

Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet Bosse Ringholm

Genom beslut den 19 juni 2002 bemyndigade regeringen chefen för Finansdepartementet att tillkalla en kommitté med parlamentarisk sammansättning med uppdrag att se över och utvärdera reglerna om fastighetsskatt på småhus m.m., förmögenhetsskatt samt arvs- och gåvoskatt. I bemyndigandet ingick också att utse en av ledamöterna att vara ordförande i kommittén samt att besluta om sakkunniga, experter, sekreterare och annat biträde åt kommittén.

Med stöd av detta bemyndigande förordnades den 2 juli 2002 Jan Bergqvist att vara ordförande i kommittén. Övriga ledamöter förordnades den 14 oktober 2002.

Kommittén har antagit namnet Egendomsskattekommittén (EK).

Härmed överlämnas delbetänkandet *Egendomsskatter Dämpningsregel för fastighetsskatten och sänkt arvsskatt* (SOU 2003:3). Till betänkandet fogas reservationer och särskilda yttranden.

Stockholm i januari 2003

Jan Bergqvist

<i>Marianne Andersson</i>	<i>Marie Engström</i>	<i>Marie Granlund</i>
<i>Anna Grönlund</i>	<i>Lisbeth Staaf-Igelström</i>	<i>Per Landgren</i>
<i>Lennart Nilsson</i>	<i>Mikael Odenberg</i>	<i>Birger Schlaug</i>

/Cecilia Landelius
Michael Erliksson
Mats Johansson

Förteckning över ledamöter, sakkunniga, experter och sekreterare som har deltagit i första delen av kommitténs arbete

Ledamöter

Jan Bergqvist, ordförande
F.d. riksdagsledamoten, Marianne Andersson (c)
Riksdagsledamoten, Marie Engström (v)
Riksdagsledamoten Marie Granlund (s)
Riksdagsledamoten Anna Grönlund (fp)
F.d. riksdagsledamoten, Lisbeth Staaf-Igelström (s)
Riksdagsledamoten Per Landgren (kd)
Riksdagsledamoten Lennart Nilsson (s)
Riksdagsledamoten Mikael Odenberg (m)
Birger Schlaug (mp)

Sakkunniga

Skattedirektören Vilhelm Andersson. fr.o.m. 2002-08-27
Regionskattechefen Kjell Dahlström fr.o.m. 2002-08-27
Departementsrådet Hases Per Sjöblom fr.o.m. 2002-07-02
Kanslirådet Bo Stoltz fr.o.m. 2002-08-19

Experter

Språkexperten Bengt Baedecke fr.o.m. 2002-09-04
Skattedirektören Tommy Carlsson fr.o.m. 2002-08-27
Departementssekreteraren Eva Erlandsson fr.o.m. 2002-08-19
Departementssekreteraren Kaj Håkansson fr.o.m. 2002-08-19
Kanslirådet Hans Levén fr.o.m. 2002-08-19
Skattedirektören Monika Linder fr.o.m. 2002-08-27
T.f. professorn Christer Silfverberg fr.o.m. 2002-10-11
Kammarrättsassessorn Cecilia Silfverhjelm fr.o.m. 2002-08-19
Departementssekreteraren Erik Zetterström fr.o.m. 2002-08-19

Sekreterare

Regeringsrättssekreteraren Cecilia Landelius,
huvudsekreterare, fr.o.m. 2002-07-15
Ekonomerna Åsa-Pia Järliden Bergström fr.o.m. 2002-11-16
Kanslirådet Petter Classon fr.o.m. 2002-09-16
Regeringsrättssekreteraren Michael Erliksson fr.o.m. 2002-09-16
Ekonomerna Inger Johannisson fr.o.m. 2002-11-01
Fil. doktorn Mats Johansson fr.o.m. 2002-09-02

Innehåll

Förkortningar	9
Sammanfattning	11
Författningsförslag	
1 Förslag till lag om ändring i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt	13
2 Förslag till lag om ändring i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter	16
3 Förslag till lag om ändring i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt.....	18
1 Inledning.....	21
1.1 Uppdraget och arbetet	21
2 Beskattning av efterlevande makes arv.....	23
2.1 Bakgrund.....	23
2.1.1 Inledning.....	23
2.1.2 Familjerättsreformen – arvsrätt för make och sambo	23
2.1.3 Senare höjningar av grundavdraget	25
2.2 Gällande rätt	27
2.3 Utländsk rätt.....	28

2.3.1	Inledning.....	28
2.3.2	Norge	28
2.3.3	Danmark	28
2.3.4	Finland	29
2.3.5	Tyskland.....	29
2.3.6	Frankrike.....	30
2.3.7	England	30
2.3.8	Italien	31
2.3.9	Spanien	31
2.4	Tidigare diskussioner kring olika lösningar för efterlevande make	31
2.5	Statsfinansiella effekter av förändringar i beskattningen av arv till efterlevande make och sambo.....	32
2.6	Exempel på möjliga lättnader i beskattningen av arv till efterlevande make	33
2.7	Slopad beskattning av arv till make och sambo	34
3	En dämpningsregel för fastighetsskatten	37
3.1	Bakgrund.....	37
3.2	Gällande bestämmelser om fastighetstaxering.....	38
3.2.1	Allmänt	38
3.2.2	Småhusenheter.....	40
3.2.3	Hyreshusenheter	40
3.2.4	Småhus på lantbruksenheter	40
3.2.5	Förenklad fastighetstaxering i stället för omräkning.....	41
3.2.6	Taxeringsintervall	42
3.2.7	Särskild fastighetstaxering	42
3.3	Den statliga fastighetsskatten	43
3.4	Taxeringsvärdenas utveckling sedan 1990.....	45
3.5	Lagstiftning och överväganden på senare år	47
3.5.1	Lagen om skattereduktion för fastighetsskatt i vissa fall vid 1997–2001 års taxeringar.....	47
3.5.2	Lagen om underlag för fastighetsskatt i vissa fall vid 2001 års taxering.....	48
3.5.3	Begränsningsregeln.....	48

3.5.4	Fastighetsbeskattningskommitténs förslag.....	49
3.6	En dämpningsregel för fastighetsskatten.....	50
3.6.1	Behovet av en dämpningsregel	50
3.6.2	Dämpningsregelns utformning	51
3.6.3	Hur skall dämpningsregeln anpassas till reglerna om nedsättning av fastighetsskatt vid nybyggnation?.....	55
3.6.4	Summering.....	56
3.7	Processuella och administrativa frågor	57
4	Konsekvenser för de offentliga finanserna m.m.....	59
4.1	Slopad arvsbeskattning för make och sambo.....	59
4.2	Dämpningsregelns budgeteffekter	60
5	Ikraftträdande m.m.....	63
5.1	Slopad arvsbeskattning för make och sambo.....	63
5.2	Stämpelskattelagen	63
5.3	Dämpningsregeln	63
Författningskommentarer		
1	Förslaget till lag om ändring i lagen (1941:416) om arvs- och gåvoskatt.....	65
2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter	65
3	Förslaget till lag om ändring i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt.....	66
Reservationer.....		69
Särskilda yttranden		71
Bilaga		
Kommittédirektiv		79

Förkortningar

AFT	Allmän fastighetstaxering
AGK	Arvs- och gåvoskattekommittén
AGL	Lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt
bet.	betänkande
EK	Egendomsskattekommittén
f. (ff.)	följande sida (följande sidor)
FFT	Förenklad fastighetstaxering
FiU	Finansutskottet
FSL	Lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt
FTL	Fastighetstaxeringslagen (1979:1152)
LBS	Lagen (1997:324) om begränsning av skatt
LFS	Lagen (2001:906) om skattereduktion för fastighetsskatt
NOU	Norges offentlige utredninger
prop.	proposition
rskr.	Riksdagens skrivelse
RSV	Riksskatteverket
SFS	Svensk författningssamling
SFL	Lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt
SFT	Särskild fastighetstaxering
SkU	Skatteutskottet
SOU	Statens offentliga utredningar

Sammanfattning

Inledning

Egendomsskattekommitténs uppdrag är att göra en översyn av reglerna om fastighetsskatt på småhus m.m., förmögenhetsskatt samt arvs- och gåvoskatt. Enligt kommitténs direktiv skall frågan om beskattning av arv till makar behandlas med förtur. En annan fråga som ingår i kommitténs uppdrag är att utarbeta ett förslag som innebär att höjda taxeringsvärden inte omedelbart skall slå igenom på uttaget av fastighetsskatt (dämpning). Mot bakgrund av de kraftigt höjda taxeringsvärdena på framför allt småhus har kommittén beslutat sig för att även behandla frågan om en dämpningsregel med förtur.

Slopad beskattning av arv till make och sambo

Enligt gällande rätt beskattas efterlevande make och sambo för vad de erhåller i arv eller testamente från den avlidne maken eller sambon. Från den efterlevandes lott görs ett arvsskattefritt grundavdrag om 280 000 kronor, återstoden arvsbeskattas. Kommittén föreslår att denna arvsbeskattning avskaffas. Ändringen föreslås gälla för dödsfall som inträffar efter juni månads utgång år 2003.

En dämpningsregel för fastighetsskatten

Kommittén föreslår att det införs en regel för att dämpa uttaget av fastighetsskatt vid höjda taxeringsvärden. Förslaget innebär att om taxeringsvärdet på en småhusenhet, en hyreshusenhet (bostadsdelen) eller ett småhus med tillhörande tomtmark på en lantbruksenhet höjs vid en fastighetstaxering, skall höjningen inte omedelbart slå igenom på uttaget av fastighetsskatt. I stället skall

höjningen fördelas proportionellt mellan de år som återstår fram till nästa fastighetstaxering.

Om en särskild fastighetstaxering lett till att en taxeringsenhet eller en del av en taxeringsenhet fått ett lägre värde, skall underlaget för fastighetsskatt för vart och ett av åren fram till nästa allmänna eller förenklade fastighetstaxering beräknas på grundval av det nya värdet, om inte det dämpade värdet som gäller under beskattningsåret är lägre.

Dämpningsregeln gäller även nybildade och ombildade taxeringsenheter vars taxeringsvärden har fastställts vid fastighetstaxering.

Dämpningsregeln föreslås träda i kraft den 1 juli 2003 och tillämpas första gången för småhusenheter vid 2004 års taxering, för hyreshusenheter vid 2005 års taxering och för lantbruksenheter vid 2006 års taxering.

Finansiering

Kommitténs förslag att avskaffa beskattningen av arv till efterlevande makar och sambor beräknas medföra en statsfinansiell kostnad om 267 miljoner kronor per år.

Kommittén föreslår att skattebortfallet finansieras genom en höjning av den stämpelskatt som skall betalas av fysiska personer vid förvärv av fast egendom och tomträtter. Kommittén föreslår att skattesatsen för dessa höjs med 0,225 procentenheter. En sådan höjning, dvs. från 1,5 till 1,725 procent, beräknas ge en budgetförstärkning med cirka 268 miljoner kronor per år. Ändringen av stämpelskattelagen föreslås träda i kraft den 1 juli 2003.

Den varaktiga bruttobudgeteffekten av den föreslagna dämpningsregeln kan beräknas till cirka 480 miljoner kronor och efter att hänsyn tagits till KPI-effekten uppgår den varaktiga nettoeffekten till cirka 410 miljoner kronor.

Dämpningsregelns budgeteffekter har redan beaktats i statsbudgeten för de närmaste åren. Kommittén behöver således inte föreslå någon finansiering av denna regel.

