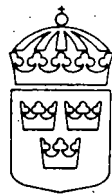


Regeringens proposition 1993/94:91



Prop.
1993/94:91

Vissa fastighetsskattefrågor, m.m.

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 28 oktober 1993

Carl Bildt

Bo Lundgren
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås att fastighetsskatten på bostäder i hyreshusenheter sänks från 2,5 % till 1,5 % av taxeringsvärdet.

Vidare föreslås att fastighetsskatten på en hyreshusenhet med byggnad som innehåller bostäder, efter ansökan av den skattskyldige, skall reduceras om det taxeringsvärde som utgör underlag för fastighetsskatten har höjts till följd av en om- eller tillbyggnad.

Slutligen föreslås också rätt till avdrag för reparations- och underhållskostnader hänförliga till större mangårdsbyggnad på lantbruksenhet genom att sådan privatbostadsfastighet efter särskild framställan räknas som näringsfastighet.

De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering.

1	Förslag till riksdagsbeslut	3
2	Lagtext	4
2.1	Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)	4
2.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt	7
3	Ärendet och dess beredning	10
4	Nedsatt fastighetsskatt för hyreshus	12
5	Reducerad fastighetsskatt vid om- eller tillbyggnad av hyreshus	14
6	Avdragsrätt för kostnader för reparation och underhåll av större mangårdsbyggnader på lantbruksenheter	17
6.1	Förslaget allmänna utformning	17
6.2	Förslaget tekniska utformning	20
7	Statsfinansiella effekter	23
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 28 oktober 1993	25

Regeringen föreslår att riksdagen

antar regeringens förslag till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
2. lag om ändring i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt.

Regeringen har följande förslag till lagtext.

2.1 Förslag till

Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs att 5 § och 46 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 §¹

Fastighet är antingen privatbostadsfastighet eller näringsfastighet. Som privatbostadsfastighet räknas småhus med mark som utgör småhushusenhet, småhus på annans mark samt småhus som är inrättat till bostad åt en eller två familjer med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet, om småhuset är en privatbostad. Som privatbostadsfastighet räknas även tomtmark som avses bli bebyggd med sådan bostad. Annan fastighet är näringsfastighet.

Fastighet är antingen privatbostadsfastighet eller näringsfastighet. Som privatbostadsfastighet räknas — *med i sjunde stycket angivet undantag* - småhus med mark som utgör småhushusenhet, småhus på annans mark samt småhus som är inrättat till bostad åt en eller två familjer med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet, om småhuset är en privatbostad. Som privatbostadsfastighet räknas även tomtmark som avses bli bebyggd med sådan bostad. Annan fastighet är näringsfastighet.

Som privatbostad räknas småhus som helt eller till övervägande del eller, i fråga om hus som är inrättat till bostad åt två familjer, till väsentlig del används för permanent boende eller som fritidsbostad för ägaren eller sådan honom närstående som avses i punkt 14 sista stycket av anvisningarna till 32 § eller är avsedd att användas som sådan bostad.

Småhus, småhushusenhet *och* lantbruksenhet har samma innebörd som i fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

Småhus, småhushusenhet, lantbruksenhet *och storlek* har samma innebörd som i fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

Som privatbostad räknas vidare bostad som används eller är avsedd att användas på det sätt som anges i andra stycket och som innehas av medlem i bostadsrättsförening eller bostadsförening eller av delägare i bostadsaktiebolag, om föreningens eller bolagets verksamhet är sådan som avses i 2 § 7 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

I fråga om privatbostad som ingår i dödsbo gäller bestämmelserna i 53 § 3 mom.

Frågan om bostad skall räknas som privatbostad eller ingå i näringsverksamhet skall för varje kalenderår bestämmas på grundval av förhållandena vid kalenderårets utgång eller, om bostaden överlåtits under

¹ Senaste lydelse 1990:1421.

året, förhållandena på överlåtelsedagen. Har under ett kalenderår inträffat omständighet som bör föranleda att en bostad i samma ägares hand inte längre skall räknas som privatbostad utan anses ingå i näringsverksamhet (omklassificering), skall omklassificeringen inte ske för detta kalenderår och det därpå följande kalenderåret. Detsamma skall gälla om en bostad övergått till ny ägare genom arv, testamente, bodelning eller gåva. Om skäl för omklassificering kvarstår vid utgången av andra kalenderåret efter det, då den omständighet inträffat som först utgjorde skäl för omklassificering, skall omklassificering ske, såvida inte privatbostaden dessförinnan har överlåtits. Om ägaren yrkar det skall dock bestämmelserna i andra-fjärde meningarna inte tillämpas.

Privatbostadsfastighet på lantbruksenhet skall på ägarens begäran räknas som näringsfastighet om småhusets storlek uppgår till minst 400 kvadratmeter och det har nybyggnadsår före år 1930.

46 §

1 mom.² Underskott av förvärvskälla som utgör aktiv näringsverksamhet enligt 11 kap. 3 § lagen (1962:381) om allmän försäkring får — efter yrkande av den skattskyldige och med de begränsningar som anges i andra-fjärde styckena — dras av från den skattskyldiges inkomst.

Avdrag får göras för underskott avseende det beskattningsår då den skattskyldige började bedriva förvärvskällan (startåret) och de fyra närmast följande beskattningsåren. Om förvärvskällan övergått till den skattskyldige från någon sådan närstående som avses i punkt 14 av anvisningarna till 32 § får avdrag göras endast om den närstående hade varit berättigad till avdrag om han fortsatt att driva verksamheten.

Avdrag medges inte

1. skattskyldig som någon gång under de fem beskattningsår som närmast föregått startåret direkt eller indirekt bedrivit likartad verksamhet,

2. för underskott som belöper på kommanditdelägare eller sådan delägare i handelsbolag som i förhållande till övriga delägare i bolaget förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser i vidare mån än som anges i 18 § tredje stycket,

3. i den mån avdrag för underskottet medgetts enligt 3 § 13 mom., 25 § 11 mom. eller 26 § 9 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

3. i den mån avdrag för underskottet medgetts enligt 3 § 13 mom., 25 § 11 mom. eller 26 § 9 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,

4. för underskott i förvärvskälla

²Lydelse enligt prop. 1993/94:50.

i vilken ingår privatbostadsfastighet som på ägarens begäran räknas som näringsfastighet enligt 5 § sjunde stycket.

I fråga om förvärvskälla som uteslutande eller så gott som uteslutande avser litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet får avdrag göras även efter den i andra stycket angivna tiden. Härvid gäller följande. Avdrag får med iakttagande av föreskrifterna i tredje stycket 2 och 3 göras i den mån underskottet överstiger avdrag för underskott från närmast föregående beskattningsår. Ett villkor för avdrag är dock att den skattskyldige under den period som omfattas av beskattningsåret och de tre närmast föregående beskattningsåren redovisat intäkter från verksamheten av någon betydelse. Härvid beaktas även intäkter som hänförs till inkomstslaget tjänst.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering.

