är beroende av om det finns ett uppfört småhus som utgör en värderingsenhet för småhus. Kravet på bebyggelse för att småhus med tillhörande tomtmark ska omfattas av den kommunala fastighetsavgiften är således knutet till att det småhus som finns där ska ha åsatts ett byggnadsvärde, dvs. vara värt minst 50 000 kronor.

Kopplingen till värderingsenhet har flera fördelar. Den innebär att förekomsten av ett småhus är fastslagen vid fastighetstaxeringen. Det innebär i sin tur att byggnationen håller en viss standard. Denna ordning minskar möjligheterna att kringgå bestämmelserna om fastighetsskatt på obebyggd mark genom att låta uppföra en mycket enkel byggnad för att på så sätt komma i åtnjutande av det generellt sett mer gynnsamma fastighetsavgiftssystemet.

Mot dessa fördelar ska dock ställas att personer med enkla småhus som inte åsatts byggnadsvärde, företrädesvis fritidshus, inte kommer i åtnjutande av fastighetsavgiften trots att bostäderna inte är mindre fullvärdiga

som bostäder än andra småhus som har uppnått beloppsgränsen för en värderingsenhet och åsatts ett byggnadsvärde. Om tomtmarkens värde är högt kan fastighetsskatten för en tomt med ett enkelt hus utan värde bli avsevärt högre än fastighetsavgiften för en motsvarande tomt med ett hus som åsatts ett värde, trots att det totala taxeringsvärdet är högre för den senare tomten när byggnadens värde beaktas. Detta kan upplevas som en orättvis och omotiverad särbehandling. Det kan dock poängteras att ett småhus beläget på tomtmark med högt taxeringsvärde normalt bör åsättas ett eget värde även om huset håller en mycket enkel standard.

Som framgår av det anförda är det angeläget att, så långt möjligt, behandla fastighetsägare med småhus som inte utgör värderingsenheter på motsvarande sätt som fastighetsägare med småhus som utgör värderingsenheter.

Ett möjligt sätt att åstadkomma detta skulle kunna vara att sänka den nuvarande beloppsmässiga gränsen för vad som utgör en värderingsenhet. Gränsen har varit 50 000 kronor sedan den 1 januari 1993 (SFS 1992:1666) och för småhus tillämpats från och med 1996 års allmänna fastighetstaxering. Dessförinnan var gränsen 10 000 kronor, vilket härörde från fastighetstaxeringslagens införande.

En sänkning skulle emellertid inte få genomslag förrän vid 2011 års fastighetstaxering av lantbruksenheter för småhus på lantbruksenheter och 2012 års fastighetstaxering av för övriga småhus. Det skulle innebära att ett resultat skulle skönjas först vid 2012 och 2013 års inkomsttaxeringar. En sänkning skulle dessutom innebära att ett antal ägare av enkla småhus på ofri grund som i dag saknar taxeringsvärde och därför inte belastas med vare sig fastighetsskatt eller fastighetsavgift skulle få taxeringsvärden värden åsatta på sina hus och börja betala fastighetsavgift för hus som de i dag inte behöver betala för. Även med en sänkning skulle det dessutom fortfarande kunna uppkomma gränsdragningsfall där resultatet skulle kunna framstå som olyckligt. Till detta kommer även att en sänkning skulle motverka de förenklings- och rationaliseringsvinster som var ett av syftena med den tidigare höjningen (se prop. 1992/93:122 s. 57).

En lösning som mer direkt tar sikte på problematiken är att helt slopa byggnationens koppling till värderingsenheter och låta fastighetsavgiften för småhus baseras på förekomsten av småhus, oavsett om dessa utgör värderingsenheter eller inte. Inte heller detta är dock en invändningsfri ordning. Småhus som inte utgör värderingsenheter registreras inte vid fastighetstaxeringen, vilket gör att Skatteverket skulle vara beroende av att på annat sätt få uppgifter om dessa för att på ett korrekt sätt kunna beräkna fastighetsavgift för tomtmark med sådana småhus. Det bör dock ligga i enskilda fastighetsägarnas intresse att påvisa att en tomt som vid fastighetstaxeringen framstår som obebyggd är bebyggd med småhus som inte åsatts byggnadsvärde.

En nackdel med den beskrivna lösningen är att det försämrar möjligheten att upprätthålla den önskvärda gränsdragningen mellan bebyggd mark för vilken fastighetsavgift utgår och obebyggd mark för vilken fastighetsskatt utgår. Definitionen av ett småhus, en byggnad som är inrättad till bostad åt en eller två familjer, innehåller inte några särskilda krav på utformningen och i Skatteverkets allmänna råd (se avsnitt 3.1) ställs förhållandevis allmänt hållna krav på utformningen. Det gör att

även mycket enkla byggnader kan anses som småhus. Ett hus behöver dessutom inte rent faktiskt vara bebott för att utgöra ett småhus utan det räcker med att det är inrättat på ett sådant sätt att det är beboeligt.

Ett alternativ är naturligtvis att låta en värderingsenhet för tomtmark som hör till ett eller flera småhus som saknar byggnadsvärde omfattas av den kommunala fastighetsavgiften med ett tak som inte är beroende av det faktiska antalet småhus på tomten. En sådan lösning har dock den nackdelen att småhustomter kan komma att behandlas olika beroende på standarden på förekommande småhus, dvs. fastställt byggnadsvärde, om det finns mer än ett småhus på tomten. En tomt med två värderingsenheter för småhus skulle då ha ett dubbelt så högt takbelopp som en tomt med två småhus som inte utgör värderingsenheter, även om fastigheterna skulle ha likvärdiga totala taxeringsvärden. En lösning av detta slag ökar dessutom komplexiteten i lagstiftningen.

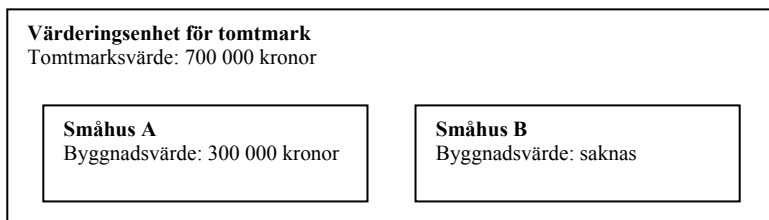
Vid en sammantagen bedömning av fördelar och nackdelar framstår alternativet att definitionen av byggnation kopplas till begreppet småhus som sådant som den lämpligaste. Det föreslås därför att fastighetsavgift för tomtmark med småhus ska ta sin utgångspunkt i antalet småhus i stället för antalet värderingsenheter för småhus. Förslaget innebär ingen förändring av det faktum att det krävs en viss minimistandard för att en byggnad ska kategoriseras som ett småhus (se närmare om definitionen av småhus i avsnitt 3.1).