Författningsförslag

1 Förslag till lag om ändring i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt¹ att 28 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

28 §²

Till klass I hänföres efterlevande make, sambo, barn, avkomling till barn, make och sambo till barn och efterlevande make eller sambo till avlidet barn. Detta gäller även om barnet eller avkomlingen till följd av adoption förlorat sin arvsrätt efter arvlätaren.

Som skattefritt avdrages från lott som tillkommer *den avlidnes efterlevande make eller sambo* 280 000 kronor, från vad som tillkommer annan i klass I 70 000 kronor och från lott, som beskattas enligt klass II eller klass III, 21 000 kronor. Har barn eller avkomling till avlidet barn vid skattskyldighetens inträde ej fyllt 18 år, avdrages ytterligare 10 000 kronor för varje helt år eller del därav, som då återstod till dess sagda ålder uppnås.

På lott som tillkommer den avlidnes efterlevande make eller sambo tas arvsskatt inte ut. Som skattefritt avdrages från lott som tillkommer annan i klass I 70 000 kronor och från lott, som beskattas enligt klass II eller klass III, 21 000 kronor. Har barn eller avkomling till avlidet barn vid skattskyldighetens inträde ej fyllt 18 år, avdrages ytterligare 10 000 kronor för varje helt år eller del därav, som då återstod till dess sagda ålder uppnås.

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:857.

² Senaste lydelse 1991:1836.

Styvbarns- och fosterbarnsförhållande räknas lika med skyldskap. Med fosterbarn avses barn, som före fyllda 16 år stadigvarande vistats i den avlidnes hem och därvid erhållit vård och fostran som eget barn.

Högre avdrag än enligt andra stycket får ej åtnjutas i fråga om vad som erhålles från samme arvlätare eller testator, även om det erhålles vid skilda tillfällen.

Till k l a s s I I hänföres annan arvinge eller testamentstagare än sådan som avses i klass I eller III.

Till k l a s s I I I hänföres

landstingskommun, kommun eller annan menighet ävensom hushållningssällskap med stadgar som fastställts av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer;

stiftelse med huvudsakligt syfte att främja religiösa, välgörande, sociala, politiska, konstnärliga, idrottsliga eller andra därmed jämförbara kulturella eller eljest allmännyttiga ändamål;

stiftelse med huvudsakligt ändamål att främja landets näringsliv; registrerad understödsförening;

sådan sammanslutning, som, utan att hava till syfte att i sin verksamhet tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen, huvudsakligen fullföljer ovan angivet ändamål;

folketshusförening, bygdegårdsförening eller annan liknande sammanslutning, som har till främsta syfte att anordna eller tillhandahålla allmän samlingslokal,

där fråga är om svensk juridisk person och skattebefrielse ej åtnjutes jämlikt 3 §.

För skattelott, som i 11 § 2 mom. sägs, beräknas skatten efter den klass, gällande för arvinge eller universell testamentstagare i dödsboet eller för mottagaren av det legat varom fråga är, som medför lägst skatt. Från skattelott medgives icke avdrag enligt andra stycket.

Vad som återstår, sedan avdrag enligt andra stycket gjorts, utgör skattepliktig lott. Denna skall jämnas till närmast lägre hundratal kronor. Om öretal uppkommer vid beräkning av skatt, skall skatten jämnas nedåt till närmast hela krontal.

Skatten beräknas enligt följande skalor.

Klass I

Skattepliktig lott, kr	Arvsskatt, kr
– 300 000	10 % inom skiktet;
300 000 – 600 000	30 000 + 20 % ” ” ;
600 000 –	90 000 + 30 % ” ” .

Klass II

Skattepliktig lott, kr	Arvsskatt, kr
– 70 000	10 % inom skiktet;
70 000 – 140 000	7 000 + 20 % ” ” ;
140 000 –	21 000 + 30 % ” ” .

Klass III

Skattepliktig lott, kr	Arvsskatt, kr
– 90 000	10 % inom skiktet;
90 000 – 170 000	9 000 + 20 % ” ” ;
170 000 –	25 000 + 30 % ” ” .

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2003 och tillämpas i de fall skattskyldighet inträder efter den 30 juni 2003.

2 Förslag till lag om ändring i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter

dels att 8 och 40 §§ skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 45 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 §¹

Stämpelskatten är *femton* kronor för varje fullt tusental kronor av egendomens värde. Stämpelskatten är *sjutton* kronor och *tjugofem öre* för varje fullt tusental kronor av egendomens värde.

Förvärvas egendomen av en juridisk person är dock skatten trettio kronor för varje fullt tusental kronor av egendomens värde utom då förvärvaren

1) skulle ha varit befriad från gåvoskatt om egendomen hade erhållits som gåva,

2) är en bostadsrättsförening,

3) är en kreditinrättning som enligt lag, reglemente eller bolagsordning är skyldig att åter avyttra egendomen,

4) är dödsbo.

Skatten är dock i fall som avses i första och andra styckena alltid lägst femtio kronor.

40 §²

Återbetalning av skatt på grund av ett beslut enligt denna lag görs av inskrivningsmyndigheten eller av den myndighet som regeringen bestämmer. Återbetalning skall ske även om beslutet inte har vunnit laga kraft.

Ränta skall, om inte annat följer av 42 §, beräknas på återbetalad skatt och dröjsmålsavgift från och med den dag då beloppet har betalats till och med den dag då återbetalning görs. Räntan beräknas för visst kalenderår efter en räntesats som motsvarar 75 procent av den statslåneränta som gällde vid utgången av november närmast

¹ Senaste lydelse 1993:671.

² Senaste lydelse 1992:640.

föregående kalenderår. Räntesatsen bestäms till procenttal med högst en decimal.

Vid ränteberäkningen skall Ränobelopp under femtio avrundning ske till närmast lägre kronor betalas inte ut. hela krontal. Ränobelopp under femtio kronor betalas inte ut.

45 §

Belopp som avser skatt eller ränta skall beräknas i hela krontal så att öretal faller bort.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2003. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om förvärv som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

3 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 2 § skall ha följande lydelse,

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §¹

Skattskyldig till fastighetsskatt är ägaren till fastigheten eller den som enligt 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) skall anses som ägare.

Såvitt gäller sådan privatbostad som avses i 1 § andra stycket föreligger skattskyldighet endast för tid under vilken ägaren varit bosatt i Sverige.

I det fall inkomst av eller förmögenhetstillgång som består av sådan privatbostad som avses i 1 § andra stycket är undantagen från beskattning i Sverige på grund av dubbelbeskattningsavtal, skall statlig fastighetsskatt avseende sådan privatbostad inte tas ut.

Fastighetsskatt beräknas för beskattningsår. Omfattar beskattningsåret kortare eller längre tid än tolv månader eller har fastigheten förvärvats eller avyttrats under beskattningsåret, skall underlaget för fastighetsskatten jämkas med hänsyn härtill.

Fastighetsskatt beräknas på grundval av det taxeringsvärde som gäller under beskattningsåret. Gäller olika värden för skilda delar av beskattningsåret beräknas skatten särskilt för varje sådan del med motsvarande tillämpning av bestämmelserna i fjärde stycket.

¹ Senaste lydelse 1996:1402

2 a §

Fastighetsskatten skall beräknas på grundval av det taxeringsvärde som gäller under beskattningsåret. Gäller olika värden för skilda delar av beskattningsåret, skall skatten beräknas särskilt för varje sådan del enligt 2 § fjärde stycket.

Om en småhusenhet, en hyreshusenhet som avses i 3 § första stycket b eller ett småhus med tillhörande tomtmark på en lantbruksenhet vid en allmän eller en förenklad fastighetstaxering fått ett högre värde än det tidigare värdet, skall höjningen fördelas proportionellt mellan de år som återstår av den löpande taxeringsperioden.

Om en taxeringsenhet eller en del av en taxeringsenhet som avses i andra stycket vid en särskild fastighetstaxering fått ett högre värde än det senast fastställda värdet, skall även denna höjning fördelas proportionellt mellan de år som återstår av den löpande taxeringsperioden. Om den särskilda fastighetstaxeringen lett till att taxeringsenheten eller del av taxeringsenheten i stället fått ett lägre värde, skall underlaget för fastighetsskatten för vart och ett av åren fram till nästa allmänna eller förenklade fastighetstaxering beräknas på grundval av det nya värdet, om inte det framräknade värdet enligt andra stycket som gäller under beskattningsåret är lägre.

När det gäller lantbruksenheter utgörs underlaget för fastighets- skatten av summan av delvär- dena bostadsbyggnadsvärde och tomtmarksvärde enligt 5 kap. 7 och 8 §§ fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

Vad som sägs om beräkning av underlag för fastighetsskatt enligt denna paragraf gäller även nybil- dade och ombildade taxeringsen- heter vars taxeringsvärden fast- ställts vid fastighetstaxering.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2003 och tillämpas första gången för småhusenheter vid 2004 års taxering, för hyreshus- enheter vid 2005 års taxering och för lantbruksenheter vid 2006 års taxering.

1 Inledning

1.1 Uppdraget och arbetet

Egendomsskattekommittén skall enligt direktiven se över och utvärdera reglerna om fastighetsskatt på småhus m.m., förmögenhetsskatt samt arvs- och gåvoskatt. Utifrån principiella och tekniska utgångspunkter skall kommittén föreslå de lagändringar som bedöms vara nödvändiga. Kommittén skall i sitt arbete särskilt uppmärksamma de fördelningspolitiska och statsfinansiella effekterna. Möjligheterna till förenklingar och en utformning av reglerna som främjar företagande och tillväxt skall särskilt uppmärksammas. De förslag som kommittén lägger fram skall sammantaget vara kostnadsneutrala för den offentliga sektorn, och statens skatteinkomster bör i princip vara oförändrade. Administrativa förenklingar och kostnadsbesparingar skall dock kunna tillgodoräknas för att sänka det samlade skatteuttaget.

I direktiven anges en lång rad frågor som kommittén bör behandla. På fastighetsskatteområdet skall bl.a. principerna för uttaget av fastighetsskatt, uttaget av fastighetsskatt på fastigheter utomlands och tidpunkten för övergången av skattskyldigheten vid överlåtelse av fastigheter utredas. Det skall vidare på förmögenhetsskatteområdet göras en generell översyn av bestämmelserna i lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt, SFL. Frågorna om indelningen av marknadsnoterade aktier, beskattningen av huvuddelägares aktier, värderingen av privatbostadsfastigheter, sambeskattningen av makar och sambor skall utredas särskilt. Även lagen (1997:324) om begränsning av skatt, LBS, skall ses över. Vad slutligen gäller arvs- och gåvoskatteområdet skall det göras en övergripande teknisk översyn av lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, AGL. Dessutom skall frågan om processordningen för dispensärenden och dubbelbeskattningsärenden samt förfarandereglerna ses över. Till detta kommer att frågor om bl.a. arvsavstäenden, beskattning av arv

mellan makar, värdering av fastigheter och aktier, översyn av grundavdrag, skiktgränser och klassindelning skall utredas särskilt.

I direktiven för kommitténs uppdrag anges att frågan om beskattning av arv mellan makar skall behandlas med förtur. Skälet till detta är att höjda taxeringsvärden har lett till att uttaget av arvsskatt har ökat, något som i flera fall lett till stora problem för efterlevande makar. Kommittén skall i detta arbete undersöka möjligheterna att stärka efterlevande makes ställning genom att föreslå förändringar i arvsbeskattningen. För att ett sådant förslag skall kunna genomföras så snabbt som möjligt har kommittén valt att presentera ett förslag redan i detta delbetänkande.