2.2 Förslag till Lag om ändring i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt

dels att 3 § skall ha följande lydelse,

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 §¹

Fastighetsskatten utgör för varje beskattningsår

a) 1,5 procent av:

taxeringsvärdet avseende småhusenhet,

bostadsbyggnadsvärdet och tomtmarksvärdet avseende småhus på lantbruksenhet,

75 procent av marknadsvärdet avseende privatbostad i utlandet,

b) 2,5 procent av:

taxeringsvärdet avseende hyreshusenhet till den del det avser värderingsenhet för bostäder, värderingsenhet för bostäder under uppförande, värderingsenhet avseende tomtmark som hör till dessa bostäder, annan värderingsenhet tomtmark som är obebyggd samt värderingsenhet avseende exploateringsmark.

b) 1,5 procent av:

taxeringsvärdet avseende hyreshusenhet till den del det avser värderingsenhet för bostäder, värderingsenhet för bostäder under uppförande, värderingsenhet avseende tomtmark som hör till dessa bostäder, annan värderingsenhet tomtmark som är obebyggd samt värderingsenhet avseende exploateringsmark.

Innehåller byggnaden på en fastighet, som är belägen i Sverige, bostäder och har byggnaden beräknat värdeår som utgör året före det fastighetstaxeringsår som föregått inkomsttaxeringsåret, utgår dock ingen fastighetsskatt på bostadsdelen under de fem första åren och halv fastighetsskatt under de därpå följande fem åren enligt vad som närmare föreskrivs i femte stycket. Detsamma gäller färdigställd eller ombyggd sådan byggnad, för vilken värdeår inte har åsatts vid ny fastighetstaxering, men som skulle ha åsatts ett värdeår motsvarande året före det fastighetstaxeringsår som föregått inkomsttaxeringsåret, om ny fastighetstaxering då hade företagits.

För fastighet, som avses i 5 § kommunalskattelagen (1928:370), skall fastighetens andel av taxeringsvärdet på sådan samfällighet som avses i 41 a § nämnda lag inräknas i underlaget för fastighetsskatten om samfälligheten utgör en särskild taxeringsenhet.

¹Senaste lydelse 1992:1593.

Har byggnad, som är avsedd för användning under hela året, på grund av eldsvåda eller därmed jämförlig händelse inte kunnat utnyttjas under viss tid eller har i sådan byggnad för uthyrning avsedd lägenhet inte kunnat uthyras, får fastighetsskatten nedsättas med hänsyn till den omfattning, vari byggnaden inte kunnat användas eller uthyras. Har så varit fallet under endast kortare tid av beskattningsåret, skall någon nedsättning dock inte ske.

Om fastighetsskatt skall beräknas enligt olika grunder för skilda delar av fastigheten skall underlaget för beräkningen av fastighetsskatten för dessa delar utgöras av den del av värdet som belöper på respektive fastighetsdel. Den nedsättning av fastighetsskatten som föreskrivs i andra stycket skall såvitt avser småhusenhet beräknas på den del av taxeringsvärdet som belöper på värderingsenhet som avser småhuset med tillhörande tomtmark, om tomtmarken ingår i samma taxeringsenhet som småhuset. Detsamma gäller i tillämpliga delar småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet. För hyreshusenhet beräknas nedsättningen på den del av taxeringsvärdet som belöper på värderingsenhet som avser bostäder med tillhörande värderingsenhet tomtmark, om tomtmarken ingår i samma taxeringsenhet som hyreshuset.

4 §

Vid beräkning av fastighetsskatt enligt 3 § skall följande iakttas.

Har kostnader för om- eller tillbyggnad nedlagts på den del av en hyreshusenhet som avser värderingsenhet för bostäder på en fastighet som är belägen i Sverige skall, om den skattskyldige begär det och inte annat följer av tredje stycket, en reduceringsfaktor bestämmas. Reduceringsfaktorn är lika med skillnaden mellan det närmast efter om- eller tillbyggnaden bestämda taxeringsvärdet, som utgör underlag för fastighetsskatt enligt 3 § första stycket b, minskat med det värde som skulle ha bestämts som motsvarande taxeringsvärde om om- eller tillbyggnaden inte hade gjorts.

En reduceringsfaktor skall bestämmas endast när om- eller tillbyggnadskostnaderna överstiger 100 000 kronor och det taxeringsvärde som utgör underlag för fastighetsskatten enligt 3 § första stycket b har höjts med minst 20 procent i förhållande till det senast före om- eller tillbyggnaden be-

stämda taxeringsvärdet. Reduceringsfaktor skall inte bestämmas när om- eller tillbyggnadskostnaderna föranleder att 3 § andra stycket skall tillämpas.

Om en reduceringsfaktor har bestämts för en värderingsenhet som därefter ändras och innebär ändringen att hela eller viss del av reduceringsfaktorn bör hänföras till annan värderingsenhet än den för vilken reduceringsfaktorn ursprungligen bestämts skall reduceringsfaktorn proportioneras i förhållande till om- eller tillbyggnadskostnadernas fördelning på de nya värderingsenheterna.

När en reduceringsfaktor har bestämts skall skatt enligt 3 § första stycket b beräknas på taxeringsvärdet som där avses minskat med reduceringsfaktorn under de första fem åren som det höjda taxeringsvärdet ligger till grund för fastighetsskatten och minskat med halva reduceringsfaktorn de därpå följande fem åren. Har byggnaden efter det att en reduceringsfaktor bestämts åsatts sådant värdeår att 3 § andra stycket är tillämpligt skall vid beräkningen av fastighetsskatt hänsyn inte tas till tidigare bestämd reduceringsfaktor.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering. Endast kostnader för om- eller tillbyggnad som nedlagts i fastigheter efter 1992 års utgång beaktas vid tillämpningen av denna lag.

2. I stället för vad som följer av punkt 5 av övergångsbestämmelserna till lag (1990:652) om ändring i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt skall, om en reduceringsfaktor enligt 4 § har bestämts för hyreshusenhet, skatten beräknas på sätt som följer av 3 och 4 §§ om en sådan beräkning leder till lägre fastighetsskatt. Om fastighetsskatt skall beräknas enligt punkt 5 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:652) om ändring i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt skall en reduceringsfaktor inte beaktas.

Sänkt fastighetsskattesats för hyreshus

År 1994 sker en allmän fastighetstaxering av bl.a. hyreshusenheter. Det har då förflutit sex år sedan föregående allmänna fastighetstaxering av dessa enheter. De preliminära beräkningarna av utfall av taxeringen som grundar sig på bl.a. provvärderingen ger vid handen att taxeringsvärdena för värderingsenheter för bostäder i hyreshusenheter, vilken är den enda kategori vid sidan av småhus som är föremål för fastighetsskatt, kommer att stiga med ca 77 %. Att låta denna kraftiga höjning av taxeringsvärdena slå igenom på uttaget av fastighetsskatt skulle leda till nackdelar av olika slag. Det finns med hänsyn härtill och mot bakgrund av de principer som låg till grund för bestämmandet av nuvarande fastighetsskattesats anledning att överväga en nedsättning av fastighetsskatten på hyreshus. Regeringen tar i avsnitt 4 upp denna fråga.

Reducerad fastighetsskatt vid om- eller tillbyggnad av hyreshus

Fastighetsskatt tas inte ut under de första fem åren på byggnader som innehåller bostäder och där byggnadens värdeår utgör året före det fastighetstaxeringsår som föregått inkomsttaxeringsåret. För de därpå följande fem åren uttas endast halv fastighetsskatt [3 § andra stycket lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt]. Enligt övergångsbestämmelser är även fastigheter med vissa andra värdeår befriade helt eller delvis från fastighetsskatt.