Ändringen innebär ingen skillnad i sak för ägare av småhus på ofri grund som saknar taxeringsvärde, där småhuset inte belastas av vare sig fastighetsskatt eller fastighetsavgift.

Som framgår av avsnitt 3.1 görs jämförelsen mellan fastighetsavgiftens takbelopp och 0,75 procent av taxeringsvärdet för varje småhus med tillhörande tomtmark. Om tomtmarken är gemensam för flera småhus (där inget av husen har nedsatt fastighetsavgift på grund av nyproduktion), ska hela tomtmarksvärdet hänföras till det småhus som har det högsta byggnadsvärdet. Med denna princip innebär kopplingen till småhus i stället för till värderingsenhet för småhus i praktiken ingen avgörande skillnad för den som i dag har en eller flera värderingsenheter för småhus.

Den som t.ex. har en tomtmark med två småhus, varav ett med byggnadsvärde och ett utan eget byggnadsvärde, har i dag en värderingsenhet för småhus (småhuset utan eget byggnadsvärde ingår i en och samma värderingsenhet som det andra huset) en fastighetsavgift som uppgår till högst ett takbelopp. Efter den nu föreslagna reformeringen har samma person en fastighetsavgift för småhuset med byggnadsvärde och marken som uppgår till högst ett takbelopp. För småhuset utan byggnadsvärde görs jämförelsen mellan fastighetsavgiftens takbelopp och 0,75 procent av ett taxeringsvärde som är 0 kronor. Således utgår ingen ytterligare fastighetsavgift för huset utan värde.

Exempel 4.1 Fastighetsavgift för fastighet med två småhus, varav ett utan byggnadsvärde



I exempel 4.1 uppgår det totala taxeringsvärdet till 1 miljon kronor. Småhus B, som saknar byggnadsvärde, ingår i samma värderingsenhet för småhus som småhus A. Fastighetsavgiften enligt nuvarande system uppgår till det lägsta av fastighetsavgiftens takbelopp och 0,75 procent av taxeringsvärdet. Fastighetsavgift baserad på taxeringsvärdet uppgår till ((tomtommarksvärde 700 000 kronor + byggnadsvärde 300 000 kronor) x 0,75 procent =) 7 500 kronor. Fastighetsavgift baserad på taxeringsvärdet enligt det föreslagna nya systemet skulle uppgå till ((tomtommarksvärde 700 000 kronor + byggnadsvärde för småhus A 300 000 kronor) x 0,75 procent) + byggnadsvärde för småhus B 0 kronor x 0,75 procent =) 7 500 kronor. Om man antar att fastighetsavgiftens takbelopp för 2010 är 6 475 kronor⁴ blir fastighetsavgiften i båda fallen 6 475 kronor eftersom detta belopp är lägre än 7 500 kronor. Den totala beskattningen blir således oförändrad.

Däremot uppstår en skillnad för mark med enbart hus där byggnadsvärde saknas, vilket illustreras i nästa exempel.

Exempel 4.2 Fastighetsavgift för fastighet med ett småhus utan byggnadsvärde

<p>Värderingsenhet för tomtmark Tomtommarksvärde: 1 000 000 kronor</p>	
<table border="1"> <tr> <td> <p>Småhus Byggnadsvärde: saknas</p> </td> </tr> </table>	<p>Småhus Byggnadsvärde: saknas</p>
<p>Småhus Byggnadsvärde: saknas</p>	

I exempel 4.2 uppgår det totala taxeringsvärdet till 1 miljon kronor. Fastighetsskatten enligt nuvarande system uppgår till tomttommarksvärde 1 000 000 kronor x 1 procent = 10 000 kronor. Fastighetsavgiften enligt det föreslagna nya systemet skulle uppgå till det lägsta av fastighetsavgiftens takbelopp och 0,75 procent av taxeringsvärdet. Fastighetsavgift beräknad på taxeringsvärdet ((tomtommarksvärde 1 000 000 kronor + byggnadsvärde för småhuset 0 kronor) x 0,75 procent =) 7 500 kronor. Om man antar att fastighetsavgiftens takbelopp för 2010 är 6 475 kronor blir fastighetsavgiften 6 475 kronor eftersom detta belopp är lägre än 7 500 kronor. Den totala beskattningen blir således märkbart lägre än enligt nuvarande regler.

Uppgifter om småhus som saknar byggnadsvärde

I de flesta fall kommer Skatteverket att ha uppgift om förekomsten av småhus i form av de värderingsenheter för småhus som konstaterats vid fastighetstaxeringen. I de fall då småhus inte utgör värderingsenhet kommer Skatteverket ha ett behov av att få uppgift om förekomsten av

⁴ Antagandet bygger på en beräkning med utgångspunkt i ett antaget inkomstbasbelopp för 2010 på 51 800 kronor. Antagandet är hämtat ur Konjunkturinstitutets rapport Konjunkturläget i juni 2009.

dessa småhus. De småhusägare vars småhus inte har åsatts byggnadsvärde kommer att ha ett eget intresse av att få småhus som inte åsatts byggnadsvärde beaktade. Det ankommer därför på dessa individer att själva upplysa Skatteverket om dessa småhus. I de fall då förekomsten av ett småhus inte fastställts vid fastighetstaxeringen är det naturligt att det ankommer på fastighetsägaren att styrka att det på tomten finns ett småhus enligt definitionen i 2 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

4.1.3 Fastighetsavgift för tomtmark som hör till småhus på ofri grund och fastighetsavgift för småhus på ofri grund

Förslag: Fastighetsavgiften för tomtmark som hör till småhus på ofri grund uppgår till halva takbeloppet för småhus, dock högst 0,75 procent av taxeringsvärdet. Fastighetsavgiften för småhus på ofri grund uppgår till halva takbeloppet för småhus, dock högst 0,75 procent av taxeringsvärdet.

För hus på annans mark, s.k. byggnad på ofri grund, gäller att huset och tomten ägs av två olika personer och utgör två skilda taxeringsenheter.⁵ Ett småhus på ofri grund omfattas av avgiftssystemet medan tomtmarken, som inte ingår i samma taxeringsenhet som småhuset, omfattas av fastighetsskattesystemet. Fastighetsavgiftens konstruktion som en schabloniserad klumpsummeavgift för både byggnad och mark i ett är problematisk när byggnad och mark är i olika ägares hand.