En annan fråga är uttaget av fastighetsskatt. Riksdagen har i december år 2001 beslutat att omräkningsförfarandet vid fastighetstaxeringen skall tas bort fr.o.m. 2003 års fastighetstaxering. I stället har ett system med förenklade fastighetstaxeringar införts. Sådana taxeringar skall enligt det nya systemet äga rum för småhusenheter, hyreshusenheter och lantbruksenheter det tredje året under perioden mellan de allmänna fastighetstaxeringarna för respektive typ av taxeringsenhet. Detta innebär att antingen en förenklad eller en allmän fastighetstaxering kommer att äga rum vart tredje år för respektive taxeringstyp. Om fastighetspriserna ökar under en längre tid skulle utan särskilda åtgärder ett så långt taxeringsintervall som tre år kunna innebära kraftiga sprängvisa höjningar av taxeringsvärdena – och därmed uttaget av fastighetsskatt – vid varje allmän och förenklad fastighetstaxering. Enligt regeringens uppfattning bör en sådan konsekvens av de nya reglerna om möjligt undvikas. Som en särskild fråga i direktiven anges därför att kommittén skall arbeta fram ett förslag om att höjda taxeringsvärden inte omedelbart skall slå igenom på uttaget av fastighetsskatt (dämpning).

Med hänsyn till de senaste årens prisutveckling på fastigheter i vissa attraktiva områden i landet samt de preliminära taxeringsbeslut inför 2003 års allmänna fastighetstaxering för småhus som sändes ut i oktober månad 2002 har kommittén valt att även behandla frågan om en dämpningsregel med förtur. Eftersom kommittén även har fått i uppdrag att se över principerna för uttaget av fastighetsskatt på småhus och getts en möjlighet att pröva lösningar som kan innebära avsteg från nu gällande principer ligger det i sakens natur att behovet av en dämpningsregel kan komma att belysas utifrån nya förutsättningar i kommitténs fortsatta arbete.

2 Beskattning av efterlevande makes arv

2.1 Bakgrund

2.1.1 Inledning

De gällande reglerna för beskattning av arv och gåvor finns i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, AGL. Arvsskatten är konstruerad som en schematisk arvslottsskatt. Detta innebär att skatten beräknas på grundval av de lotter som vid det schematiska bodelnings- och lottläggningsförfarandet läggs till den avlidnes arvingar och testamentstagare.

2.1.2 Familjerätsreformen – arvsrätt för make och sambo

Familjerätsreformen år 1987 medförde stora förändringar av de civilrättsliga bestämmelserna på familjerättens område. Lagändringarna byggde på förslag från Familjelagssakkunniga i betänkandet Äktenskapsbalk (SOU 1981:85). Genom reformen infördes arvsrätt för efterlevande make även när det finns gemensamma barn. Tidigare gällde att efterlevande make inte hade någon arvsrätt när den avlidne hade barn eller andra avkomlingar (bröstarvingar). Regeln om makes arvsrätt är inte utan undantag. Om arvlåtaren efterlämnar någon bröstarvinge som inte är den efterlevande makens bröstarvinge (särkullbarn) har bröstarvingen rätt att få ut sin arvslott direkt efter den avlidne. Efterlevande maken har dock rätt att få egendom till så stort värde att den tillsammans med den egendom som maken erhöll vid bodelningen eller som utgör makens enskilda egendom motsvarar fyra gånger det basbelopp som gällde vid tiden för dödsfallet (basbeloppsregeln).

För att den nya arvsrätten skulle få den eftersträvade effekten att stärka den efterlevande makens ställning föreslog Familjelagssakkunniga att arvsskattereglerna borde ändras så att det skattefria

grundavdraget för den efterlevande höjdes till en sådan nivå att efterlevande i dödsbon av rimlig storlek skulle kunna behålla den avlidnes kvarlätenskap utan att betala skatt. Familjelagssakkunniga hade företagit en bouppteckningsundersökning som byggde på bouppteckningar registrerade vid landets tingsrätter under perioden februari–mars 1974. Enligt undersökningen översteg bobehållningen 200 000 kronor i endast fem procent av fallen. Familjelagssakkunniga konstaterade dock att undersökningen låg ett stycke tillbaka i tiden och att en ny undersökning – med beaktande av nya fastighetstaxeringsvärden – skulle visa betydligt högre behållningar i genomsnitt. Familjelagssakkunniga föreslog till slut att grundavdraget för efterlevande make skulle höjas till 200 000 kronor. Som en jämförelse nämnde de att skyldigheten att betala förmögenhets-skatt inträdde vid en förmögenhet på 400 000 kronor.

Innan Familjelagssakkunnigas förslag behandlades av regeringen togs i oktober 1986 frågan om en justering av skiktgränserna och grundavdragen upp i prop. 1986/87:54. Grundavdraget som sedan den 1 januari 1971 var 30 000 kronor för efterlevande make hade den 1 januari 1981 höjts till 50 000 kronor samtidigt som skattesatserna för främst de högsta och mellersta skikten hade höjts. Regeringen uttalade att ett mycket högt generellt skatteuttag för med sig svärbemästrade problem. Det var särskilt frågan om hög skatt i kombination med t.ex. kursfall på aktier som kunde leda till resultat som inte framstod som rimliga. Det fanns därför enligt regeringen skäl att låta de antydda problemen med hög skattenivå väga tyngre än de dittills hade fått göra. Det kunde också sättas i fråga om det var lämpligt att den svenska arvsskatten markant översteg den som gällde i jämförbara industriländer, främst i våra nordiska grannländer. På grund av fördelningspolitiska skäl var det dock enligt regeringen uteslutet att sänka arvsskatten till de mycket låga nivåer som rådde i vissa länder. Regeringen ansåg däremot, vid avvägningen av den svenska arvsskattenivån, att intresset av att utjämna skillnaderna borde tillmätas större betydelse än tidigare. Det fanns också skäl att beakta de statsfinansiella effekterna även om det rörde sig om ett område som totalt sett ger ett begränsat bidrag till statens inkomster. Regeringen föreslog sammanfattningsvis en minskning av antalet skiktgränser till sex samt en höjning av de skattefria grundavdragen och då bl.a. en fördubbling av grundavdraget till efterlevande make, dvs. till 100 000 kronor, (propositionen s. 21 f.). Ändringarna trädde i kraft den 1 januari 1987 (bet. 1986/87:SkU12, rskr. 1986/87:72, SFS 1986:1198).

Arvs- och gåvoskattekommittén (AGK), som lämnade sitt betänkande Ny arvs- och gåvoskattelag (SOU 1987:62) i november 1987, föreslog inte någon ändring i fråga om skatteskalorna eller grundavdragen.

I november 1987 behandlade regeringen Familjelagssakkunnigas förslag till höjning av grundavdraget till efterlevande make. Departementschefen anförde bl.a. följande (prop. 1987/88:61 s. 34 f.):

Innan man slutligt tar ställning till avdragets storlek finns det dock som jag nyss antytt anledning att också väga in några ytterligare faktorer. Det är visserligen riktigt, som de sakkunniga framhåller, att arvsrätten för efterlevande make innebär att ett nytt arvfall skjuts in mellan föräldrar och barn. Med oförändrade arvskatteregler skulle det kunna sägas leda till en dubbel beskattning av kvarlätenskapen jämfört med dagens regler. I det sammanhanget finns det dock skäl att påminna om att motsvarande effekter i inte så ringa utsträckning uppkommer redan nu på grund av testamenten. En kraftig höjning av grundavdraget för efterlevande make kan i det perspektivet anses medföra opåkallade lättnader i beskattningen. Som de sakkunniga själva varit inne på (s. 291) undviks dessutom den dubbla beskattningen i många fall genom de särskilda reglerna i 56 § AGL om eftergift av skatt i de fall en arvinge avlider kort tid efter förvärvet. – En annan omständighet som bör tillmätas betydelse vid den slutliga bedömningen av grundavdragets storlek är riskerna för skatteundandragande. I det följande avsnittet kommer jag in på frågan hur de nya bodelningsreglerna skall beaktas i arvsskattelagstiftningen. Allmänt sett råder det enligt min uppfattning ingen tvekan om att den nya ordningen kommer att ge ett större utrymme för dispositioner som minskar skatteuttaget. Riskerna för en sådan utveckling måste bedömas öka om grundavdraget bestäms till ett mycket stort belopp. – Vid en samlad bedömning har jag stannat för att grundavdraget för efterlevande make bör bestämmas till 200 000 kr. Det innebär en fördubbling av det i höstas beslutade grundavdraget.

Grundavdraget höjdes således till 200 000 kronor (bet. 1987/88:SkU14, rskr. 1987/88:100, SFS 1987:1206). Samtidigt infördes regeln om att arv till sambo skall beskattas på samma sätt som arv till make.

2.1.3 Senare höjningar av grundavdraget

På grund av de höjda taxeringsvärdena vid 1990 års allmänna fastighetstaxering och med hänsyn till den allmänna prisutvecklingen som skett sedan de nya skattesatserna hade trätt i kraft den 1 januari 1987, gjordes en justering med cirka 40 procent av skikt-

gränserna och grundavdragen (dvs. till 280 000 kronor för make) fr.o.m. den 1 januari 1991. Regeringen ansåg att en 40 procentig höjning var en rimlig avvägning mellan å ena sidan den genomsnittliga ökningen av taxeringsvärdena på småhus – cirka 50 procent – och å andra sidan den allmänna prisutvecklingen under de aktuella åren (prop. 1990/91:54, bet. 1990/91SkU10, rskr. 1990/91:106, SFS 1990:1430).

Efter regeringsskiftet år 1991 sänktes arvs- och gåvoskatten kraftigt. De tre högsta skikten i klass I och II togs bort och högsta skattesats i samtliga klasser sänktes till 30 procent. Detta innebar att skiktgränsen för uttaget av den högsta skattesatsen i klass I höjdes från en arvslott på 280 000 kronor till 600 000 kronor (prop. 1991/92:60, bet. 1991/92:SkU10, rskr. 1991/92:97, SFS 1991:1836). Den dåvarande regeringen motiverade förslagen med att arvs- och gåvoskatteuttaget befann sig internationellt sett på en mycket hög nivå och att en allmän sänkning av kapitalbeskattningen var nödvändig (propositionen s. 68). Ändringarna trädde i kraft den 1 januari 1992. Härefter har det inte skett någon revidering av grundavdrag, skatteklasser, skatteskalor eller skattesatser.

2.2 Gällande rätt

Tabell 2.1 Arvsklasser och skatteskalor i Sverige.