Reglerna om nedsättning gäller även när om- eller tillbyggnader har varit så omfattande att fastigheten åsatts ett värdeår som är lika med om- eller tillbyggnadsåret. Andra om- eller tillbyggnader föranleder dock i princip ingen reducering av fastighetsskatten utan kan tvärtom leda till höjt taxeringsvärde och därmed höjd fastighetsskatt. Detta kan i sin tur motverka intresset för om- eller tillbyggnader.

Föredragande statsrådet uttalade i budgetpropositionen (1992/93:100 bil. 8 s. 113) att det är önskvärt att undanröja detta hinder för om- eller tillbyggnadsåtgärder så att reduktion av fastighetsskatten vid om- eller tillbyggnader blir mer likvärdig med vad som gäller vid nybyggnation. Skatteutskottet (bet. 1992/93:SkU33 s.7) instämde i att de hinder som de nuvarande reglerna på detta sätt uppställer mot om- och tillbyggnader bör undanröjas. Enligt utskottets uppfattning borde regeringen behandla denna fråga skyndsamt, inte minst med hänsyn till situationen på arbetsmarknaden, och lägga fram förslag till en lösning av problemen senast under hösten 1993. Riksdagen anslöt sig till utskottets förslag (rskr. 1992/93:265).

På grundval av riksdagens ställningstagande har inom Finansdepartementet utarbetats ett förslag om reducering av fastighetsskatt vid om- eller tillbyggnad av hyreshus med bostäder. Synpunkter på förslaget har under hand inhämtats från Riksskatteverket, HSB:s Riksförbund, Sveriges

*Avdragsrätt för kostnader för reparation och underhåll av större
mangårdsbyggnader på lantbruksenheter*

Genom skattereformen år 1990 infördes nya skatteregler om privatbostadsfastigheter och näringsfastigheter samt gränsdragningen dem emellan. Reglerna innebär att mangårdsbyggnader på jordbruk i regel räknas som privatbostäder och därmed inte ingår i näringsverksamheten. Detta får till följd bl.a. att löpande avdrag inte medges för kostnader för reparation och underhåll av mangårdsbyggnad.

I skatteutskottets betänkande 1990/91:SkU10 s. 175 uttalades att de nya skattereglerna för jordbrukets bostadsbyggnader är ett uttryck för en strävan att likabehandla olika former av boende. Frågan om möjligheterna att skapa förbättrade förutsättningar för förvaltning av vissa kulturhistoriskt värdefulla byggnader och miljöer, bl.a. herrgårdar och slottsmiljöer var då under utredning. Utskottet förutsatte att regeringen, när utredningen var färdig och remissbehandlad, skulle återkomma till riksdagen med förslag.

Utredningen om förvaltningen av vissa kulturmiljöer lade i betänkandet Att förvalta kulturmiljöer (SOU 1991:64) fram förslag på skatteområdet som syftade till att förbättra villkoren för bl.a. privatägda herrgårdar och slott. Skälen härför var att utredningen ansåg att slotts- och herrgårdsmiljöerna i stor utsträckning är hotade och att ett av de främsta hoten mot bevarandet av dessa miljöer är de förändringar som skett i samband med skattereformen.

Ett av utredningsförslagen innebar att avdragsrätt för kostnader för drift och underhåll av kulturhistoriskt värdefulla mangårdsbyggnader som utgör privatbostad på jordbruksfastigheter skulle återinföras genom att dessa byggnader skulle hänföras till kategorin näringsfastighet. Förslaget omfattade sådana byggnader som anges i 3 kap. 12 § plan- och bygglagen (1987:10), dvs. byggnader som är värdefulla från historisk, kulturhistorisk, miljömässig eller konstnärlig synpunkt eller som ingår i ett område av denna karaktär. Vidare skulle avdragsrätt föreligga för byggnad som utpekats som särskilt värdefull inom ramen för den kommunala planeringen eller förklarats som byggnadsminne. Saknades sådant beslutsunderlag borde enligt utredningen ett intyg från länsstyrelsen om att byggnaden hade sådant värde räcka. Betänkandet har inte remissbehandlats.

I budgetpropositionen år 1992 prop. 1991/92:100 bil. 12 s. 79 f., uttalades att regeringen i samband med att förslag för att främja företagandet skulle tas fram hade för avsikt att behandla avdragsrätten för kostnader för drift och underhåll av mangårdsbyggnader på jordbruksfastigheter. Detsamma uttalades i årets budgetproposition prop. 1992/93:100 bil. 12 s. 128. Frågan har beretts inom Finansdepartementet.

I denna proposition lägger regeringen fram ett förslag som innebär att vissa större mangårdsbyggnader på lantbruksenheter på yrkande av ägaren får beskattas i inkomstlaget näringsverksamhet. Härigenom erhålls avdragsrätt för bl.a. reparations- och underhållskostnader.

Kontakter rörande förslaget utformning har under hand haft med Riksskatteverket, Riksantikvarieämbetet, Lantbrukarnas Riksförbund och Sveriges Jordägareförbund.

Lagrådets hörande

Förslaget till 4 § lagen om statlig fastighetsskatt om reducerad fastighetsskatt för hyreshus på grund av om- eller tillbyggnad är av den beskaffenhet att Lagrådets yttrande bör inhämtas. Med hänsyn till det besvärliga läget på arbetsmarknaden är det emellertid angeläget att åtgärder som kan leda till fler arbetstillfällen kommer till stånd så snart som möjligt. Av denna anledning bör riksdagen fatta sitt beslut rörande förslaget under innevarande år. Detta skulle enligt regeringens mening inte bli möjligt om Lagrådets yttrande först inhämtas. Ett remissförfarande skulle därför fördröja lagstiftningsfrågans behandling så att avsevärt men skulle uppkomma. Det är därför inte möjligt att låta Lagrådet yttra sig över lagförslaget. Övriga föreslagna lagändringar är enligt regeringens bedömning av sådan beskaffenhet att Lagrådets hörande skulle sakna betydelse.

4 Nedsatt fastighetsskatt för hyreshus

Regeringens förslag: Fastighetsskatten för hyreshus sänks från 2,5 till 1,5 % av taxeringsvärdet.

Skälen för regeringens förslag: I samband med den allmänna fastighetstaxeringen av hyreshus som genomfördes år 1988 nedjusterades underlaget för beräkningen av fastighetsskatt för hyreshusenheter från 100 till 55 % av underlaget. Åtgärden baserades på den prisstatistik som framtagits inför fastighetstaxeringen vilken visade att taxeringsvärdena för hyreshus beräknades komma att öka med ca 80 % i genomsnitt. För att undvika ett totalt sett ökat uttag av fastighetsskatt beslöt riksdagen därför om nyss nämnda nedsättning av underlaget för fastighetsskatt för hyreshus.

Underlaget för fastighetsskatten höjdes år 1990 från 55 till 65 % då det konstaterades att den genomsnittliga höjningen av taxeringsvärdena efter 1988 års fastighetstaxering av hyreshus blev betydligt lägre än vad som förväntades, nämligen ca 61 % i stället för ca 80 %.

I samband med skattereformen konstaterade föredragande statsrådet i prop. 1989/90:110 s. 507 följande.