En uppdelning av avgiften på mark respektive byggnad kan vid första påseendet förefalla vara en enkel lösning, men skulle i praktiken vara komplicerad. Den befintliga lagstiftningen om statlig fastighetsskatt och kommunal fastighetsavgift innehåller bestämmelser som reglerar om mark som hör till både uppförda hus och hus under uppförande ska hänföras till fastighetsskattesystemet eller fastighetsavgiftssystemet och bestämmelser om till vilket eller vilka hus tomtmark ska höra vid tillämpning av reglerna om nedsättning av fastighetsavgift för nybyggda bostäder. Att tillföra nya proportioneringsregler som ska samspela med dessa regler skulle komplicera lagstiftningen avsevärt. En proportionering av fastighetsavgiften mellan mark och byggnad i olika ägares hand skulle även kunna leda till konflikter mellan fastighetsägare och arrendator beträffande samspelet mellan de olika enheterna.

Det nu anförda ger vid handen att ett takbelopp för marken i arrendefallen lämpligen bör ske i form av ett särskilt belopp för marken utan koppling till bebyggelsen på den samma.

En möjlighet är att tomtmark av aktuellt slag ges samma takbelopp som det som gäller per värderingsenhet för småhus. Det skulle innebära dubbla takbelopp – ett belopp för marken och ett belopp för huset som marken hör till (under förutsättning att huset har åsatts ett värde). Ett småhus på ofri grund och tillhörande tomtmark skulle därvid kunna få en

⁵ Egendom som ingår i en och samma taxeringsenhet måste ha samma ägarförhållanden – jfr 4 kap. 2 och 3 §§ fastighetstaxeringslagen (1979:1152). Ett småhus och tillhörande tomtmark kan därför bilda olika taxeringsenheter även om viss, men inte fullständig, ägar-gemenskap råder, t.ex. om A, B och C äger marken men bara A äger huset.

fastighetsavgift som är dubbelt så hög som den maximala fastighetsavgiften är för motsvarande hus med tillhörande tomtmark där huset och tomtmarken finns i en och samma ägares hand. En sådan ordning kan inte anses eftersträvsvärd.

En ytterligare möjlighet är att sätta ett annat takbelopp för tomtmarken än det takbelopp som gäller per värderingsenhet för småhus. Detta bör i så fall lämpligen kombineras med att småhus på ofri grund ges ett nytt takbelopp för att den samlade situationen för tomt och mark, så långt möjligt, ska efterlikna situationen för småhusägare som även äger den tomtmark som huset står på. Med denna utgångspunkt framstår det som den naturligaste lösningen att ge tomtmarken och småhuset vardera ett takbelopp som motsvarar hälften av det ordinarie takbeloppet per småhus.

Denna lösning innebär inte en fullständig neutralitet i alla situationer mellan ett småhus på en arrendetomt och ett småhus på en ägd tomt. Om småhuset saknar taxeringsvärde kommer taken att slå olika för tomtmarken eftersom taket för ägda tomter är dubbelt så högt som taket för arrendetomter.

Även om småhuset har ett taxeringsvärde kan ojämlikhet uppkomma i t.ex. de fall då taxeringsvärdet för marken slår i det lägre avgiftstaket men taxeringsvärdet för huset inte gör det, samtidigt som det sammanlagda taxeringsvärdet för tomt och huset slår i det högre avgiftstaket.

Ett takbelopp för tomtmark kan inte göras beroende av antalet småhus på ofri grund på tomten. En sådan ordning skulle nämligen kräva att Skatteverket förde ett register över alla sådana småhus som inte utgör värderingsenheter och som helt saknar varje betydelse för beskattningen för deras ägare på grund av att de saknar taxeringsvärden. Även detta innebär således en ojämlikhet i förhållande till hus med ägda tomter.

De redovisade invändningarna är dock inte av sådan karaktär att de bör hindra en utformning av fastighetsavgiften för arrendetomter och småhus på ofri grund som den nu skisserade. Förslaget är därför att tomter som hör till småhus som inte ingår i samma taxeringsenhet respektive småhus till vilka hör tomter som inte ingår i samma taxeringsenhet ska ha en fastighetsavgift som uppgår till hälften av takbeloppet per småhus, dock högst 0,75 procent av taxeringsvärdet. Med taxeringsvärdet avses här i fråga om mark tomtmarksvärdet och i fråga om småhus byggnadsvärdet. Om t.ex. småhuset saknar taxeringsvärde utgår inte någon avgift alls för huset.

Uppgifter om småhus på ofri grund

Som anförts under föregående avsnitt kommer Skatteverket i de flesta fall att ha uppgift om förekomsten av småhus i form av de värderingsenheter för småhus som konstaterats vid fastighetstaxeringen. Enligt uppgift från Skatteverket är det möjligt att i verkets system koppla värderingsenheter för småhus på ofri grund till de värderingsenheter för tomtmark som de står på.

I de fall då småhus inte utgör värderingsenhet kommer Skatteverket emellertid att ha behov av att få uppgift om förekomsten av dessa småhus. De fastighetsägare som berörs kommer att ha ett eget intresse av att

få småhus som inte åsatts byggnadsvärde beaktade. Det ankommer därför på dessa individer att själva upplysa Skatteverket om dessa småhus. I de fall då förekomsten av ett småhus inte fastställts vid fastighetstaxeringen är det naturligt att det ankommer på fastighetsägaren att styrka att det finns ett småhus, i den mening som avses i 2 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152), på tomten.

Om tomtmarksägaren är osäker på om förekomsten av ett småhus i annans ägo på hans mark har fastslagits vid fastighetstaxeringen har denne möjlighet att fråga byggnadens ägare eller kontrollera hos Skatteverket om vad som beslutats vid den senaste fastighetstaxeringen.

4.1.4 Obebyggd tomtmark för småhus, småhus under uppförande och tomtmark för sådana byggnader

Bedömning: Kommunal fastighetsavgift bör alltså inte utgå för obebyggd tomtmark för småhus, småhus under uppförande och tomtmark för sådana byggnader.