Klass I		
Efterlevande make, sambo, barn, avkomling till barn, make och sambo till barn och efterlevande make eller sambo till avlidet barn. Detta gäller även om barnet eller avkomlingen till följd av adoption förlorat sin arvsrätt efter arvlåtaren. Styvbarn och fosterbarn likställs med släktskap. Med fosterbarn avses barn, som före fyllda 16 år stadigvarande vistats i den avlidnes hem och därvid erhållit vård och fostran som eget barn.		
– 300 000		10 % inom skiktet
300 000 – 600 000	30 000 +	20 % inom skiktet
600 000 –	90 000 +	30 % inom skiktet
Klass II		
Annan arvinge eller testamentstagare än sådan som avses i klass I eller III.		
– 70 000		10 % inom skiktet
70 000 – 140 000	7 000 +	20 % inom skiktet
140 000 –	21 000 +	30 % inom skiktet
Klass III		
Juridiska personer med allmännyttig verksamhet (huvudsaklig verksamhet), såsom offentligrättsliga personer, privata stiftelser och sammanslutningar		
– 90 000		10 % inom skiktet
90 000 – 170 000	9 000 +	20 % inom skiktet
170 000 –	25 000 +	30 % inom skiktet

Grundavdrag arv:	Make/sambo	280 000 kr
	Klass I	70 000 kr
	Klass II o III	21 000 kr
Grundavdrag gåva:		10 000 kr

2.3 Utländsk rätt

2.3.1 Inledning

I följande avsnitt ges en kortfattad beskrivning av en makes arvsrättsliga ställning och de regler som gäller för arvsbeskattning av efterlevande makar i Norge, Danmark, Finland, Tyskland, Frankrike, England, Italien och Spanien. Underlaget är hämtat från Ärvdabalksutredningens slutbetänkande (SOU 1998:110 s. 84-89), det norska betänkandet Arveavgift (NOU 2002:08 s. 34-45), nationalrapporterna till en konferens anordnad av Associations of Tax Law Professor's den 2 och 3 juni 2000 i Maastricht om Avoidance of multiple inheritance taxation within Europe, European Tax Handbook 2002 och Skatter i EU m.fl. stater 2002 av Svenskt Näringsliv.

2.3.2 Norge

I Norge ärver efterlevande make en fjärdedel av kvarlätenskapen om den avlidne efterlämnar barn. Två tredjedelar utgör bröstarvingars laglott. Om det finns barn har den efterlevande alltid rätt att få ut fyra gånger ett visst basbelopp ur kvarlätenskapen. Den efterlevande maken är helt undantagen från arvs- och gåvobeskattnings.

2.3.3 Danmark

I Danmark ärver efterlevande make en tredjedel av kvarlätenskapen om den avlidne efterlämnar bröstarvingar, vilket dock kan begränsas genom testamente. Om bröstarvingar saknas tar efterlevande make hela arvet. Om makarnas egendom varit samfällad har efterlevande make alltid rätt att behålla all egendom tills han själv dör eller ingår nytt äktenskap. Danmark har en typ av kvarlätenskapsskatt. Även i Danmark är dock efterlevande make, med vissa förbehåll, undantagen från arvs- och gåvobeskattnings.

2.3.4 Finland

I Finland får den efterlevande maken behålla kvarlåtenskapen oskiftad, om annat inte följer av bröstarvinges krav på skifte eller av testamente som upprättats av arvlätaren. Efterlevande make har dock alltid rätt att behålla makarnas gemensamma bostad, eller annan bostad, som ingår i kvarlåtenskapen och som är lämplig som hem för den efterlevande maken, oskiftad i sin besittning. Detta gäller dock inte om det i den efterlevande makens förmögenhet ingår en bostad som är lämplig som hem. Efterlevande make behöver inte betala arvsskatt för denna besittningsrätt. Om den efterlevande maken är mer förmögen än den avlidne maken behöver skatt inte betalas för den egna egendomen. Efterlämnar den avlidne inga bröstarvingar, tillfaller kvarlåtenskapen den efterlevande maken, med rätt till efterarv för den först avlidnes arvingar i andra arvsklassen (samma som i Sverige). Om den efterlevande maken får äganderätten till den avlidnes egendom avgår ett grundavdrag på 6 800 euro. Härfter tas skatt ut med 85 euro + 10 procent på belopp upp till 17 000 euro, med 1 445 euro + 13 procent på belopp upp till 50 000 euro och med 5 735 euro + 16 procent på belopp däröver.

2.3.5 Tyskland

I Tyskland ärver den efterlevande maken halva kvarlåtenskapen om den avlidne efterlämnar bröstarvingar och tre fjärdedelar om den avlidne efterlämnar arvingar i andra arvsklassen (samma som i Sverige eller far- eller morföräldrar). I annat fall tar den efterlevande hela arvet. Härutöver har den efterlevande maken rätt till de föremål som skäligen behövs till hushållet, om inte dessa är att hänföra till fast egendom. Om den efterlevande genom testamente uteslutits från arv, är han likväl berättigad till laglott motsvarande hälften av arvslotten. Har den efterlevande däremot satts in som ensam testamentstagare, vilket inte är ovanligt, har bröstarvingarna rätt till laglott med en fjärdedel av kvarlåtenskapen. Den efterlevande kan i vissa fall få uppskov med att kompensera bröstarvingar för deras rätt till laglott. Tyskland har en arvslottsskatt med en kompletterande gåvoskatt. Sammanläggning sker inom en tioårsperiod. Det finns tre avgiftsklasser. Klass I omfattar makar, barn och styvbarn samt deras avkomlingar (och vid arv) föräldrar och

far- och morföräldrar. Efterlevande make (inte sambo) har ett grundavdrag på 307 000 euro. Härfter tas skatt ut med 7 procent på belopp upp till 52 000 euro, med 11 procent på belopp upp till 256 000 euro, med 15 procent på belopp upp till 512 000 euro, med 19 procent på belopp upp till 5 113 000 euro, med 23 procent på belopp upp till 12 783 000 euro, med 27 procent på belopp upp till 25 565 000 euro och med 30 procent på belopp därutöver.

2.3.6 Frankrike

Frankrike har en arvslottsskatt. Arv och skattepliktiga gåvor sammanläggs. Grundavdraget är 76 000 euro för efterlevande make (inte sambo). Skattesatserna för make är 5 procent på belopp upp till 7 600 euro, 10 procent på belopp upp till 15 000 euro, 15 procent på belopp upp till 30 000 euro, 20 procent på belopp upp till 520 000 euro, 30 procent på belopp upp till 850 000 euro, 35 procent på belopp upp till 1 700 000 euro och 40 procent på belopp däröver. Efterlevande make är inte undantagen från skatteplikt men om maken behåller dödsboet oskiftat, görs skatteberäkningen vid dennes död.

2.3.7 England

Enligt engelsk rätt har den efterlevande maken inte rätt till någon viss del av kvarlåtenskapen. Ofta har den avlidne genom testamente sørjt för att den efterlevande skall få överta det gemensamma hemmet. Testamentet kan emellertid också missgynna den efterlevande. Om den efterlevande maken inte fått skälig försörjning (reasonable provision), kan domstol förordna att egendom som ingår i kvarlåtenskapen skall tillkomma den efterlevande maken. Vid avsaknad av testamente har den efterlevande alltid rätt till dels personligt lösöre i boet, dels ett visst belopp, vilket för närvarande uppgår till 75 000 eller 125 000 pund, beroende på om den avlidne efterlämnar bröstarvingar eller inte. Arvsskatten är en kvarlåtenskapsskatt med ett grundavdrag på 242 000 GBP. Grundavdraget höjs kontinuerligt i samband med prisökningar. Arv och gåvor mellan makar (inte sambor) är skattefria om den efterlevande inte är bosatt utomlands. Andra arvingar beskattas med en skattesats på

40 procent. Enligt brittisk lag tas skatt ut för gåvor som sker tidigare sju år före dödsfallet.

2.3.8 Italien

I Italien har nyligen införts skattefrihet för arv till bl.a. efterlevande make.

2.3.9 Spanien

Enligt spansk rätt ärver den efterlevande maken en tredjedel av kvarlåtenskapen om det finns bröstarvingar, hälften om det finns släktingar i rakt uppstigande led och två tredjedelar i övriga fall. Spanien har ett arvslottssystem. Gåvor som sker inom fem år före dödsfallet sammanläggs med arvslotten. Arvingar i rakt nedstigande led och övriga adoptivbarn, makar, släktingar i rakt uppstigande led och adoptivbarn får dra av 15 956 euro. Skattesatserna varierar mellan 7,65 och 34 procent beroende på arvslottens storlek och släktskapet till den avlidne.

2.4 Tidigare diskussioner kring olika lösningar för efterlevande make

Familjelagssakkunniga diskuterade alternativet att i likhet med dansk och norsk rätt införa skattefrihet för efterlevande make som behåller boet oskiftat och beskatta arvingarna när boet skiftas och de tillträder sitt arv. Detta skulle överensstämma med arvslottsbeskattningens syfte som har sagts vara att träffa den ökade skatteförmåga som det benefika förvärvet (dvs. arvet) tillför den skattskyldige. Hänvisning gjordes också till tidigare uttalanden av Familjerättskommittén och Kapitalskatteberedningen (SOU 1981:85 s. 289).

Familjerättskommittén hade anfört bl.a. följande i betänkandet Äktenskapsrätt (SOU 1964:35, s. 493):

Vid en allmän översyn av arvsskatteförordningen synes efterlevande makes och barns ställning i arvsskattehänseende böra upptagas till förutsättningslös utredning. Enligt familjerättskommitténs mening bör därvid största beaktande skänkas det förhållandet att ena makens död regelmässigt icke innebär någon förbättring av familjens situation utan medför många svårigheter av såväl personlig som ekonomisk art. Man

synes därför böra söka en reglering som inom skäligen gränser låter familjen fortleva utan de betungande ingrepp som arvsbeskattningen kan medföra, i den mån det kan ske utan risk för skatteflykt.

Kapitalskatteberedningen hade å sin sida uttalat bl.a. följande i sitt betänkande Kapitalbeskattningen (SOU 1969:54 s. 139):

Vid olika tillfällen har det berättigade i att beskatta *efterlevande makes* arv eller testamentsförvärv ifrågasatts. Man har framhållit att den ene makens dödsfall i allmänhet inte innebär någon förbättring av familjens ekonomiska läge och att det därför kunde synas rimligt att efterlevande make skattefritt skulle kunna överta en större eller mindre del av makarnas tidigare gemensamma bo. – Skatten borde i stället uttas vid den efterlevandes död. I några av våra grannländer uttas icke heller skatt, om efterlevande blir sittande i oskiftat bo. Att frita mindre bon i dessa fall möter inte några betänkligheter. Denna effekt uppnås i vårt förslag genom konstruktionen med en skattefri giftorättsandel och ett särskilt högre grundavdrag för efterlevande make. Men är boet större, ställer sig saken annorlunda. Vad den efterlevande får blir ett arvsförvärv av samma slag som t.ex. ett barns. Men det kanske tyngst vägande skälet mot skattefrihet för efterlevande make är, att man icke kan vara säker på att skattefriheten kommer just den efterlevande till godo. Denne kan efter skattläggningen helt eller delvis avstå från att göra ett testamente gällande, varvid egendom i obeskattat skick skulle komma barn till godo. Även om det föreskrivs att dylika avstående skulle föranleda efterbeskattning eller att gåvoskatt skulle utgå, skulle risken för skatteflykt bli betydande. Som tidigare påpekats är nämligen det allmännas möjligheter till mera ingående kontroll av hur egendom fördelas mycket begränsade.

Familjelagssakkunniga framhöll att en avgörande invändning mot total skattefrihet för den efterlevande maken var att den också skulle omfatta mycket stora bon där den efterlevande fick anses tillfredsställande skyddad. Ett sätt att bereda den efterlevande maken skattefrihet utan att generellt lagstifta om det var i stället att kraftigt höja grundavdraget (se avsnitt 2.1).