"Det hade naturligtvis varit av visst värde om det procentuella uttaget hade kunnat göras enhetligt för både småhus och hyreshus. Fastighets-skatten hade då blivit densamma oberoende av såväl hustyp som ägar-kategori. Som jag angav i prop. 1989/90:50 s. 79 låg emellertid den genomsnittliga taxeringsvärdehöjningen för hyreshusen vid 1988 års fastighetstaxering på en betydligt lägre nivå än den från vilken dåvarande fastighetsskatteuttag var beräknad. Visserligen innebar riksdagens beslut i höstas en höjning av underlaget för hyreshusens fastighetsskatt, men den var främst tillkommen som en konsekvens av det höjda löpande skatteuttag som då beslutades för de egna hemmen. Som en jämförelse kan nämnas att det genomsnittliga taxeringsvärdet per m² för småhus för närvarande är ungefär dubbelt så högt jämfört med hyreshus av årgångar fram till och med år 1974. Det är därför motiverat med ett högre uttag av fastighetsskatt för hyreshus än för småhus."

Det kan således konstateras att motivet för att hyreshusen nu har en högre skattesats än småhus är att den genomsnittliga taxeringsvärdenivån för småhus tidigare varit betydligt högre än den genomsnittliga taxeringsvärdenivån för hyreshus. Bl.a. den provvärdering som företagits inför den allmänna fastighetstaxeringen 1994 av hyreshus visar på genomsnittliga höjningar av taxeringsvärden med ca 77 %. Den höjning av taxeringsvärdena för hyreshus som kan förväntas vid den allmänna fastighetstaxeringen 1994 talar mot denna bakgrund för att skattesatsen samtidigt sänks. En oförändrad fastighetsskattesats för hyreshus skulle vid den förutsedda höjningen av taxeringsvärdena leda till ett skatteuttag som per kvadratmeter bostadsyta är betydligt högre för hyreshus än för småhus. Detta kan inte enligt regeringens mening anses ligga i linje med tankarna bakom skattereformen.

En oförändrad fastighetsskattesats för hyreshus leder också till kraftigt ökade boendekostnader för boende i hyreshus och en omotiverad snedfördelning i kostnaderna mellan olika boendeformer. Även dessa förhållanden strider enligt regeringens mening mot tankarna bakom skattereformen. Vidare skulle så kraftiga skattehöjningar kunna förvärpa det fortfarande instabila läget på fastighetsmarknaden.

Slutligen bör i sammanhanget påpekas att regeringen i december 1992 tillkallat en särskild utredare med uppdrag att utreda frågan om beskattning av fastigheter (dir. 1992:111). Huvuduppgiften för utredningen är att på ett grundläggande sätt analysera och beskriva de principiella utgångspunkter som bör gälla för beskattning av fastigheter och att med ledning av dessa överväganden redovisa vilka förändringar i den nuvarande beskattningen som bör företas. Utredningen skall utgå från de i skattereformen bärande tankegångarna om neutral och likformig beskattning och behandla samtliga typer av fastigheter. I utredningen behandlas bl.a. frågan om ett system med kontinuerlig omräkning av taxeringsvärdena (s.k. "rullande fastighetstaxering").

Regeringen föreslår mot bakgrund av det anförda att fastighetsskatten justeras på så sätt att skattesatsen för fastighetsskatten för hyreshus sänks till samma nivå som den som gäller för småhus nämligen från 2,5 % till 1,5 % av taxeringsvärdet.

Förslaget föranleder ändringar i 3 § lagen om statlig fastighetsskatt. De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering.

Prop. 1993/94:91

De statsfinansiella effekterna av förslaget behandlas i avsnitt 7.

5 Reducerad fastighetsskatt vid om- eller tillbyggnad av hyreshus

Regeringens förslag: Fastighetsskatten på en hyreshusenhet med byggnad som innehåller bostäder skall, efter ansökan av den skattskyldige, reduceras om det taxeringsvärde som utgör underlag för fastighetsskatten har höjts till följd av om- eller tillbyggnad.

Som ytterligare förutsättning krävs att kostnaderna för om- eller tillbyggnaden har uppgått till minst 100 000 kr och att taxeringsvärdet har höjts med minst 20 % i förhållande till närmast föregående taxering.

Om dessa förutsättningar är uppfyllda skall skattemyndigheten räkna fram en *reduceringsfaktor*, som skall motsvara den del av höjningen av taxeringsvärdet som beror på om- eller tillbyggnaden. Skatten skall beräknas på ett underlag av taxeringsvärdet minskat med reduceringsfaktorn under de fem första åren. Under de därpå följande fem åren skall fastighetsskatt tas ut på ett underlag som motsvarar taxeringsvärdet minskat med halva reduceringsfaktorn.

Skälen för regeringens förslag: Som framgått av avsnitt 3 bör det införas en möjlighet att få fastighetsskatten reducerad vid om- eller tillbyggnad av hyreshus på liknande sätt som vid nybyggnad. Den närmare utformningen av hur denna fråga bör lösas redovisas i det följande.

Fastighetsskatt tas i dag ut på småhus och på hyreshus till den del de avser värderingsenhet för bostäder. Beskattningsunderlaget utgår från fastighetens taxeringsvärde. Taxeringsvärdet skall motsvara 75 % av marknadsvärdet två år före taxeringsåret.

Fastighetsskatten för hyreshusenheter utgör för varje beskattningsår för närvarande normalt 2,5 % av taxeringsvärdet (i avsnitt 4 föreslås att skattesatsen sänks till 1,5 %) avseende hyreshusenhet till den del den avser värderingsenhet för bostäder eller värderingsenhet för bostäder under uppförande, värderingsenhet avseende tomtmark som hör till dessa bostäder, annan värderingsenhet tomtmark som är obebyggd samt värderingsenhet avseende exploateringsmark (3 § lagen om statlig fastighetsskatt). Fr.o.m. 1995 års taxering behandlas bostäder och lokaler i hyreshus separat. Vid 1994 års taxering skall, såvitt avser hyreshusenhet, skatteuttaget göras på den del av taxeringsvärdet som inte avser lokaler med tillhörande tomtmark.

Inför 1994 års allmänna fastighetstaxering har förändringar gjorts som gör att beräkningen av fastighetsskatt i princip kan ske helt maskinellt

och endast övergångsvis krävs manuell hantering. Mot bakgrund härav vore det naturligtvis önskvärt att reglerna för reducering av fastighetsskatt på grund av om- eller tillbyggnad konstrueras på ett sådant sätt att även nedsättningen kan ske helt maskinellt. Med detta syfte har olika schablonmetoder prövats vid utarbetandet av lagförslaget men inte funnits lämpliga. För det första ger schablonmetoder effekter som inte är önskvärda. Som exempel på sådana effekter kan nämnas att reduceringen i det enskilda fallet inte sällan kan bli såväl större som mindre än vad som motiveras av om- eller tillbyggnadens inverkan på taxeringsvärdet. För det andra begränsar konstruktionen av det nuvarande datasystemet, som används för fastighetstaxeringsuppgifter och beräkning av fastighetsskatt, användandet av en schablonmetod. Detta kan inte ändras utan mycket stora kostnader. På grund av dessa förhållanden har därför en mer schablonmässig metod för reduktion av fastighetsskatten inte funnits lämplig.