Som framgår av avsnitt 3.2 omfattas obebyggd mark, byggnader under uppförande och mark för sådana byggnader inte av den kommunala fastighetsavgiften. I propositionen med förslag till lagstiftning om kommunal fastighetsavgift uttalade regeringen (prop. 2007/08:27 s. 77) att det inte kunde anses angeläget att undanta obebyggd tomtmark som innehas i spekulationssyfte från statlig fastighetsskatt för att i stället låta den omfattas av den generellt sett mer gynnsamma kommunala fastighetsavgiften och att det inte var möjligt att utforma en praktiskt fungerande gränsdragning mellan obebyggda tomtmarker som innehas i olika syften. Regeringen uttalade vidare att om taxeringsvärdet för den obebyggda marken är högt innebär övergången från statlig fastighetsskatt till kommunal fastighetsavgift på tidigare obebyggd mark en lättnad som kan utgöra ett visst incitament för bostadsbyggnation. Regeringen uttalade att det låg väl i linje med detta resonemang att låta fastighetsskatt utgå för ett småhus eller ett flerbostadshus under uppförande, vilka ännu inte utgör bostäder i egentlig mening, samt erinrade om att uttag av fastighetsskatt för byggnader under uppförande är ett naturligen övergående förhållande.

Skatteutskottet har sedermera uttalat att tomtmark som innehas i spekulationssyfte inte bör omfattas av den generellt sett mer gynnsamma kommunala fastighetsavgiften förrän den är bebyggd på ett för boende ändamålsenligt sätt (bet. 2008/09:SkU23 s. 36 f).

Det har inte framkommit något som ger anledning att nu göra en annan bedömning i fråga om kommunal fastighetsavgift för obebyggd mark, byggnader under uppförande och mark för sådana byggnader än den som regeringen tidigare gjort. Kommunal fastighetsavgift bör således alltså inte utgå för obebyggd tomtmark för småhus, småhus under uppförande och tomtmark för sådana byggnader.

4.1.5 Överföring till kommunerna

Förslag: De tillkommande fastighetsavgiftsmedlen tillförs kommunerna 2010. Utvidgningen av fastighetsavgiften regleras genom en minskning 2010 av det på statsbudgeten inom utgiftsområde 25 Allmänna bidrag till kommuner uppförda anslaget 1:1 Kommunalekonomisk utjämning med ett belopp som motsvarar de beräknade tillkommande fastighetsavgiftsmedlen 2010.

Fastighetsavgiftsmedlen enligt nuvarande system överförs till kommunerna på sätt som närmare beskrivits i avsnitt 3.3.

I propositionen med förslag till lagstiftning om kommunal fastighetsavgiften var en utgångspunkt att vartefter ytterligare medel, till följd av tillkommande bostäder, höjningar av lägre taxeringsvärden och indexering av avgiften, inflyter i systemet skulle detta komma de enskilda kommunerna till del (prop. 2007/08:27 s. 70).

I och med utvidgningen av tillämpningsområdet för den kommunala fastighetsavgiften kommer ytterligare medel att tillföras fastighetsavgiftssystemet inte genom uppförande av fler bostäder utan genom att fler fastigheter än tidigare inkluderas. Det är således närmast fråga om en förändring av själva införandet av den kommunala fastighetsavgiften. Det ligger därför närmast till hands att nu som vid införandet justera statsbidragen. Anslaget för kommunalekonomisk utjämning bör justeras med ett belopp motsvarande beräknade tillkommande fastighetsavgiftsmedel för 2010.

4.1.6 Arrendators talerätt i fråga om fastighetstaxering

Förslag: Arrendator som enligt avtal gentemot ägaren har att ansvara för kommunal fastighetsavgift för fastigheten ges rätt att begära omprövning och överklaga i fråga om allmän, förenklad och särskild fastighetstaxering.

Rätt att begära omprövning och överklaga i fråga om allmän, förenklad eller särskild fastighetstaxering har den som vid ingången av fastighets-taxeringsåret är ägare av en fastighet. Detsamma gäller den som därefter, dock senast före ingången av femte året efter fastighetstaxeringsåret, har blivit ägare av fastigheten. Ägarens rätt att överklaga gäller även en arrendator, som enligt avtal, ingånget efter år 1928, gentemot ägaren har att ansvara för skatt för fastigheten.

Många fastigheter som arrenderas blir föremål för fastighetsavgift i stället för den tidigare fastighetsskatten. Arrendators rätt att överklaga bör därför utsträckas till att även omfatta arrendatorer med avtal om att svara för kommunal fastighetsavgift för en fastighet.

4.2 Förändrade regler för uppskov med beskattning av kapitalvinst vid avyttring av privatbostad

4.2.1 Slopande av det särskilda tillägget vid återföring av preliminärt uppskov

Förslag: Det särskilda tillägget vid återföring, helt eller delvis, av ett preliminärt uppskov till beskattning slopas.

Skatteverkets begäran

Det särskilda tillägget vid återföring av preliminärt uppskov har beskrivits närmare i avsnitt 3.7. Som framgår av avsnitt 2 har Skatteverket hemställt att det särskilda tillägget ska slopas.

Skatteverket har åberopat följande skäl för hemställan. Den höga nivån på det särskilda tillägget medför en ökad mängd av omprövningar av föregående års deklARATIONER. Det allmänna ränteläget är dessutom så lågt att nivån på det särskilda tillägget uppfattas som oskäligt av medborgarna. Vidare kan, om det särskilda tillägget slopas, schablonintäkt för uppskovsbelopp beräknas även för den del som måste återföras till beskattning enligt 47 kap. 9 § IL. Det skulle innebära att schablonintäkten kan beräknas maskinellt även för preliminära uppskovsbelopp, vilket enligt Skatteverket skulle medföra en enhetlig och enkel tillämpning av samtliga medgivna uppskov, enklare blanketter samt färre fel i beräkningar och överföringar, färre omprövningar angående avstående av preliminära uppskovsbelopp och en ökad acceptans för skattereglerna.

Möjligheterna till förtryckning

Schablonintäkten för uppskovsbelopp ska enligt 47 kap. 11 b § IL beräknas på ett underlag som utgörs av uppskovsbeloppets storlek vid ingången av beskattningsåret. Det innebär att någon schablonintäkt inte ska tas upp för det beskattningsår då ursprungsbostaden säljs, dvs. det år för vilket uppskovet beslutas, men att schablonintäkt i sin helhet ska tas upp för det år då uppskovsbeloppet återförs till beskattning. Schablonintäkten kan därmed beräknas maskinellt och förtryckas på inkomstdeklarationen i likhet med ränta, utdelning och andra löpande kapitalinkomster enligt lämnade kontrolluppgifter.

Ett preliminärt uppskov kan ligga till grund för beräkning av schablonintäkt helt eller delvis, beroende på i vilken omfattning som det måste återföras till beskattning enligt 47 kap. 9 § IL. Detta medför att schablonintäkt på preliminära uppskov inte kan beräknas maskinellt och därmed inte heller förtryckas på inkomstdeklarationen. I stället måste den skattskyldige själv beräkna schablonintäkten på blankett K2 samt eventuellt även det särskilda tillägget, om någon del av uppskovet måste återföras på grund av att ersättningsbostaden är billigare än ursprungsbostaden.