2.5 Statsfinansiella effekter av förändringar i beskattningen av arv till efterlevande make och sambo

Enligt Finansdepartementets beräkningar förväntas arvsskatten inbringa cirka 2 487 miljoner kronor under år 2003. Att göra en beräkning av den statsfinansiella kostnaden av att helt avskaffa arvsskatten mellan makar är inte enkelt. Mikromaterial för beräkning av intäkter från arvsskatt saknas än så länge till stora delar. Kommittén har dock kunnat göra vissa beräkningar utifrån det

material som RSV förfogar över efter den 1 juli 2001 då skattemyndigheterna tog över arvsbeskattningen från tingsrätterna. Beräkningarna bygger på dödsfall för makar under andra halvåret 2001 för vilka skattläggning hittills (slutet av september 2002) har verkställts till 95 procent. Beloppen har sedan räknats upp till helårsbasis. Resultatet av dessa beräkningar tyder på att de sammantagna skatteintäkterna från arv till efterlevande makar troligtvis understiger 300 miljoner kronor och då har hänsyn inte tagits till den återbetalning av skatt som sker om den efterlevande maken avlider inom en tioårsperiod.

2.6 Exempel på möjliga lättnader i beskattningen av arv till efterlevande make

I det följande ges en beskrivning av olika exempel på lättnader som skulle kunna införas i beskattningen av efterlevande makes arv.

1. Den mest långtgående lättnaden är naturligtvis att helt ta bort beskattningen på arv till efterlevande make. Detta skulle resultera i ett beräknat årligt skattebortfall på cirka 267 miljoner kronor.
2. En annan möjlighet är att enbart höja grundavdraget till efterlevande make. Hur stort skattebortfallet blir då beror naturligtvis på hur mycket grundavdraget höjs. Vid en höjning av grundavdraget till 560 000 kronor beräknas skattebortfallet bli cirka 150,6 miljoner kronor. Vid en höjning till 650 000 kronor beräknas skattebortfallet bli cirka 172,1 miljoner kronor och vid en höjning till 750 000 kronor (som motsvarar cirka hälften av medeltaxeringsvärdet för ett småhus i Stockholms län år 2002 eller hälften av grundavdraget för förmögenhetsskatt för ensamstående) beräknas skattebortfallet bli cirka 189,5 miljoner kronor. En konsekvens av en höjning av grundavdraget kan bli att intresset för att göra arvsavståenden påverkas. Resultatet av ett sådant ändrat beteende är dock svårt att beräkna.
3. En tredje möjlighet är att skjuta upp beskattningen för efterlevande make och inte ta ut denna förrän i samband med den efterlevande makens död. Rätten till eftergift på grund av att den skattskyldige avlider inom en tioårsperiod medför att det inte är aktuellt att nuvärdesberäkna hela den uppskjutna skatten. Ett sådant anstånds förfarande kan eventuellt leda till inläs-

ningseffekter (dvs. det ökar risken att den efterlevande maken bor kvar i fastigheten mot sin vilja) samtidigt som det måste skapas regler för ställande av säkerhet för den framtida inbetalningen av skatteskulden.

4. En fjärde möjlighet är att välja den väg som man har gjort i bl.a. Finland. Där har ju efterlevande make rätt att, utan hinder av bröstarvinges krav på skifte eller testamentstagares rätt, få behålla bostad, som använts som makarnas gemensamma hem, oskiftad i sin besittning. Maken betalar inte arvsskatt för sin rätt att behålla boet oskiftat och boet kan i övrigt skiftas utan att maken förlorar denna rätt.

2.7 Slopad beskattning av arv till make och sambo

Kommitténs förslag: Beskattningen av arv till efterlevande make och sambo slopas.

Enligt direktiven skall kommittén undersöka möjligheterna att stärka efterlevande makes ställning vid arvsbeskattningen. Frågan skall behandlas med förtur.

Kommittén konstaterar inledningsvis att den frågeställning som aktualiserats i direktiven i första hand hänger samman med småhusens många gånger mycket höga taxeringsvärden. I många fall kan den efterlevande maken på grund härav få svårt att bo kvar. En inledande fråga blir därför om det är möjligt och lämpligt att vidta särskilda åtgärder som uteslutande tar sikte på småhus. En möjlighet är att välja den väg som man har gjort i bl.a. Finland. Där har efterlevande make rätt att, utan hinder av bröstarvinges krav på skifte eller testamentstagares rätt, få behålla bostad, som använts som makarnas gemensamma hem, oskiftad i sin besittning. Maken betalar inte arvsskatt för sin rätt att behålla boet oskiftat och boet kan i övrigt skiftas utan att maken förlorar denna rätt.

Kommittén har emellertid främst tagit sikte på två andra alternativ.

Det ena innebär att helt slopa arvsbeskattningen när efterlevande maken ärver. Det årliga skattebortfallet på grund av en sådan åtgärd kan uppskattas till cirka 267 miljoner kronor.

Det andra alternativet innebär att åtgärder av olika slag med sikte på skatteuttaget vidtas. Nära till hands ligger att höja grundavdra-

get vid makes arv från 280 000 kronor till ett högre belopp. Skattebortfallets storlek beror naturligtvis på hur mycket grundavdraget höjs. Skulle grundavdraget fördubblas – dvs. höjas till 560 000 kronor – blir skattebortfallet cirka 151 miljoner kronor. Vid en höjning till 750 000 kronor beräknas skattebortfallet bli cirka 190 miljoner kronor.

Det finns också andra tänkbara modeller. Enligt kommitténs mening finns det emellertid olika invändningar som kan göras gällande. Att justera skiktgränserna uppåt innebär t.ex. att även andra än den efterlevande maken skulle omfattas av en skattesänkning. Ibland har det gjorts gällande att beskattningen av den efterlevande maken skulle skjutas upp till dess att även denne avlidit. En sådan metod kan leda till s.k. inläsningseffekter, dvs. att den efterlevande styrs att bo kvar i småhuset trots att andra alternativ vore att föredra. Ett sådant system kan också upplevas som administrativt krångligt.

Av det sagda drar kommittén den slutsatsen att valet står mellan att helt slopa arvsbeskattningen mellan makar eller att höja grundavdraget. Det hör emellertid till bilden att även med en höjning till exempelvis 750 000 kronor kommer många att få svårigheter att bo kvar i sina småhus.

Ett system med ett höjt grundavdrag löser alltså inte det grundläggande problemet med arvsbeskattning mellan makar. Enligt kommitténs mening finns det nämligen fog för den tidigare redovisade synpunkten att vid den ene makens död leder arvet inte till någon förbättring för den efterlevande. Tvärtom medför makens död många gånger betydande svårigheter av såväl ekonomisk som annan art. Att ytterligare höja grundavdraget leder visserligen till att de drabbade blir betydligt färre. Men samtidigt skulle sådana höjningar leda till att skillnaden i skattebortfall mellan att slopa skatten och att ha ett högt grundavdrag blir allt mindre. Enligt kommitténs uppfattning talar därför övervägande skäl för att helt slopa skatten på arv mellan makar. Detta är också den lösning som valts i flera av våra grannländer. Reglerna bör också gälla sådana sambor som i dag har rätt till ett grundavdrag på 280 000 kronor.

3 En dämpningsregel för fastighetsskatten

3.1 Bakgrund

Uttaget av fastighetsskatt på bostäder har sedan år 1996 kraftigt begränsats genom en rad successiva beslut. Det omräkningsförfarande som då infördes (prop. 1994/95:53, bet. 1994/95:SkU13, rskr. 1994/95:150, SFS 1994:1909) har inte tillämpats som avsetts utan taxeringsvärdena var i princip oförändrade under åren 1997–2000. När frysningen av taxeringsvärdena upphörde år 2001 sänktes i stället skattesatsen i omgångar, för småhus från 1,5 till 1,0 procent och för hyreshus (bostadsdelen) från 1,5 till 0,5 procent (prop. 2001/02:1, bet. 2001/02:FiU1, rskr. 2001/02:34, SFS 2001:835). De nya skattesatserna gäller fr.o.m. den 1 januari 2001 (2002 års taxering).

Kommittén skall enligt direktiven arbeta fram ett förslag om att höjda taxeringsvärden inte omedelbart skall slå igenom på uttaget av fastighetsskatt. Regeringens uppfattning är att det lagförslag som kommittén skall arbeta fram i princip bör ges den utformningen att en höjning av taxeringsvärdet på en enskild fastighet när det gäller uttaget av fastighetsskatt endast skall slå igenom med en tredjedel under det året taxeringen sker och med motsvarande andel under vart och ett av de två därpå följande åren fram till nästa allmänna eller förenklade fastighetstaxering. Om taxeringsvärdet på ett visst småhus höjs från 600 000 kronor till 630 000 kronor skall alltså underlaget för fastighetsskatt för det år höjningen sker uppgå till $(600\ 000 + 1/3 \text{ av } 30\ 000 =) 610\ 000$ kronor. För de två följande åren skall underlaget uppgå till 620 000 kronor respektive 630 000 kronor (budgetprop. 2001/02:1, avsnitt 8.3.3). Först år 3 skall således det faktiska taxeringsvärdet ligga till grund för beskattningen.

Det problem som regeringen beskriver i budgetpropositionen för 2002 och i prop. 2001/02:43 s. 44 f. och som kommittén har fått i uppdrag att lösa har sin grund i ett mer generellt problem som rör

alla hushåll med relativt låga inkomster bosatta i områden där fastighetspriserna stigit kraftigt. Detta problem har att göra med att fastighetsskatten är utformad som en skatt på en icke-monetär avkastning, dvs. skatten belastar en inkomst som inte finns i reda pengar, vilket kan leda till svårigheter för hushållen att klara språngvisa höjningar av taxeringsvärdena och därmed uttaget av fastighetsskatt.

Problemet av det här slaget uppstår huvudsakligen i två typer av områden. Den ena typen utgörs av äldre egnahemsområden i storstadsregionerna, där överlåtelsepriserna stigit kraftigt i samband med att storstäderna expanderat. Här är det främst äldre hushåll, som varit bosatta i området en längre tid, som berörs av problemet men det kan även gälla andra typer av hushåll. Den andra typen av områden finns där efterfrågan på fritidshus drivit upp fastighetspriserna till nivåer som ligger långt över den nivå som kan antas motsvara den bofasta befolkningens köpkraft. Även möjligheterna för nya hushåll att etablera sig i dessa områden påverkas.

3.2 Gällande bestämmelser om fastighetstaxering

3.2.1 Allmänt

Fastighetstaxering sker vid allmän, förenklad och särskild fastighetstaxering. Vid fastighetstaxering skall beslut fattas om fastigheternas skattepliktsförhållanden och indelning i taxeringsenheter. Vidare skall typ av taxeringsenhet och taxeringsvärde bestämmas för varje taxeringsenhet. Taxeringsvärde skall dock inte fastställas för fastighet, som är särskilt undantagen från skatteplikt. Som exempel på skattebefriade fastigheter kan nämnas olika specialbyggnader, såsom idrottsanläggningar, kulturbyggnader och andra byggnader med allmännyttigt ändamål som ägs av staten, kommunen eller annan menighet.

Reglerna om fastighetstaxering finns i fastighetstaxeringslagen (1979:1152), FTL, som bl.a. anger ramarna och de grundläggande principerna för värderingen av fastigheter samt vissa formella och processuella regler. Kompletterande bestämmelser ges i fastighetstaxeringsförordningen (1993:1193). Härutöver finns verkställighetsföreskrifter som utfärdas av Riksskatteverket (RSV) med stöd av 7 kap. 7 § FTL samt allmänna råd som också ges ut av RSV.