Reducering av fastighetsskatt på grund av om- eller tillbyggnad bör avse endast den del av fastighetsskatten som belöper på höjning av taxeringsvärdet som beror på om- eller tillbyggnaden. För att få ett sådant materiellt riktigt resultat måste man utgå från en metod som innebär fastställande av om- eller tillbyggnadskostnadernas påverkan på fastighetens taxeringsvärde i varje enskilt fall. Detta kräver att skattemyndigheten beräknar vad fastighetens taxeringsvärde skulle ha blivit om om- eller tillbyggnaden inte hade gjorts, ett i det följande kallat *fiktivt taxeringsvärde*.

Skillnaden mellan det nya taxeringsvärdet och det fiktiva taxeringsvärdet är lika med en i kronor bestämd *reduceringsfaktor*. Skatten under de första fem åren bör således beräknas på ett underlag som motsvarar taxeringsvärdet minskat med reduceringsfaktorn [skatten = skattesatsen x (taxeringsvärdet-reduceringsfaktorn)].

För att likställa om- eller tillbyggnader med nybyggnation i fastighetsskattehänseende bör halv reducering göras åren 6-10. Skatten bör under dessa år beräknas på taxeringsvärdet minskat med halva reduceringsfaktorn, dvs. enligt följande.

$$\text{skatten} = \text{skattesatsen} \times (\text{taxeringsvärde} - \text{reduceringsfaktor} / 2) .$$

Som exempel kan följande nämnas. En fastighet åsätts vid allmän fastighetstaxering nytt fastighetstaxeringsvärde med 1 000 000 kr. Det gamla taxeringsvärdet var 600 000 kr. Hade fastigheten inte varit föremål för ombyggnad hade taxeringsvärdet stannat vid 800 000 kr. Fastighetsskatt skall således under de därpå följande fem åren endast tas ut på ett underlag av 800 000 kr (1 000 000 kr - 200 000 kr). Under åren 6-10 skall, under förutsättning att taxeringsvärdet inte ändras, fastighetsskatt tas ut på ett underlag av 900 000 kr (1 000 000 kr - 200 000 kr / 2).

Om taxeringsvärdet under tioårsperioden då reduceringen är aktuell höjs ytterligare på grund av allmän fastighetstaxering kommer reduceringsfaktorn ändå att vara densamma. Däremot kan den situationen uppkomma att ytterligare en om- eller tillbyggnad görs som medför att

en ny reduceringsfaktor räknas fram. I sådana fall kommer skattemyndigheten vid beräkningen av fastighetsskatt att hantera flera reduceringsfaktorer.

Följande exempel visar hur skatten skall beräknas när flera reduceringsfaktorer gäller samtidigt. En om- eller tillbyggnad görs år 1 på en fastighet. Fastigheten åsätts vid allmän fastighetstaxering år 2 taxeringsvärde 1 000 000 kr. Om om- eller tillbyggnaden inte hade gjorts hade taxeringsvärdet blivit 800 000 kr. Reduceringsfaktorn i anledning av om- eller tillbyggnaden är 200 000 kr. Fastighetsskatten beräknas för år 2-6 på 800 000 kr ($1000\ 000\text{ kr} - 200\ 000\text{ kr}$). Under år 7-11 skall, vid i övrigt oförändrade förhållanden, fastighetsskatten beräknas på taxeringsvärdet minskat med halva reduceringsfaktorn, dvs. på 900 000 kr ($1000\ 000\text{ kr} - 200\ 000\text{ kr} / 2$). Under år 7 görs ytterligare en om- eller tillbyggnad och fastighetens taxeringsvärde bestäms, vid den allmänna fastighetstaxeringen, år 8 till 1 500 000 kr. Om den sistnämnda om- eller tillbyggnaden inte hade gjorts kan taxeringsvärdet beräknas ha blivit 1 300 000 kr. Reduceringsfaktorn i anledning av denna senare om- eller tillbyggnad blir 200 000 kr. För år 8-11 beräknas skatten således på 1 200 000 kr ($1\ 500\ 000\text{ kr} - 200\ 000\text{ kr} / 2 - 200\ 000\text{ kr}$). Under år 12 beräknas fastighetsskatten endast med hänsyn till reduceringsfaktorn 2, dvs. 200 000 kr och under de därpå följande fem åren med hänsyn till halva denna reduceringsfaktor.

För att en reducering skall bli aktuell bör till att börja med fastigheten vid den närmast efter om- eller tillbyggnaden kommande taxeringen ha åsatts ett högre taxeringsvärde än vad som gällde före om- eller tillbyggnaden. För det andra bör det ankomma på den skattskyldige att ansöka om en sådan reducering och visa vilka om- eller tillbyggnadskostnader han har haft. Har en av flera fastighetsägare ansökt om reducering och har reduceringsfaktor bestämts skall denna beaktas vid beräkningen av fastighetsskatt för samtliga delägare. Byter fastigheten ägare följer reduceringsfaktorn fastigheten.

Dessutom bör av administrativa skäl vissa ytterligare begränsningar införas. Dels bör om- eller tillbyggnadskostnaderna ha uppgått till minst 100 000 kr, dels bör taxeringsvärdet ha höjts med minst 20 % sedan den föregående fastighetstaxeringen.

Har om- eller tillbyggnaden varit så omfattande att byggnaden åsatts ett värdeår som är lika med om- eller tillbyggnadsåret skall dock inte någon reduceringsfaktor beräknas. I detta fall blir de nedsättningsregler som gäller vid nybyggnad tillämpliga. Om byggnaden åsatts sådant värdeår efter det att en reduceringsfaktor har bestämts bör av samma anledning hänsyn inte längre tas till tidigare bestämd reduceringsfaktor när fastighetsskatten beräknas.

Om den värderingsenhet för vilken reduceringsfaktor har bestämts ändrar karaktär helt eller delvis, såsom att bostäder görs om till lokaler till viss del eller att värderingsenheten delas vid avstyckning från fastigheten, skall reduceringsfaktorn följa värderingsenheten endast till den del reduceringsfaktorn kan anses hänförlig till resp. värderingsenhet. Reduceringsfaktorn skall alltså fördelas i proportion till vad som föran-

leds av de om- eller tillbyggnadskostnader som legat till grund för reduceringsfaktorns bestämmande.

Under en övergångsperiod (t.o.m. taxeringsåret 2 000) gäller regler om nedsättning av fastighetsskatt enligt övergångsbestämmelser [punkt 5 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:652) om ändring i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt]. Dessa bör inte kunna tillämpas i kombination med reducering på sätt som ovan angetts. Detta innebär att om ingen fastighetsskatt skall utgå enligt övergångsbestämmelserna kan naturligtvis ingen ytterligare reducering bli aktuell. Skall endast halv fastighetsskatt utgå enligt nämnda övergångsbestämmelse bör inte detta uttag kunna reduceras även om en reduceringsfaktor har bestämts. Om däremot en tillämpning av huvudreglerna för beräkning av fastighetsskatt med iakttagande av den föreslagna reduceringsmetoden, skulle ge en lägre fastighetsskatt än vad som följer av nämnda övergångsregler bör dock skatten i stället beräknas i enlighet med huvudreglerna.