Samtliga preliminära uppskov medför således en manuell hantering för de skattskyldiga eftersom schablonintäkt och särskilt tillägg måste

beräknas för sig på en särskild blankett och därefter överförs till huvudblanketten som en tilläggsuppgift, vilket sammantaget leder till en ökad risk för fel. Detta medför dessutom ett administrativt merarbete för Skatteverket att registrera och hantera de manuella tilläggsuppgifterna på såväl på huvudblanketten som blankett K2.

Vid 2006 års taxering uppgick antalet preliminära uppskov till 13 708 stycken och vid 2007 års taxering uppgick antalet till 14 323 stycken. Det finns i nuläget inget som talar för att de preliminära uppskoven kommer att minska i antal. Det är således ett relativt stort antal där räntebeläggningen inte kan förtryckas.

Enklare regler och blanketter

Från och med 2008 års taxering kan en skattskyldig frivilligt återföra ett tidigare beviljat uppskov. Uppskov kan även begäras för ett lägre belopp än vad den skattskyldige högst är berättigad till. Det särskilda tillägget ska dock inte tas upp vid en frivillig återföring av ett preliminärt uppskov. Dessa regeländringar medförde för 2008 års taxering en ökad komplexitet av blankett K2. Vid 2009 års taxering tillkommer dessutom beräkning av schablonintäkt baserad på den delen av det preliminära uppskovet som inte måste återföras till beskattning, vilket bidrar till att ytterligare komplicera utformningen av blankett K2. Sammantaget ökar detta risken för fel och motverkar visionen om att det ska vara enkelt för medborgarna att göra rätt.

Omprövning av föregående års taxering

Kostnadsränta ska betalas på skatteskulder enligt bestämmelserna i 19 kap. skattebetalningslagen (1997:483, SBL). Räntan beräknas enligt 19 kap. 3 § SBL med utgångspunkt från den s.k. basräntan som motsvarar den räntesats som gäller för sexmånaders statsskuldsväxlar. Vid anstånd med betalning beräknas kostnadsräntan efter en räntesats som motsvarar basräntan och vid betalning av slutlig skatt beräknas kostnadsräntan efter en räntesats som motsvarar basräntan alternativt 125 procent av basräntan men lägst 1,25 procent. Från och med den 1 april 2009 är basräntan 0 procent.

Senast den 2 maj året efter det taxeringsår då ett preliminärt uppskov har begärts kan den skattskyldige konstatera att hela eller del av uppskovsbeloppet måste återföras till beskattning, vilket även medför en extra belastning i form av det särskilda tillägget. I ett sådant fall kan den skattskyldige i stället begära omprövning av föregående års taxering med yrkande om att inte bli tillgodoförd något preliminärt uppskov och därmed beskatta den ursprungliga kapitalvinsten för det året. Detta resulterar i en omräkning av skatten samt en kostnadsränta som i många fall kan vara klart lägre än skatten på det särskilda tillägget.

Skälig räntenivå

Ett preliminärt uppskov med beskattningen av kapitalvinsten innebär att den skattskyldige har ytterligare ett år på sig att uppfylla kraven för ett

uppskov. Om förutsättningarna för uppskov med hela vinsten inte uppfylls vid det följande årets taxering har den skattskyldige erhållit en skattecredit jämfört med om motsvarande belopp hade beskattats det år då vinsten deklarerades. Detta kan närmast jämföras med ett anstånd att betala en viss förfallen skatteskuld varför det är motiverat att någon form av ränta påförs, särskilt för de fall där uppskovet ska återföras i sin helhet.

En sådan ränta bör beräknas efter en räntesats som kan motiveras och är acceptabel i förhållande till den allmänna räntenivån. När storleken för det särskilda tillägget bestämdes hade diskontot nyligen varit så högt som 10 procent. Tillägget motsvarade således vid denna tid en marknadsmässig ränta. Räntenivån har därefter sjunkit. Diskontot respektive den referensränta som sedermera ersatt diskontot har sedan 1998 varit som lägst 1 procent och som högst 4,5 procent. För närvarande är referensräntan 2 procent. Enligt Skatteverket har ett flertal skattskyldiga vid kontakt med verket framfört att storleken av det särskilda tillägget numera är oskäligt i förhållande till den erhållna förmånen av en uppskjuten skattebetalning, vilket riskerar att minska acceptansen och förtroendet för skattesystemet i sin helhet. För att upprätthålla en god skattemoral är det av särskild vikt att medborgarna uppfattar skattereglerna som rättvisa och sakligt motiverade.

En sakligt motiverad räntenivå bör lämpligen motsvara den generella räntebeläggning av uppskovsbelopp som gäller från och med 2009 års taxering.

För en generell tillämpning av schablonintäkt på uppskovsbelopp talar att den som i övrigt uppfyller bestämmelserna och medges ett uppskovsbelopp inte ska drabbas av en särskild skatt enbart av det skälet att ersättningsbostaden är billigare än ursprungsbostaden. Dessutom kan de skattskyldiga numera begära ett lägre slutligt uppskovsbelopp än vad de maximalt är berättigade till. Om ersättningsbostaden är billigare än ursprungsbostaden så ska ett särskilt tillägg påförs för den delen som måste återföras, men inget tillägg ska tas ut för den delen som den skattskyldige frivilligt återför till beskattning.

Slutsatser

Klart övervägande skäl talar för att återföring av ett preliminärt uppskov ska ha samma räntebeläggning som gäller för övriga bestående uppskov genom schablonintäkten. Härigenom uppnås en likformig behandling av uppskovsbeloppen samt en betydande förenkling för såväl de skattskyldiga som för Skatteverket. Detta leder dessutom till att reglerna uppfattas som rättvisa och legitima, vilket bidrar till en förbättrad acceptans för skattesystemet.

4.2.2 Utvidgad skattskyldighet för återfört uppskovsbelopp och schablonintäkt

Förslag: Begränsat skattskyldiga juridiska personer görs skattskyldiga för inkomster i form av återfört uppskovsbelopp samt schablonintäkt enligt 47 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

Som redogjorts för i avsnitt 3.4 ska ett uppskovsbelopp återföras när ersättningsbostaden avyttras. Ett uppskovsbelopp ska vidare, med vissa undantag, återföras till beskattning om en ersättningsbostad övergår genom arv, testamente, gåva eller bodelning.