Allmän fastighetstaxering sker enligt 1 kap. 7 § FTL vartannat år enligt en särskild tidsplan, som innebär att olika taxeringsenheter taxeras vid respektive år med sex års mellanrum. Riksdagen beslutade i december 2001 (prop. 2001/02:43, bet. 2001/02:SkU11, rskr. 2001/02:121, SFS 2001:1218) att det år 1996 införda omräkningsförfarandet skulle avskaffas från och med 2003 års fastighetstaxering och ersättas med ett system med förenklade fastighetstaxeringar. Sådana taxeringar skall enligt det nya systemet ske för småhusenheter, hyreshusenheter och lantbruksenheter det tredje året under perioden mellan de allmänna fastighetstaxeringarna av respektive taxeringsenhetstyp. Det innebär att antingen en allmän eller en förenklad fastighetstaxering kommer att äga rum vart tredje år för respektive typ av taxeringsenhet. Industrienheter, elproduktionsenheter och specialenheter ingår inte i systemet med förenklade fastighetstaxeringar.

Beslut om fastighetstaxering som fattas vid allmän eller förenklad fastighetstaxering eller genom ny taxering vid särskild fastighetstaxering skall gälla från ingången av det taxeringsår då sådan taxering sker till ingången av det taxeringsår då beslut fattas nästa gång.

Vid fastighetstaxeringen bestäms till vilken typ av taxeringsenhet som fastigheten hör (4 kap. FTL). Indelningen har betydelse bl.a. för om fastighetsskatt skall betalas för fastigheten i fråga. När det gäller bostäder sker indelningen i småhusenheter, hyreshusenheter och småhus på lantbruksenhet.

Vid fastighetstaxeringen sker värderingen i princip oberoende av hur det civilrättsligt förhåller sig med innehavet av bostäderna. Flerfamiljshus som enligt FTL taxeras som hyreshusenheter kan civilrättsligt vara upplättna dels med hyresrätt, dels med bostadsrätt. Hyreshus upplättna med bostadsrätt värderas och taxeras enligt samma grunder som gäller för hyreshus i övrigt. Detta gäller även de s.k. andelshusen. Småhus upplättna med bostadsrätt eller hyresrätt värderas på samma sätt som småhus innehavda med äganderätt.

Vid fastighetstaxeringen bestäms en fastighets taxeringsvärde. Härvid beaktas såväl den enskilda fastighetens förhållanden, såsom ålder, storlek, standard m.m. som den allmänna prisnivå inom ett begränsat område, ett s.k. värdeområde. Målet är att taxeringsvärdet skall motsvara 75 procent av egendomens marknadsvärde. Med marknadsvärdet avses det pris som fastigheten sannolikt betingar vid en försäljning på den allmänna marknaden (5 kap. 3 § FTL). Marknadsvärdet skall bestämmas med hänsyn till det genom-

snittliga prisläget under andra året (nivååret) före det år då allmän eller förenklad fastighetstaxering av taxeringsenheten sker (5 kap. 4 § FTL). Taxeringsförfarandet bygger dels på uppgifter om den aktuella fastigheten som lämnas av fastighetsägaren själv, dels på uppgifter från olika register. En fastighets taxeringsvärde kommer till användning i olika sammanhang, bl.a. ligger det till grund för fastighetsskatt, förmögenhetsskatt samt arvs- och gåvoskatt.

3.2.2 Småhusenheter

Med småhus menas byggnader som är inrättade till bostad åt en eller två familjer. Småhus och tomtmark för småhus betecknas som småhusenheter. Skatten omfattar således både permanenthus och fritidshus.

3.2.3 Hyreshusenheter

Hyreshus är byggnader som är inrättade till bostad åt minst tre familjer eller till kontor, butik, hotell och restaurang eller liknande. Hyreshus och tomtmark för hyreshus betecknas som hyreshusenheter. I hyreshus med både bostäder och lokaler gäller olika skattesatser för de olika delarna. Numera utgör de därför alltid skilda värderingsenheter vid fastighetstaxeringen.

3.2.4 Småhus på lantbruksenheter

Från och med 1998 års fastighetstaxering gäller att småhus med tillhörande tomtmark som ligger på fastighet med ekonomibyggnad, åkermark, betesmark, skogsmark eller skogsimpediment skall ingå i den lantbruksenhet som omfattar marken (4 kap. 5 § FTL). Begreppet småhus på lantbruksenhet i 2 kap. 2 § FTL omfattar förutom byggnad som är inrättad för bostad åt en eller två familjer även byggnad som är inrättad till bostad åt minst tre och högst tio familjer om den ligger på fastighet med åkermark, betesmark, skogsmark och skogsimpediment. Värdet av småhus på lantbruksenhet med tillhörande tomtmark skall redovisas som delvärdena bostadsbyggnadsvärde och tomtmarksvärde. Summan av delvärdena utgör taxeringsenhetens taxeringsvärde (5 kap. 7 och 8 §§

FTL). En byggnad på en lantbruksenhet som är inrättad med bostäder till mer än tio familjer klassificeras som hyreshusenhet.

3.2.5 Förenklad fastighetstaxering i stället för omräkning

Omräkningsförfarandet infördes år 1996 (prop. 1994/95:53, bet. 1994/95:SkU13, rskr. 1994/95:150, SFS 1994:1909) för att få till stånd en mer successiv anpassning av taxeringsvärdena till prisutvecklingen. Dessförinnan hade fastighetstaxeringarna oftast inneburit sprängvisa uppjusteringar av taxeringsvärdena. Omräkningsförfarandet är starkt schabloniserat och bygger på att RSV skall bilda prisutvecklingsområden inom vilka prisutvecklingen kan antas ha varit likartad. Den kritik som ganska snart efter genomförandet framfördes mot omräkningsförfarandet går delvis ut på att andra faktorer än prisutvecklingen inom området, t.ex. åldern, inte kan beaktas och att det därför visat sig vara svårt att bilda prisutvecklingsområden med likartad värdeutveckling.

På grund av kritiken mot omräkningsförfarandet och i avvaktan på vad 1997 års Fastighetstaxeringsutredning skulle komma fram till, beslöt riksdagen våren 1997 att omräkningstalen för hyreshus (bostadsdelen) och småhus skulle vara desamma för år 1998 som de omräkningstal som gällde för år 1997 (bet. 1996/97:FiU20). Riksdagen fattade därefter beslut om att omräkningstalen för småhus och hyreshus skulle vara oförändrade även under år 1999 och för småhusen även under år 2000 (bet. 1997/98:FiU20 och bet. 1998/99:FiU20). Man talade om en "frysning" av taxeringsvärdena.

I prop. 2001/02:43 (s. 41 f.) redovisar regeringen de problem som uppmärksammats och påtalats angående tillämpningen av omräkningsförfarandet. Mot bl.a. denna bakgrund föreslog regeringen att omräkningsförfarandet skulle tas bort och att ett system med förenklade fastighetstaxeringar i stället skulle införas.

Frysningen av taxeringsvärdena upphörde vid årsskiftet 2000/01. Genom riksdagsbeslut i december år 2001 har omräkningsförfarandet tagits bort fr.o.m. 2003 års fastighetstaxering. I stället för ett omräkningsförfarande har Fastighetstaxeringsutredningens förslag (SOU 2000:10) om ett system med förenklade fastighetstaxeringar förts in. Sådana taxeringar skall enligt det nya systemet äga rum för småhusenheter, hyreshusenheter och lantbruksenheter det tredje året under perioden mellan de allmänna fastighetstaxeringarna för respektive typ av taxeringsenhet. Skillnaden mellan en allmän och

en förenklad fastighetstaxering är att förberedelsearbetet är mindre ingående och normalt skall deklaration inte behöva lämnas i det förenklade förfarandet (prop. 2001/02:43, bet. 2001/02:SkU11, rskr. 2001/02:121, SFS 2001:1218).

3.2.6 Taxeringsintervall

De allmänna fastighetstaxeringarna skall i fortsättningen ske vart sjätte år räknat fr.o.m. år 2003 för småhusenheter, år 2005 för lantbruksenheter och år 2007 för hyreshus-, industri- elproduktions- och specialenheter. De förenklade fastighetstaxeringarna skall ske vart sjätte år räknat fr.o.m. år 2004 för hyreshusenheter, år 2006 för småhusenheter och år 2008 för lantbruksenheter.

Omräkning skall dock göras fram till dess att respektive typ av taxeringsenhet är föremål för en allmän eller en förenklad fastighetstaxering. Detta innebär att det år 2003 kommer att ske en omräkning för hyreshus och lantbruk. År 2004 kommer det slutligen att ske en omräkning för lantbruk.

3.2.7 Särskild fastighetstaxering

Enligt 1 kap. 8 § FTL skall särskild fastighetstaxering verkställas varje år enligt bestämmelserna i 16 kap. FTL. Sådan taxering skall dock inte ske av taxeringsenhet som taxeras genom allmän eller förenklad fastighetstaxering samma år. För fastigheter som inte skall nytaxeras fastställs det föregående årets taxering oförändrad. I 16 kap. 2–5 §§ FTL anges under vilka förutsättningar som ny taxering skall ske. Enligt dessa bestämmelser skall någon av följande 11 nytaxeringsgrunder föreligga:

1. Ny- eller ombildning av fastigheten (2 §)
2. Ändrad taxeringsenhetstyp (2 §)
3. Ändrade skattepliktsförhållanden (2 §)
4. Ändrad byggnadstyp och ändrat ägoslag (2 §)
5. Ändrad beskaffenhet av byggnader, mark m.m. (3 §)
6. Ändrade bebyggelseförhållanden (3 §)
7. Ändrad plansituation och annat ändrat myndighetsbeslut (4 §)
8. Erlagda anslutningsavgifter och gatukostnader (4 §)

9. Ändrade förhållanden till följd av påverkan på den fysiska miljön (4 a §)
10. Nedläggning av näringsverksamhet (5 §)
11. Felaktig taxeringstyp i vissa fall (2 §)

I fråga om förändringar enligt 2, 3 och 4 a §§ skall nytaxering ske oberoende av om fastighetsägaren gör en framställning eller inte. Initiativet till en sådan taxering kommer då genom rapportering från olika myndigheter, t.ex. byggnadsnämnden i ärende om byggnadslov. Den som vid årets ingång var ägare till en fastighet har dock enligt 26 kap. 1 § FTL möjlighet att på eget initiativ lämna särskild fastighetsdeklaration rörande fastigheten. En fastighetsägare kan också efter föreläggande bli skyldig att lämna särskild fastighetsdeklaration. Sådant föreläggande utfärdas om det kan antas att det vid årets ingång funnits något sådant förhållande som enligt 16 kap. FTL skall medföra ny taxering. När det gäller förändringar enligt 4 § görs nytaxering efter framställning av fastighetsägaren om förändringen underskrider 100 000 kronor. Enligt 5 § görs nytaxering endast på framställning av fastighetsägaren.

3.3 Den statliga fastighetsskatten

Regler om fastighetsskatt finns i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, FSL. Fastighetsskattelagens bestämmelser bygger på fastighetstaxeringslagens indelningar och begrepp.