Om- eller tillbyggnadskostnader är i detta sammanhang liktydigt med vad som avses som om- eller tillbyggnadskostnader vid fastighetstaxeringen.

Beslut av skattemyndigheten enligt de föreslagna reglerna bör kunna överklagas i samma ordning som gäller i fråga om fastighetsskatt.

Förslaget föranleder införandet av en ny bestämmelse 4 §, i lagen om statlig fastighetsskatt.

6 Avdragsrätt för kostnader för reparation och underhåll av större mangårdsbyggnader på lantbruksenheter

6.1 Förslagens allmänna utformning

Regeringens förslag: Ägare av större mangårdsbyggnader på lantbruksenheter ges möjlighet att få dessa beskattade i inkomstslaget näringsverksamhet. Härigenom kan avdrag erhållas för bl.a. kostnader för reparation och underhåll av byggnaderna.

Skälen för regeringens förslag:

Bakgrund och gällande rätt

Före 1990 års skattereform hänfördes bostäder på en jordbruksfastighet till inkomstslaget jordbruksfastighet. Detta innebar att för ägaren av en fastighet upptogs ett förmånsvärde av fri bostad som intäkt. Bostadsförmånen värderades med ledning av hyrespriset på orten. Jämkning skedde under vissa förutsättningar t.ex. ifråga om K-märkta byggnader eller slottsbyggnader. Kostnader för reparation och underhåll av

bostadsbyggnaderna var direkt avdragsgilla. Till reparation räknades sådant arbete som behövdes för att en byggnad skulle återställas i ursprungligt skick. Vidare medgavs avdrag för värdeminskning av behövlig bostadsbyggnad avseende utgifter för anskaffande av denna. I anskaffningsvärdet ingick även utgifter för till- och ombyggnad.

Genom skattereformen har beskattningen av mangårdsbyggnader på s.k. lantbruksenheter förändrats. Av 5 § KL framgår att en sådan byggnad med tillhörande tomtmark normalt utgör privatbostadsfastighet om byggnaden är inrättad till bostad för en eller två familjer och till övervägande del bebos eller är avsedd att bebos av ägaren eller vissa närstående. Privatbostadsfastigheten beskattas löpande i inkomstslaget kapital. Lantbruksenheten i övrigt är näringsfastighet och beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Konsekvensen av denna klyvning är bl.a. att något förmånsvärde av fri bostad inte skall redovisas samt att löpande avdrag för kostnader för reparationer och underhåll samt värdeminskning inte medges för den del av en lantbruksenhet som är privatbostadsfastighet. I stället sker beskattningen av innehavet av mangårdsbyggnaden genom fastighetsskatt som beräknas på taxeringsvärdet.

Vid fastighetstaxeringen kan hänsyn tas till de bevarandekostnader som är förknippade med kulturhistoriskt intressant bebyggelse genom att taxeringsvärdena justeras ned. Denna nedsättning återspeglas på uttaget av fastighetsskatt.

Bedömningen av om en mangårdsbyggnad utgör en privatbostadsfastighet eller näringsfastighet görs på grundval av de förhållanden som råder vid varje kalenderårs utgång eller, om byggnaden har överlåtits under året, förhållandena på överlåtelседagen. Vid omklassificering till näringsfastighet i samma ägares hand eller efter en benefik överlåtelse finns en tröghetsregel som innebär en möjlighet att låta fastigheten ha kvar sin karaktär av privatbostadsfastighet under en tvåårig övergångsperiod.

Regeringens överväganden

Enligt förarbetena till skattereformen var syftet med uppdelningen av fastigheter mellan inkomstlagen kapital och näringsverksamhet att uppnå enkla, enhetliga och likformiga regler för inkomstbeskattningen. Det ansågs därför rimligt att en bostadsbyggnad för en eller två familjer på en lantbruksenhet inordnades i samma regler som gäller övriga egna hem. Vissa remissinstanser motsatte sig att avdragsmöjligheten för reparations- och underhållskostnader försvann med motiveringen att det skulle medföra att kulturbyggnader som slott och herrgårdar inte längre kunde hållas i gott och vårdat skick. Som nämnts tidigare har dessa följder även framhållits av bl.a. Utredningen om förvaltningen av vissa kulturmiljöer.

Bevarandet av kulturhistoriskt intressanta byggnader är oftast förknippat med betydande kostnader. Merkostnaderna kan bli avsevärda särskilt för större byggnader som slott och herrgårdar. Att sådana byggnader räknas som privatbostadsfastigheter kan ur beskattningssynpunkt innebära betydande nackdelar för ägarna.

Som nämnts i det föregående beaktas visserligen vid fastighetstaxeringen de speciella förhållanden som är förknippade med innehav av kulturhistoriskt intressanta byggnader, i form av byggnadsminnesförklarade byggnader och byggnader som enligt planbestämmelser inte får förvandlas och skall underhållas på visst sätt. Vidare kan — efter beslut av Riksantikvarieämbetet eller, efter bemyndigande, av länsstyrelsen — bidrag erhållas enligt förordningen (1993:379) om bidrag till kulturmiljövård för kulturhistoriskt motiverade överkostnader i samband med reparation, underhåll och ombyggnad av bostadsbebyggelse. Bidrag till sådana överkostnader kan erhållas med 90 % avseende värdefull bostadsbebyggelse inom område som är av kulturhistoriskt riksintresse och avseende övrig bostadsbebyggelse av större kulturhistoriskt värde med 50 % av överkostnaderna.

Trots dessa hänsynstaganden till merkostnader för ägare av kulturhistoriskt intressanta byggnader är det uppenbart att de nuvarande skatte-reglerna försvårar möjligheterna att bevara kulturhistoriskt intressanta miljöer på lantbruksenheter. Det är därför enligt regeringens mening angeläget att vidta åtgärder som motverkar de effekter de ändrade skatte-reglerna medfört.

Detta kan ske på i huvudsak två sätt. Det ena är att man bidragsvägen lämnar ökat stöd till bevarandet av ifrågavarande byggnader. Det andra är att företa ändringar i skattesystemet som leder till den åsyftade effekten. Bidragsvägen bör enligt regeringens mening inte väljas med hänsyn till att detta kan antas leda till ökat byråkratiskt krångel för berörda ägare samt "rundgång" av pengar. I stället bör skattereglerna ändras på så sätt att reparations- och underhållskostnader åter blir avdragsgilla.

Det finns därför enligt regeringens mening anledning att återinföra avdragsrätt för bl.a. reparations- och underhållskostnader åtminstone för större kulturhistoriskt intressanta mangårdsbyggnader på lantbruk. Ett alternativ är att generellt ändra reglerna för beskattning av mangårdsbyggnader på lantbruksenheter. Sistnämnda lösning skulle också den ha fördelar ur kulturpolitisk synvinkel genom att bevarandet av även andra kulturhistoriskt värdefulla miljöer inom jordbruket än de av slotts- och herrgårdskaraktär underlättas. Även andra skäl talar för detta alternativ. Regeringen är emellertid inte beredd att nu föreslå en sådan omfattande förändring. Det är dock angeläget att senare återkomma till sistnämnda fråga.