En ersättningsbostad behöver inte ligga i Sverige utan kan ligga i någon annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). Den som flyttar till en annan EES-stat blir i normalfallet begränsat skattskyldig i Sverige. Som redovisats i avsnitt 3.4 och 3.5 är en begränsat skattskyldig fysisk person skattskyldig för återfört uppskovsbelopp samt schablonintäkt enligt 47 kap. inkomstskattelagen (1999:1229, IL).

Som framgår av avsnitt 3.8 gäller för ett dödsbo efter en person som vid sin död var begränsat skattskyldig att dödsboet för senare beskattningsår än dödsåret behandlas som ett utländskt bolag, som är en begränsat skattskyldig juridisk person. Det har uppmärksammats att det inte finns någon motsvarande regel om skattskyldighet för återfört uppskovsbelopp och schablonintäkt för begränsat skattskyldiga juridiska personer som den som föreskrivs för begränsat skattskyldiga fysiska personer. Dödsbon efter begränsat skattskyldiga fysiska personer bör givetvis vara skattskyldiga för återförda uppskovsbelopp och schablonintäkt på samma sätt som personerna i fråga skulle ha varit. För att åstadkomma detta krävs en utvidgning av skattskyldigheten för begränsat skattskyldiga juridiska personer.

4.2.3 Justering av beloppsgränsen för avdrag för uppskovsbelopp vid tvångsavyttring

Förslag: I de fall då tvångsavyttring sker får avdrag för uppskovsbelopp göras om avdraget uppgår till minst 10 000 kronor.

Den 1 februari 2007 ändrades tekniken för uppskov. Tidigare återfördes uppskov till beskattning genom att ett tidigare uppskov minskade anskaffningskostanden vid kapitalvinstberäkningen för den bostad som var behäftad med uppskov (ersättningsbostaden). Numera görs kapitalvinstberäkningen utan beaktande av uppskovet. Det gamla uppskovet läggs samman med den framräknade vinsten och tas upp till beskattning tillsammans med vinsten. Om den skattskyldige uppfyller förutsättningarna för ett nytt uppskov kan vederbörande få uppskov, helt eller delvis, med beskattningen av de sålunda ackumulerade vinstmedlen. Ett uppskovsbelopp erhålls genom att den skattskyldige i samband med att kapitalvinsten redovisas gör ett avdrag för uppskovsbelopp.

För att avdrag för uppskovsbelopp över huvud taget ska få göras finns vissa beloppsgränser. För frivilliga försäljningar gällde tidigare att uppskov bara kunde erhållas om kapitalvinsten uppgick till minst

50 000 kronor. Vid expropriation och liknande förfaranden räckte det att vinsten uppgick till minst 10 000 kronor. Den förnyade tekniken för återföring av uppskov, där uppskov inte längre beaktas vid framräkning av vinsten, medförde ett behov av ändrad skrivning.

För frivilliga försäljningar föreskrivs nu i 47 kap. 6 § IL att avdrag för uppskopsbelopp inte får understiga 50 000 kronor. Det har uppmärksamats att formuleringen av beloppsgränsen för expropriation och liknande inte har anpassats på motsvarande sätt. Där gäller således alltså att vinsten måste uppgå till minst 10 000 kronor för att rätt till avdrag ska föreligga. Av författningskommentaren till ändringen av 47 kap. 6 § IL framgår dock att någon ändring i sak av de beloppsmässiga förutsättningarna för uppskov inte varit avsedd (prop. 2006/07:19, s. 55).

Att beloppsgränsen anknyter till vinsten innebär att en skattskyldig som har gjort en kapitalvinst som understiger 10 000 kronor inte kan få uppskov vid tvångsavyttring även om vinsten tillsammans med ett tidigare uppskov överstiger 10 000 kronor. Den skattskyldige bör dock i en sådan situation kunna få ett uppskov enligt den generella beloppsgränsen på 50 000 kronor om vinsten och tidigare uppskov uppgår till minst 50 000 kronor sammanlagt. En skattskyldig som har en vinst mindre än 10 000 kronor och inte kommer upp i 50 000 kronor när det gamla uppskovet läggs till kommer dock sämre ut än i det gamla systemet.

Lagtexten bör därför justeras så att det anges att avdraget för uppskopsbelopp i expropriationsfallen får göras om avdraget uppgår till minst 10 000 kronor. Ändringen i lagtexten innebär i allt väsentligt inte någon förändring.

4.2.4 Ytterligare begränsning av möjligheten till uppskov

Förslag: Ett uppskopsbelopp vid avyttring av en privatbostad som sker den 1 januari 2010 eller senare får inte överstiga 1 450 000 kronor. Om den skattskyldige inte varit ensam ägare av bostaden får uppskopsbeloppet inte överstiga ett belopp som uppgår till 1 450 000 kronor multiplicerad med den skattskyldiges andel av bostaden. Om de samlade medlen från kapitalvinsten från avyttringen av ursprungsbostaden och eventuellt tidigare uppskopsbelopp överstiger det maximala beloppet ska den överskjutande delen tas upp till beskattning.

Finansieringsbehov

De i denna promemoria föreslagna reformeringarna innebär minskade skatteintäkter. För att finansiera detta intäktsbortfall föreslås att taket för uppskopsbelopp ska sänkas.

Bakgrund

Den som vid avyttring av en privatbostad gör en kapitalvinst och förvärvar en ny bostad kan under vissa förutsättningar få uppskov med beskattning av vinsten. Ett uppskopsbelopp erhålls genom att den skattskyldige i

samband med att kapitalvinsten redovisas gör ett avdrag för uppskovsbelopp.

Det fanns tidigare inte någon övre gräns för hur stort ett uppskovsbelopp kunde vara. För avyttringar som sker den 1 januari 2008 eller senare finns ett tak för hur stort ett uppskovsbelopp maximalt får vara. Innebörden av taket är att ett uppskovsbelopp inte ska få överstiga ett belopp som uppgår till 1 600 000 kronor multiplicerat med den skattskyldiges andel av den gamla bostaden. Den som t.ex. ägt sin tidigare bostad till hälften kan således få ett uppskovsbelopp om högst 800 000 kronor. Om kapitalvinsten ökad med eventuellt tidigare uppskovsbelopp överstiger det maximala beloppet ska den överskjutande delen tas upp till beskattning vid den taxering då avyttringen av bostaden redovisas.

Denna begränsning infördes den 1 januari 2008, i syfte att finansiera införandet av den kommunala fastighetsavgiften och för att begränsa förekomsten av skattekrediter. Begränsningen gäller inte för äldre uppskovsbelopp. Dessa kan alltså i förekommande uppgå till belopp över 1 600 000 kronor. För sådana uppskovsbelopp får den nya regleringen betydelse först när uppskovsbeloppet tas upp till beskattning på grund av avyttring av ersättningsbostaden och ett nytt avdrag för uppskovsbelopp ska göras.