Skattepliktiga fastigheter är enligt 1 § FSL fastigheter som vid fastighetstaxeringen betecknats som småhusenhet, hyreshusenhet, industrienhet, elproduktionsenhet eller lantbruksenhet om det på lantbruksenheten finns vad som vid fastighetstaxeringen betecknas som småhus eller tomtmark för småhus. Från skatteplikt undantas fastighet som året före taxeringsåret inte varit skattepliktig enligt FTL. Skattskyldig till fastighetsskatt är ägaren till fastigheten eller den som enligt 1 kap. 5 § FTL skall anses som ägare (2 § FSL).

Fastighetsskatten räknas ut som en viss procent av taxeringsvärdet. Olika procentsatser gäller för olika taxeringsenheter (3 § första stycket FSL). För småhus gäller från och med den 1 januari 2001 att fastighetsskatten skall vara 1,0 procent av de enskilda fastigheternas taxeringsvärden. För privatbostad i utlandet utgör fastighetsskatten 1,0 procent av 75 procent av marknadsvärdet. För hyreshus (bostadsdelen) är skatten 0,5 procent av taxeringsvärdet.

Nyproducerade småhus och hyreshus är fria från fastighetsskatt de fem första åren och för de därpå följande fem åren betalas halv fastighetsskatt. Dessa regler har knutits till det vid fastighetstaxeringen fastställda värdeåret. Värdeåret bestäms utifrån byggnadens livslängd och utgångspunkten är att värdeåret motsvarar det år byggnaden uppfördes. Har en om- eller tillbyggnad gjorts på en fastighet kan byggnadens värdeår jämkas i vissa fall. För byggnaden skall då fastställas ett nytt värdeår, eftersom om- eller tillbyggnaden ger byggnaden en längre livslängd. För småhus ändras värdeåret av om- eller tillbyggnader som ökar småhusets boyta. För hyreshus är det främst den återstående ekonomiska livslängden som har betydelse (8 och 9 kap. FTL).

Det finns dessutom en möjlighet att få fastighetsskatten reducerad vid om- eller tillbyggnad av hyreshus som innehåller bostäder. En förutsättning är att kostnaderna har uppgått till minst 100 000 kronor och att taxeringsvärdet har höjts med minst 20 procent i förhållande till närmast föregående taxering. Om dessa förutsättningar är uppfyllda skall skattemyndigheten efter ansökan av fastighetsägaren räkna fram en reduceringsfaktor som skall motsvara den del av höjningen av taxeringsvärdet som beror på om- och tillbyggnaden. Skatten skall beräknas på ett underlag av taxeringsvärdet minskat med reduceringsfaktorn under de fem första åren. Under de fem därpå följande åren skall fastighetsskatt tas ut på ett underlag som motsvarar taxeringsvärdet minskat med halva reduceringsfaktorn (3 a § FSL).

Avgörande för vilken procentsats som fastighetsskatten skall beräknas efter är hur fastigheten klassificerats vid fastighetstaxeringen, inte hur fastigheten klassificerats vid inkomstbeskattningen. Kopplingen mellan uttaget av fastighetsskatt och indelningen vid fastighetstaxeringen innebär att systemet är administrativt lätthanterligt eftersom skattemyndigheten vid förtryckningen av uppgifterna i deklarationen kan utgå från uppgifterna från fastighetstaxeringen. En sådan ordning innebär dock en olikformighet i beskattningen av de boende inom en och samma upplåtelseform. För småhus är fastighetsskatten alltid 1 procent oavsett om småhuset är upplåtet med hyresrätt eller bostadsrätt. För flerfamiljshus (hyreshus) uppgår skatten däremot till 0,5 procent i motsvarande fall. Om fastighetsskatten i stället skulle bestämmas utifrån den indelning som sker vid inkomstbeskattningen skulle asymmetrin i beskattningen av de boende inom en och samma upplåtelseform minska. Kommittén skall enligt direktiven ta fram ett lagförslag

som kopplar uttaget av fastighetsskatt på bostäder till den indelning av fastigheter som sker vid inkomstbeskattningen. Vidare skall konsekvenserna av ett sådant förslag belysas. Kommittén återkommer således till dessa frågor i det fortsatta arbetet.

Fastighetsskatten beräknas på taxeringsvärdet året innan inkomsttaxeringsåret. Om olika taxeringsvärden gäller för skilda delar av beskattningsåret, beräknas fastighetsskatten särskilt för varje sådan del. Underlaget för fastighetsskatt jämkas vid förvärv och avyttringar under året samt vid delägarskap. Jämkning sker också vid förlängda och förkortade räkenskapsår (2 § femte stycket FSL). När det gäller bostäder på lantbruksenheter beräknas skatten på ett underlag som består av bostadsbyggnadsvärdet och tomtmarksvärdet (3 § första stycket a) FSL).

3.4 Taxeringsvärdenas utveckling sedan 1990

Under perioden 1990–2001 har det för småhus genomförts två allmänna fastighetstaxeringar och en omräkning. Vid alla tillfällena höjdes taxeringsvärdena kraftigt. I genomsnitt höjdes taxeringsvärdena med 26 procent mellan 1991 och 1996 och med 55 procent mellan 1996 och 2002. Sammantaget innebär detta att taxeringsvärdena ökat med 95 procent under perioden, nära en fördubbling. De regionala skillnaderna är dock stora. Mellan 1991 och 2002 återfinns de största höjningarna av taxeringsvärdena i f.d. Malmöhus län och i Stockholms län, två län med mycket stadsbebyggelse. I dessa län har det genomsnittliga taxeringsvärdet ökat med 125 procent eller mer. De lägsta höjningarna av taxeringsvärdena återfinns i Norrbotten och i Västernorrland. I dessa län har taxeringsvärdena stigit mindre än 50 procent. I allmänhet har taxeringsvärdena ökat mest i storstadslänen och minst i län med gles befolkning. Eftersom taxeringsvärdena redan tidigare var högst i storstadslänen innebär detta att skillnaderna i taxeringsvärde mellan olika delar av landet ökar ytterligare. Tabellen visar de genomsnittliga taxeringsvärdena och de procentuella förändringarna i länen och i riket åren 1991, 1996 och 2002.

Tabell 3.1 Genomsnittliga taxeringsvärden för permanenta småhus i länen 1991, 1996 och 2002, tkr.

Län	Taxeringsvärden			Procentuell förändring		
	1991	1996	2002	91/96	96/01	91/02
Stockholm	694	781	1 561	13	100	125
Uppsala	433	502	842	16	68	94
Södermanland	367	456	616	24	35	68
Östergötland	359	449	626	25	39	74
Jönköping	273	379	531	39	40	94
Kronoberg	255	363	486	42	34	90
Kalmar	248	359	429	45	20	74
Gotland	283	390	579	38	48	105
Blekinge	261	378	502	45	33	93
Kristianstad	246	358	498	45	39	102
Malmöhus	379	521	897	38	72	137
Halland	387	511	784	32	53	102
Göteborg- o Bohus	527	604	998	15	65	89
Älvsborg	328	402	533	22	32	62
Skaraborg	258	343	430	33	25	66
Värmland	256	343	400	34	17	57
Örebro	286	360	484	26	34	69
Västmanland	360	449	599	25	33	66
Dalarna	270	356	407	32	14	50
Gävleborg	264	337	411	28	22	55
Västernorrland	237	315	348	33	10	47
Jämtland	245	331	379	35	14	55
Västerbotten	279	392	487	41	24	74
Norrbottn	271	337	382	24	13	41
Riket	367	463	718	26	55	95

1/1 1997 bildade Kristianstads län och Malmöhus län tillsammans till Skånes län. 1/1 1998 slogs Göteborg- och Bohuslän, Älvsborgs län och Skaraborgs län samman till Västra Götalands län, samtidigt fördes kommunerna Habo och Mullsjö till Jönköpings län. Samtliga uppgifter i tabellen rör länsindelningen innan den 1/1 1997.

3.5 Lagstiftning och överväganden på senare år

Frågan om fastighetsskattens inverkan i områden där fastighetspriserna stigit kraftigt har debatterats flitigt sedan lång tid tillbaka och har vid flera tillfällen behandlats i utrednings- och lagstiftnings-sammanhang. I delbetänkandet Begränsad fastighetsskatt (SOU 1999:59) behandlade Fastighetsbeskattningskommittén fastighetsskattens effekter för den bofasta befolkningen i vissa attraktiva fritidshusområden. Betänkandet innehåller en kartläggning av problemet och en genomgång av tidigare överväganden beträffande denna och andra närliggande frågor. Nedan redovisas de åtgärder som vidtagits på senare år för att lindra effekten av höjda taxeringsvärden och uttaget av fastighetsskatt i områden där fastighetspriserna stigit kraftigt.

3.5.1 Lagen om skattereduktion för fastighetsskatt i vissa fall vid 1997–2001 års taxeringar

Den allmänna höjningen av taxeringsvärdena, som blev resultatet av 1996 års allmänna fastighetstaxering av småhus i förening med 1996 års höjning av skattenivån, ledde fram till tillkomsten av lagen (1996:1231) om skattereduktion för fastighetsskatt i vissa fall vid 1997–2001 års taxeringar. Lagstiftningen, som var av provisorisk natur, gällde småhus och innebar viss lindring i beskattningen för dem vars småhus hade stigit kraftigt i värde mellan 1990 och 1996 års allmänna fastighetstaxeringar. Om en fastighet vid 1996 års allmänna fastighetstaxering av småhus hade fått ett basvärde som var minst 40 procent högre än taxeringsvärdet 1995, dock minst 200 000 kronor högre, skulle en skattereduktion kunna erhållas med 1,7 procent av skillnaden mellan 1996 års basvärde och det högsta av antingen 1995 års taxeringsvärde ökat med 40 procent och 1995 års taxeringsvärde ökat med 200 000 kronor. Skattereduktionen vid 1997 års taxering kunde emellertid inte medges med högre belopp än 10 000 kronor. Vid 1998–2001 års taxeringar medgavs skattereduktion med ett belopp motsvarande 80, 60, 40 respektive 20 procent av 1997 års skattereduktion.

I förarbetena till lagen (prop. 1996/97:17, s. 12) anges att problemet med det kraftigt höjda uttaget av fastighetsskatt inte är något uttalat "skärgårdsproblem", utan ett problem som uppstått i attraktiva områden i hela landet, dock främst i storstadsregionerna.

Vidare uttalas att "Utgångspunkten för regeringens förslag är därför att i vissa fall lindra den ökade ekonomiska belastningen för enskilda småhusägare som beror på den höjda fastighetsskatten i kombination med de höjda taxeringsvärdena". I propositionen angavs vidare (s. 16) att "den fastighet vars taxeringsvärde ökat kraftigt på grund av att fastighetsägaren utfört standardhöjande renoveringar, köpt till ytterligare mark eller dylikt kommer även den att omfattas av de föreslagna reglerna om villkoren i övrigt är uppfyllda och fastighetsbeteckningen är densamma. Detta är en ofrånkomlig effekt om man vill att skattereduktionen helt och hållet skall kunna hanteras maskinellt inom ramen för den förenklade taxeringen. De administrativa fördelarna med ett sådant förfarande får dock anses uppväga ovan nämnda brister".

3.5.2 Lagen om underlag för fastighetsskatt i vissa fall vid 2001 års taxering

Enligt lagen (1999:994) om underlag för fastighetsskatt i vissa fall vid 2001 års taxering beräknades skatten för bostadsdelen i hyreshus på det lägsta av 1999 och 2000 års taxeringsvärden.