Mot denna bakgrund bör förslaget närmast avse de större mangårdsbyggnader på lantbruk som taxerats som småhus och utgör slott och herrgårdbyggnader och för vilka underhållskostnaderna kan bli osedvanligt höga. Ytterligare ett skäl härför är att innehav av mycket stora småhus på lantbruksenhet ofta inte är motiverat av boendet. Det kan vara fråga om ärvda byggnader som dimensionerats med utgångspunkt i väsenligt annorlunda förhållanden. I dessa fall kan det därför ifrågasättas om det inte är väl långtgående att i alla delar inordna dem under de regler som gäller för privatbostadsfastigheter.

En lösning inom skattesystemets ram är inte heller problemfri. Bl.a. föreligger risk för att skattesystemet ytterligare kompliceras, vilket i möjligaste mån bör undvikas. Det är därför angeläget att utforma reglerna på sådant sätt att särregler behövs i så liten utsträckning som möjligt. Detta bör kunna åstadkommas genom att de avsedda byggnaderna på den skattskyldiges begäran får behandlas enligt reglerna för näringsfastigheter.

6.2 Förslagets tekniska utformning

Regeringens förslag: På yrkande av ägaren får en mangårdsbyggnad med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet beskattas som näringsfastighet om huset har ett nybyggnadsår före år 1930 och en storlek på minst 400 kvm.

De generella reglerna för näringsfastigheter i kommunalskattelagen och lagen om statlig inkomstskatt skall tillämpas på dessa fastigheter. Någon möjlighet till kvittning av underskott mot inkomst av tjänst skall dock inte föreligga.

Skälen för regeringens förslag: Som nämnts i föregående avsnitt bör vissa mangårdsbyggnader på lantbruksenheter på yrkande av ägaren beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

Vad gäller avgränsningen av den aktuella kategorin kan det i och för sig ifrågasättas om en byggnads storlek är ett lämpligt kriterium för att bedöma hur pass kulturhistoriskt intressant och skyddsvärd den är. Genom att ställa krav på viss storlek och viss ålder kan emellertid aktuella byggnader med extraordinära underhållskostnader i rimlig utsträckning utskiljas.

Däremot bör byggnadsminnesförklaring eller liknande inte vara en förutsättning. Dels skulle bestämmelserna därigenom tillföras ytterligare inslag av prövning för skatteförvaltningen, dels finns byggnader som kan vara kulturhistoriskt intressanta och som drar stora merkostnader utan att de formellt har förklarats skyddsvärda i detta avseende.

De rekvisit som ställs upp bör utformas som en schablon som skall vara lätt att pröva och som samtidigt tillgodoser det aktuella ändamålet. Den bästa lösningen förefaller vara att anknyta till begreppet storlek för småhus som det anges i fastighetstaxeringslagen. Storleken bestäms där med hänsyn till ytan av småhusets bo- och biutrymmen.

Storleksgränsen bör inte sättas alltför lågt. Därmed riskeras nämligen att den tangerar gränsen för en visserligen stor men ändå ordinär villa.

6 314 småhus som större eller lika med 250 kvm			
1 172	- " -	- " -	350 - " -
668	- " -	- " -	400 - " -
409	- " -	- " -	450 - " -
269	- " -	- " -	500 - " -

Regeringen anser att gränsen bör sättas vid en storlek på 400 kvm.

Eftersom förslaget är avsett att underlätta bevarandet av kulturhistoriskt intressanta mangårdsbyggnader saknas anledning att ge ägare till relativt nybyggda större mangårdsbyggnader utan något kulturhistoriskt värde samma möjlighet till avdrag. Reglerna bör därför endast gälla hus som har ett nybyggnadsår före år 1930.

Regeringen är medveten om att det blir en skarp tröskeeffekt i fråga om storleken. Vid avgränsningar i förhållande till storlek kan dock tröskeeffekter aldrig undvikas eftersom gränsen måste dras någonstans. En successivt ökande avdragsrätt i förhållande till växande storlek är inte lämplig bl.a. på grund av att samma anpassning i så fall måste ske på intäktssidan vilket skulle försvåra förfarandet betydligt. Regeringen anser att en storleksgräns på 400 kvm är något lägre än vad som i och för sig skulle vara befogat och därmed väl avvägd med hänsyn till tröskeeffekten.

Vad däremot gäller ålderskriteriet utgör tröskeeffekten inget problem eftersom den tidpunkt då byggnaden senast skall ha uppförts är generöst satt.

Ägaren till en mangårdsbyggnad som uppfyller angivna förutsättningar bör få välja om byggnaden skall utgöra privatbostadsfastighet eller näringsfastighet. En sådan begäran kan framställas genom att privatbostadsfastigheten redovisas som näringsfastighet i deklarationen avseende inkomsttaxeringen för det kalenderår under vilket ägaren vill att bostaden skall beskattas i näringsverksamheten. Begäran får anses medföra att bestämmelserna om årlig prövning på grundval av förhållandena vid kalenderårets utgång samt den s.k. tröghetsregeln inte aktualiseras för det kalenderår som begäran avser. Detta medför att ägaren årligen måste ta ställning till om mangårdsbyggnaden skall beskattas som näringsfastighet. Avstår ägaren från att hänföra den till näringsverksamheten i deklarationen ett år tillämpas nämnda bestämmelser om automatisk prövning utifrån förhållandena vid kalenderårets utgång. I sådant fall byter mangårdsbyggnaden sannolikt karaktär till privatbostadsfastighet igen om inte användningssättet ändrats så att näringsfastighet anses föreligga av det skälet.

Vid en omklassificering till näringsfastighet ändras beskattningen på i huvudsak följande sätt.

Förmånsvärde av fri bostad skall påföras som intäkt. Försäkringersättning för skada på mangårdsbyggnaden blir skattepliktig och uttag av bränsle för uppvärmning av denna beskattas. Avdrag medges för löpande driftkostnader inklusive kostnader för reparationer och underhåll. Utgifter

för anskaffande av byggnaden samt till- och ombyggnad dras av genom årliga värdeminskningssavdrag. Räntor avseende skuld nedlagd i mangårdsbyggnaden är avdragsgilla i inkomstslaget näringsverksamhet. Detta innebär att reduktion av skatt mot andra inkomstslag vid underskott ofta inte är möjlig. Reglerna för beskattning av realisationsvinst som uppkommit vid avyttring av mangårdsbyggnaden är annorlunda. Medgivna avdrag för värdeminskning återförs till beskattning i näringsverksamheten. Detsamma gäller avdrag för värdehöjande reparationer under det aktuella och de fem närmast föregående beskattningsåren. Återlagda kostnader för värdehöjande åtgärder beaktas även vid realisationsvinst-beräkningen. Vidare innebär beskattning som näringsfastighet att egenavgifter utgår. Det blir ingen beloppsmässig skillnad ifråga om fastighetsskatten. Däremot är denna skatt avdragsgill i näringsverksamheten.

Frivilligheten är nödvändig med beaktande av att beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet sammantaget kan vara till nackdel bl.a. vid höga bostadsförmånsvärden i kombination med låga reparationskostnader. Det bör även påpekas att ett erhållet kulturmiljövårdbidrag torde bli skattepliktigt om fastigheten hänförs till näringsverksamhet i den mån annat inte är föreskrivet.