Sänkning av taket för uppskovsbelopp

En lämplig ny nivå för taket för uppskovsbelopp ur ett finansieringsperspektiv bedöms vara 1 450 000 kronor. Det nya lägre taket föreslås relateras till den skattskyldiges andel av den gamla bostaden på samma sätt som det tidigare taket. För den som t.ex. ägt hälften av bostaden blir taket således 725 000 kronor.

Sänkningen av taket bör inte medföra någon större påverkan på de skattskyldigas möjligheter till bostadsbyten. Enligt uppgifter från Skatteverket har per den 8 december 2008 ca 92 procent av uppskovsinnehavarna uppskovsbelopp som inte överstiger 1 000 000 kronor. Ca 97 procent av uppskovsinnehavarna har uppskovsbelopp som inte överstiger det nuvarande taket på 1 600 000 kronor.

Den som avyttrat en bostad under 2009, ges ett preliminärt uppskov vid 2010 års taxering och får ett slutligt uppskov först vid 2011 års taxering bör vid 2011 års taxering få begagna sig av det nuvarande taket för uppskovsbelopp. Den sänkta gränsen för ett uppskovsbeloppets storlek bör därför tillämpas endast på avyttringar som skett den 1 januari 2010 eller senare.

Förslaget innebär således inte någon förändring för äldre uppskovsbelopp. Dessa kommer alltså att i förekommande fall kunna uppgå till högre belopp, oavsett om de varit föremål för det tidigare taket på 1 600 000 kronor eller inte.

4.3 Ikraftträdanden

De föreslagna lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas första gången vid 2011 års taxering.

5 Konsekvensanalyser

5.1 Offentligfinansiella konsekvenser

Förslaget om att utvidga den kommunala fastighetsavgiften till att även omfatta småhus med byggnadsvärde under 50 000 kronor samt småhusmarker med hus på ofri grund innebär minskade skatteintäkter för offentlig sektor. Totalt beräknas skatteintäkterna minska med 210 miljoner kronor år 2010. Nettoförändringen för offentlig sektor består av minskade intäkter för staten med 340 miljoner kronor och ökade intäkter för kommunerna med 130 miljoner kronor, dvs. sammantaget – för offentlig sektor – minskade intäkter med 210 miljoner kronor. Statens intäkter minskar då den statliga fastighetsskatten slopas för hus med byggnadsvärde under 50 000 kronor m.m. och ersätts med den kommunala fastighetsavgiften. Kommunernas intäkter ökar i och med att den kommunala fastighetsavgiften tillförs kommunerna. Förändringen av kommunernas intäkter består dels av ökade intäkter på grund av utvidgningen av den kommunala fastighetsavgiften, dels av minskade intäkter då byggnad på ofri grund avgiftsbeläggs med endast halva kommunala fastighetsavgiften. Då det inte är möjligt att i statistiken särskilja de byggnader som är belägna på ofri grund från övriga småhus görs i beräkningarna det förenklande antagandet att byggnaden på ofri grund utgörs av ett småhus och att det i dag avgiftsbeläggs med hel kommunal fastighetsavgift. På samma sätt som när den kommunala fastighetsavgiften infördes år 2008 kommer den nu föreslagna utvidgningen av den kommunala fastighetsavgiften att innebära att en minskning av statsbidragen till kommunerna bör göras 2010 med 130 miljoner kronor. Samtidigt höjs de fastighetsavgiftsmedel som 2010 utbetalas till kommunerna med motsvarande belopp, vilket föranleder en ändring av lagen (2007:1413) om utbetalning till kommuner av fastighetsavgiftsmedel för 2008–2010.

Ett slopande av det särskilda tillägget på bostadsuppskoven bedöms innebära en negativ men i sammanhanget offentligfinansiellt försumbar effekt, uppskattningsvis ca 5 miljoner kronor. Effekterna av övriga förslag om uppskovsfrågor är främst av lagteknisk karaktär och bedöms sammantaget inte påverka de offentliga finanserna.

Förslaget om sänkt tak för uppskovsbelopp från 1,6 till 1,45 miljoner kronor beräknas förstärka de offentliga finanserna med ca 215 miljoner kronor. I beräkningen har en förväntad minskning av omsättningen av småhus år 2009 beaktats. År 2007 var omsättningen av småhus den högsta hittills under 2000-talet. År 2008 minskade omsättningen med ca 15 procent och minskningen har fortsatt under inledningen av år 2009. Sammantaget bedöms de nu föreslagna åtgärderna om utvidgad kommu-

nal fastighetsavgift m.m. och sänkt tak för uppskovsbelopp vara offentligfinansiellt neutrala.

5.2 Konsekvenser för enskilda

För de enheter som nu föreslås omfattas av systemet med kommunal fastighetsavgift minskar beskattningens koppling till taxeringsvärdet. Detta ökar beskattningens förutsägbarhet för berörda fastighetsägare.

Den utvidgade skattskyldigheten för återförda uppskovsbelopp och schablonintäkt påverkar dödsbon efter enskilda. Justeringen av beloppsgränsen för avdrag för uppskovsbelopp vid tvångsavyttring innebär en marginell ökning av möjligheten att få uppskov med beskattning av kapitalvinsten vid dylika avyttringar.

5.3 Konsekvenser för Skatteverket

För Skatteverket innebär förändringarna av den kommunala fastighetsavgiften vissa kostnader för anpassningar av system, blanketter och informationsinsatser. De ekonomiska konsekvenserna för Skatteverket får hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

5.4 Konsekvenser för de allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslaget att låta fler fastigheter omfattas av kommunal fastighetsavgift innebär att taxeringsvärdet för de tillkommande fastigheterna vid högre nivåer kommer att sakna betydelse för fastighetsavgiftens storlek. Det kan därför antas att tillströmningen till de allmänna förvaltningsdomstolarna av mål om fastighetstaxering rörande småhus och tomtmark för småhus kommer att minska. Den utvidgade skattskyldigheten för återfört uppskovsbelopp och schablonintäkt kan antas leda till något fler mål om inkomsttaxering. Övriga förändringar av uppskovsreglerna antas inte påverka måltillströmningen. Sammantaget beräknas lagförslagen medföra en minskning av kostnaderna för de allmänna förvaltningsdomstolarna. Det är dock svårt att beräkna storleken av kostnadsminskningarna, eftersom måltillströmningen är beroende av många olika faktorer.

6 Författningskommentarer

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

24 kap.

1 §

Paragrafen reglerar vem som har rätt att begära omprövning och att överklaga vid allmän och förenklad fastighetstaxering. I bestämmelsen anges bl.a. vissa arrendatorer. Ändringen innebär att även arrendatorer med avtal om att svara för fastighetsavgift för en fastighet ges rätt att begära omprövning och att överklaga.

32 kap.

1 §

Paragrafen reglerar vem som har rätt att begära omprövning och att överklaga vid särskild fastighetstaxering. Ändringen är av motsvarande slag som den som görs i 24 kap. 1 §.

6.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt

3 §

I *första stycket* utmönstras ur *punkterna a och b* ”värderingsenhet för tomtmark som hör till småhus som inte ingår i samma taxeringsenhet”. Tomtmark av aktuellt slag förs i stället över till 3 a § lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift.

Andra stycket ändras genom att begreppet ”värderingsenhet för småhus” byts ut mot ”småhus”.

6.3 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

6 kap.

11 §

Paragrafen innehåller en uppräkningslista av inkomster för vilka en begränsat skattskyldig fysisk person är skattskyldig. För samtliga delar av denna uppräkningslista gäller att de bara är tillämpliga om inte något annat följer av ett skatteavtal. I uppräkningslistan införs återförande av uppskovsbelopp och schablonintäkt enligt 47 kap.

15 kap.

1 §

Andra stycket innehåller en hänvisning till övriga kapitel med bestämmelser som inkomster. Hänvisningen kompletteras i förtydligande syfte med 47 kap. Någon ändring i sak är inte avsedd.

41 kap.

3 §

I paragrafen finns en uppräkningslista av företeelser som inte utgör löpande avkastning på kapital eller kapitalvinst men som ändå räknas till inkomstslaget kapital. I *sjätte punkten* stryks det särskilda tillägget i 47 kap.

47 kap.

6 §

Paragrafen ändras på så sätt att beloppsgränsen i tvångsfallen knyts till storleken av avdraget för uppskovsbelopp i stället för till storleken på den uppkomna kapitalvinsten.

7 §

I *andra stycket* ändras beloppsgränsen för uppskovsbelopp till 1 450 000 kronor. Ett uppskovsbelopp beräknat enligt första stycket får i fortsättningen inte överstiga ett belopp som uppgår till 1 450 000 kronor multiplicerat med den skattskyldiges andel av bostaden. Om den skattskyldige har varit ensam ägare av bostaden får hans uppskovsbelopp uppgå till högst 1 450 000 kronor. Om den skattskyldige däremot varit hälftenägare av bostaden får hans uppskovsbelopp uppgå till högst 725 000 kronor. Har han ägt tre fjärdedelar får uppskovsbeloppet uppgå till högst 1 087 500 kronor, osv.

8 §

Ändringen i *andra stycket* fyller samma funktion som ändringen i 7 § andra stycket.

11 b §

Andra stycket utgår som en följd av slopandet av det särskilda tillägget i 10 §. Ändringen innebär att schablonintäkten ska beräknas även på en sådan del av ett preliminärt uppskovsbelopp som tvunget måste återföras enligt 9 §.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Ändringarna träder i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas första gången vid 2011 års taxering. Ändringarna i 47 kap. 7 och 8 §§ tillämpas på avyttringar som skett efter ikraftträdandet. Uppskov med anledning av en avyttring som skett under 2009 berörs således inte av sänkningen, oavsett om den slutliga prövningen av rätten till uppskov ges vid 2010 års taxering eller först vid 2011 års taxering (efter att ett preliminärt uppskov getts vid 2010 års taxering).

6.4 Förslaget till lag om ändring i lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift

1 §

Paragrafen innehåller en uppräkningslista av de typer av fastigheter för vilka kommunal fastighetsavgift ska betalas. I uppräkningslistan har beträffande lantbruksenheter ”tomtmark för småhus” lagts till. Ändringen beror på att

småhusmark på lantbruksenhet som saknar bebyggelse ska ingå i fastighetsavgiftssystemet om det på tomtmarken finns småhus som ingår i en annan taxeringsenhet än lantbruksenheten.

Paragrafen ändras även så att det anges att den närmare omfattningen av fastighetsavgiften för de uppräknade fastighetstyperna, utöver av 3 §, även framgår av den nya 3 a §.

3 §

Första stycket ändras genom att begreppet ”värderingsenhet för småhus” byts ut mot ”småhus”. Ändringen medför i *första stycket a* att ”taxeringsvärdet för dessa värderingsenheter” ändras till ”bostadsbyggnadsvärdet och tomtmarksvärdet”.

3 a §

Paragrafen, som är ny, reglerar storleken på fastighetsavgiften för småhus och värderingsenhet för tillhörande tomtmark i de fall då småhus och tomtmark ingår i skilda taxeringsenheter.

Enligt *första stycket* utgör fastighetsavgiften för varje sådant småhus hälften av fastighetsavgiften per småhus enligt 3 § eller 0,75 procent av taxeringsvärdet, beroende på vad som ger lägst utfall. Detsamma gäller enligt *andra stycket* för värderingsenhet för tomtmark som hör till småhus som ingår i en annan taxeringsenhet.

Med taxeringsvärdet avses för småhus bostadsbyggnadsvärdet och för tomtmark tomtmarksvärdet.

5 §

Ändringen innebär att begreppet ”värderingsenhet för småhus” byts ut mot ”småhus”. Ändringen innebär ingen förändring av det förhållandet att ett nyuppfört småhus för att komma i åtnjutande av nedsättningen av fastighetsavgift för nybyggnation måste ha åsatts ett värde och därmed ett värdeår vid fastighetstaxeringen.

6.5 Förslaget till lag om ändring i lagen (2007:1413) om utbetalning till kommuner av fastighetsavgiftsmedel 2008–2010

2 §

Ändringen har behandlats i avsnitt 5.1 och är föranledd av utvidgningen av tillämpningsområdet för den kommunala fastighetsavgiften.

Ändringen innebär följande. På samma sätt som vid införandet av den kommunala fastighetsavgiften ska regeringen fastställa ett totalt schablonbelopp som ska fördelas av Skatteverket mellan kommunerna utifrån befolkningsförhållandena den 1 november 2007. Schablonbeloppet är en bedömning av summan av fastighetsavgifterna föranledda av utvidgningen av tillämpningsområdet för den kommunala fastighetsavgiften. Det sålunda bestämda schablonbeloppet tillsammans med det av regeringen tidigare bestämda schablonbeloppet utgör grunden för de fastighetsavgiftsmedel som en kommun har rätt till för 2010.