Vid avyttring av näringsfastighet samt vid byte av karaktär på sådan fastighet till privatbostadsfastighet i samma ägares hand, skall avskattning ske. Detta innebär att vissa avdrag, exempelvis för värdeminskning av byggnad och kostnader för värdehöjande reparationer, tas upp till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet. Detsamma gäller vid benefik överlåtelse om egendomen i och med äganderättsövergången blir eller kan antas komma att bli privatbostadsfastighet. Vid sistnämnda överlåtelse anses egendomen ha avyttrats för en köpeskilling motsvarande dess värde. För att undvika avskattning i sådant fall räcker det med att begäran om att beskattning skall ske i näringsverksamheten även fortsättningsvis görs i deklarationen för det aktuella kalenderåret på samma sätt som vid innehavares begäran om omklassificering till näringsfastighet. Genom att mangårdsbyggnaden redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet i deklarationen kan skattemyndigheten konstatera att egendomen i och med äganderättsövergången inte har blivit en privatbostadsfastighet.

Något skäl att införa särskilda regler för privatbostadsfastighet som enligt ägarens önskemål utgör näringsfastighet finns inte enligt regeringens bedömning. Inkomstbeskattning inklusive avskattning vid omklassificering skall således ske i enlighet med de regler som gäller om ägaren bor i endast en mindre del av ett småhus och t.ex. hyr ut resterande del så att fastigheten inte kan anses vara en privatbostad. Samma ståndpunkt gör sig gällande avseende övriga skatter och avgifter.

Vid beräkning av bostadsförmånsvärdet för ifrågakvarande byggnader torde principen i 42 § KL om att värdet bestäms till ortens pris bli tillämplig och utgångspunkten för värdet bör vara kallhyra. Någon egentlig hyresmarknad för dessa byggnader finns i regel inte. I stället får man normalt göra jämförelser med hyresnivåerna för större villor på orten. I prop. 1993/94:90 Översyn av tjänsteinkomstbeskattningen, m.m. föreslår regeringen nya regler för beräkning av preliminär skatt och

arbetsgivaravgifter vid förmån av fri bostad i inkomstslaget tjänst. Enligt de där föreslagna reglerna grundar sig värderingen på bostadens yta. Det kan knappast komma i fråga att för de här aktuella byggnaderna utan vidare utgå från dessa regler. En mer individuell bedömning torde bli nödvändig.

I prop. 1993/94:50 Fortsatt reformering av företagsbeskattningen föreslås att underskott av aktiv näringsverksamhet skall få kvittas mot tjänsteinkomster under de fem första verksamhetsåren. De föreslagna bestämmelserna medför ett nytt första moment i 46 § KL. Som huvudsakligt skäl för att inte exkludera jord- och skogsbruk från kvittningsmöjligheten har framförts i huvudsak följande.

Riskerna för att privata levnadskostnader skall föranleda underskottsavdrag kan bedömas som små med hänsyn till bl.a. att bostadsbyggnaderna på jordbruk numer beskattas som andra privatbostäder. Med hänsyn härtill bör den befarade prishöjande effekten av en kvittningsmöjlighet vara liten eller ingen.

Genom förslaget om att större mangårdsbyggnader på lantbruk på ägarens begäran skall beskattas i näringsverksamheten kan ifrågasättas om den föreslagna kvittningsmöjligheten skall gälla för lantbruk med mangårdsbyggnader som beskattas som näringsfastighet enligt de här föreslagna reglerna. Införs kvittningsrätt för ifrågavarande fastigheter kan underskottsavdrag hänförliga till bl.a. omfattande reparationer kvittas mot inkomst av tjänst.

Regeringen anser mot denna bakgrund att ägare som på begäran får sina mangårdsbyggnader beskattade som näringsfastigheter skall undantas från kvittningsmöjligheten i den föreslagna 46 § 1 mom KL. Detta medför att avdrag inte medges för underskott i förvärvskälla i vilken en sådan fastighet ingår.

De nya bestämmelserna bör tas in i 5 § KL där definitionerna av vad som är privatbostadsfastighet resp. näringsfastighet finns. Detta bör ske genom att ett nytt stycke läggs till samt att begreppet storlek definieras genom att en hänvisning görs till fastighetstaxeringslagen. Förslaget föranleder vidare ändringar i den i prop. 1993/94:50 föreslagna lydelsen av 46 § 1 mom. KL.

De nya bestämmelserna bör träda i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering.

7 Statsfinansiella effekter

En fastighetsskatt för hyreshus på 1,5 % av taxeringsvärdet innebär att bruttointäkterna av fastighetsskatt ökar på grund av 1994 års allmänna fastighetstaxering med ca 300 mkr. Regeringen kommer att förelägga riksdagen förslag om kontinuerlig omräkning av taxeringsvärdena, s.k. rullande fastighetstaxering, från 1995. Därmed uppnås en över tiden jämnare anpassning av taxeringsvärdena vid såväl stigande som sjunkande marknadsvärden. För tidsperioden fram till och med 1998 kan detta beräknas leda till att statens intäkter, vid en oförändrad skattesats på

1,5 %, ökar med 2 - 2,5 mdkr. Regeringen kommer att följa utvecklingen noga i syfte att säkerställa att det av riksdagen antagna budgetsaneringsprogrammet fullföljs, vilket innebär att en intäktsökning på 1 mdkr utöver ovan nämnda belopp också kommer staten till godo.

Förslaget om reducerad fastighetsskatt för hyreshus på grund av om- eller tillbyggnad kommer att få full effekt först efter tio år med fem årgångar med hel nedsättning och fem årgångar med halv nedsättning. Förslaget beräknas medföra minskade skatteintäkter med ca 340 mkr årligen på lång sikt. På kort sikt, dvs. det första året, kan bortfallet av skatteintäkter beräknas till ca 50 mkr. Detta förklaras av att det första året med nya regler finns bara en årgång som är föremål för lättnader. Förslaget leder vidare till en viss ökning av skatteförvaltningens arbetsbelastning. Ansökningarna om reducerad fastighetsskatt kan antas uppgå till ca 3 000 per år och torde kräva manuell hantering.

Det kan antas att avdragsrätten för kostnader för reparation och underhåll av större mangårdsbyggnader på lantbruksenheter kommer att utnyttjas för högst cirka 600 fastigheter. En genomsnittlig årlig kostnad för reparation och underhåll skulle rimligtvis kunna uppskattas till maximalt 50 000 kr. Om man räknar med en genomsnittlig avdragseffekt på 50 % skulle skattebortfallet bli $600 \times 50\,000 \times 50\% = 15$ mkr. Å andra sidan motverkas skattebortfallet av att bostadsförmånsvärden kommer att påföras. Till detta kommer den skattemässiga effekten av övriga skillnader i beskattningshänseende mellan näringsfastighet och privatbostadsfastighet samt avskattningen i samband med omklassificering. Sammantaget bör därför de statsfinansiella effekterna bli försumbara.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 28 oktober 1993

Närvarande: statsministern Bildt, ordförande, och statsråden

B. Westerberg, Friggebo, Laurén, Olsson, Svensson, af Ugglas,
Dinkelspiel, Thurdin, Hellsvik, Wibble, Björck, Davidson, Könberg,
Odell, Lundgren, Unckel, P. Westerberg

Föredragande: statsrådet Lundgren

Regeringen beslutar proposition 1993/94:91 Vissa fastighetsskattefrågor,
m.m.