3.5.3 Begränsningsregeln

Riksdagen beslutade under hösten 2001 om en begränsningsregel för fastighetsskatten, lagen om skattereduktion för fastighetsskatt, LSF (prop. 2001/02:3, bet. 2001/02:SkU3, rskr. 2001/02:59, SFS 2001:906). Regeln, som gäller från och med 2002 års taxering, tar sikte på fastighetsägare och tomträttsinnehavare som bor i småhus – småhusenheter – och småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenheter. Begränsningen sker genom skattereduktion. Regeln innebär att fastighetsskatten efter skattereduktionen – under vissa förutsättningar – inte skall överstiga 5 procent av hushållsinkomsten. Vid inkomstberäkningen beaktas också hushållets förmögenhet på visst sätt. I förmögenheten räknas inte den aktuella fastighetens taxeringsvärde in. Reglerna gäller endast den permanenta bostaden och de gäller småhus som inte upplåtits med hyres- eller bostadsrätt. Fritidsfastigheter omfattas inte. Reglerna är tillämpliga under förutsättning att fastigheten har ett taxeringsvärde som uppgår till minst 280 000 kronor. Fastighetsskatt som

beräknats på ett underlag som överstiger 3 miljoner kronor kan inte reduceras. Uppgår hushållets inkomster till 600 000 kronor eller mer är reglerna heller inte tillämpliga. Skattereduktionen kan uppgå till högst 27 200 kronor. Endast fastigheter i Sverige omfattas. Finns det flera personer i hushållet beräknas inkomsterna gemensamt. Detsamma gäller om hushållsmedlemmarna – t.ex. två makar – äger fastigheten tillsammans. De personer som sambeskattas vid förmögenhetsbeskattningen anses ingå i samma hushåll. Särskilda regler finns vid dödsfall för efterlevande make, sambo, eller underåriga barn som övertar fastigheten. I förarbetena till lagen (prop. 2001/02:3, s. 19) anges bl.a. följande:

Utgångspunkten för begränsningsregeln är att lindra de problem som fastighetsskatten kan medföra för vissa hushåll. Det framhålls särskilt att det finns ett antal hushåll vilkas inkomster är låga men som åläggs höga fastighetsskatter. Vidare anges att detta framför allt gäller fastigheter som ägts under lång tid och som ligger i attraktiva områden där marknadsvärdena och därmed taxeringsvärdena stigit kraftigt. Det kan röra sig om personer som bosatt sig i attraktiva fritidsområden med höga taxeringsvärden och där de lokala inkomstmöjligheterna ofta är begränsade. Syftet med begränsningsregeln är att åstadkomma en lindring för hushåll av detta slag.

3.5.4 Fastighetsbeskattningskommitténs förslag

Fastighetsbeskattningskommittén föreslog i sitt slutbetänkande Likformig och neutral fastighetsbeskattning (SOU 2000:34) bl.a. att fastighetsskatten för privatbostadsfastigheter skulle avskaffas och ersättas med en schablonintäkt som skulle tas upp som intäkt i inkomstlaget kapital. Vidare föreslogs att en takregel skulle införas i syfte att öka förutsebarheten av det framtida skatteuttaget. Den skulle innebära att underlaget för schablonintäkten utgjordes av det lägsta av beskattningsårets taxeringsvärde och föregående taxeringsårs underlag för schablonintäkt uppräknat med 10 procent. Fastighetsbeskattningskommitténs förslag i denna del har inte lett till någon ny lagstiftning.

3.6 En dämpningsregel för fastighetsskatten

Kommitténs förslag: En regel införs för att dämpa uttaget av fastighetsskatt vid höjda taxeringsvärden. Dämpningsregeln innebär att om taxeringsvärdet på en småhusenhet, en hyreshusenhet (bostadsdelen) eller ett småhus med tillhörande tomtmark på en lantbruksenhet höjs vid en fastighetstaxering, skall höjningen inte omedelbart slå igenom på uttaget av fastighetsskatt. I stället skall höjningen fördelas proportionellt mellan de år som återstår av den löpande taxeringsperioden.

Om en särskild fastighetstaxering lett till att en taxeringsenhet eller en del av en taxeringsenhet fått ett lägre värde, skall underlaget för fastighetsskatten för vart och ett av åren fram till nästa allmänna eller förenklade fastighetstaxering beräknas på grundval av det nya värdet, om inte det dämpade värdet som gäller under beskattningsåret är lägre.

Dämpningsregeln gäller även nybildade och ombildade taxeringsenheter vars taxeringsvärden har fastställts vid fastighetstaxering.

3.6.1 Behovet av en dämpningsregel

Uttaget av fastighetsskatt har de senaste åren begränsats genom sänkta skattesatser och genom att taxeringsvärdena för småhus och bostadshyreshus varit frysta, dvs. någon årlig omräkning har inte genomförts. Frysningen upphörde vid årsskiftet 2000/01. Eftersom fastighetspriserna ökat kraftigt på många håll påverkar detta taxeringsvärdena och skulle ha lett till kraftiga förändringar i fastighetskatteuttaget i stora delar av landet om inte balanserande åtgärder vidtagits. För att motverka sådana effekter har skatten sänkts i olika omgångar och senast till 1,0 procent för småhus och till 0,5 procent för hyreshus (bostadsdelen) med retroaktiv verkan fr.o.m. den 1 januari 2001. För att begränsa skatteuttaget för hushåll med låga inkomster och höga fastighetsskatter har det även införts en begränsningsregel som innebär att fastighetsskatten under vissa förutsättningar inte skall överstiga 5 procent av hushållsinkomsten. Begränsningsregeln infördes med retroaktiv verkan fr.o.m. den 1 januari 2001.

Det nya fastighetstaxeringssystemet med allmänna och förenklade fastighetstaxeringar innebär att småhus-, hyreshus- och

lantbruksenheter kommer att taxeras om vart tredje år. Under perioder av snabb prisstegring skulle utan särskilda åtgärder ett så långt taxeringsintervall kunna innebära kraftiga sprängvisa höjningar av taxeringsvärdena – och därmed uttaget av fastighetsskatt – vid varje allmän och förenklad fastighetstaxering. Kommittén har fått i uppdrag att arbeta fram ett förslag till dämpningsregel som innebär att höjda taxeringsvärden inte omedelbart skall slå igenom på uttaget av fastighetsskatt. Utgångspunkten för kommitténs arbete är i denna del att beträffande taxeringsenheter som är inrättade för bostäder utforma en regel som ökar förutsebarheten i beskattningen och som motverkar dramatiska höjningar av skatteuttaget mellan beskattningstillfällena. Förslaget bör vara landsomfattande och inte ta sikte på något bestämt geografiskt område.

När det gäller fastigheter i utlandet har lagstiftaren valt att knyta beskattningen till fastighetens marknadsvärde och inte till taxeringsvärdet. Anledningen till detta är att man i normala fall inte har tillgång till något taxeringsvärde eller motsvarande värde för fastigheter som ligger utomlands. Med hänsyn härtill finns det inte samma behov av särskilda åtgärder för att dämpa uttaget av fastighetskatt för utlandsfastigheter. Dämpningsregeln bör därför inte omfatta fastigheter utomlands.

3.6.2 Dämpningsregelns utformning

Till skillnad från vad som gäller vid de årliga omräkningarna – som endast skall återspegla prisutvecklingen – kan förändrade taxeringsvärden vid allmän och förenklad fastighetstaxering även bero på andra faktorer än den allmänna prisutvecklingen. Värdeförändringen kan till exempel bero på en om- eller tillbyggnad eller andra förändringar i byggnadens fysiska beskaffenhet. En annan orsak till förändrade taxeringsvärden kan vara fastighetsreglering eller en annan indelning i taxeringsenheter. Dessutom gäller att i de fall en fastighet får ett nytt taxeringsvärde vid en särskild fastighetstaxering har förändringen alltid andra orsaker än en förändring i den allmänna prisutvecklingen.

Särskild fastighetstaxering skall göras varje år med undantag för de år då det är allmän eller förenklad fastighetstaxering. Den särskilda fastighetstaxeringen föranleder endast ett nytt taxeringsvärde när något särskilt hänt med fastigheten, t.ex. om en ny

fastighet har bildats eller om arealen har ändrats eller om det byggts ett nytt hus på fastigheten. Ny taxering kan också behöva göras om det gjorts en om- eller tillbyggnad. Ny taxering skall också ske om en byggnad på fastigheten rivits, brunnit ned eller förts bort. En ytterligare grund för ny taxering är om fastighetens värde har förändrats genom myndighetsbeslut av olika slag.

Det skall i detta sammanhang nämnas att det även skall ske en särskild fastighetstaxering om en fastighet vid en tidigare taxering åsatts en felaktig taxeringsenhetstyp (16 kap. 2 § andra stycket FTL). I dessa fall rör det sig inte om att någon förändring inträffat i fråga om taxeringsenheten, utan avsikten är endast att rätta till en tidigare felaktig bestämning. Dessa mycket ovanliga fall bör av förklarliga skäl inte omfattas av en dämpningsregel.

Att undanta taxeringsvärdeförändringar som inte beror på den allmänna prisutvecklingen från dämpningsregeln innebär problem de är då det särskilda fastighetstaxeringsförfarandet ersätts av en allmän eller en förenklad fastighetstaxering, vilket kommer att ske vart tredje år för respektive taxeringsenhetstyp. Detta beror på att det vid dessa fastighetstaxeringar skall göras en i stort sett förutsättningslös klassificering av varje taxeringsenhet som är föremål för taxering. Att i efterhand särskilja hur förändringar av taxeringsvärdet fördelar sig mellan den allmänna prisutvecklingen och andra faktorer är komplicerat. Ett sådant arbete skulle också kräva kraftigt ökade administrativa insatser från skatteförvaltningens sida, vilket inte är att föredra. För att dämpningsregeln skall kunna hanteras maskinellt inom ramen för nuvarande system måste regeln göras förhållandevis schabloniserad. Det finns således starka skäl för att låta dämpningsregeln omfatta alla värdehöjande förändringar av taxeringsvärdet respektive underlaget för fastighetsskatt. Det är då en ofrånkomlig effekt att regeln även omfattar det särskilda fastighetstaxeringsförfarandet. Det kan i detta sammanhang nämnas att en dämpningsregel som omfattar alla värdehöjande förändringar även träffar vissa typer av miljöinvesteringar på samma sätt som andra nyinvesteringar som kan höja en fastighets taxeringsvärde och därmed uttaget av fastighetsskatt. Om höjda taxeringsvärden endast stegvis tillåts slå igenom på skatteuttaget ökar incitamenten för att vidta angelägna investeringar. Man undviker då även en oönskad styrning av sådana investeringar till de år det är en allmän eller en förenklad fastighetstaxering.

Fastighetsskatten skall enligt nuvarande regler beräknas på grundval av det taxeringsvärde som gäller under beskattningsåret

(2 § femte stycket FSL). Med de tidigare angivna utgångspunkterna skulle dämpningsregeln kunna utformas så att om taxeringsvärdet på en småhusenhet, en hyreshusenhet (bostadsdelen) eller ett småhus med tillhörande tomtmark på en lantbruksenhet vid en fastighetstaxering¹ höjs, skall höjningen inte omedelbart slå igenom på uttaget av fastighetsskatt. I stället skall höjningen fördelas proportionellt mellan de år som återstår av den löpande taxeringsperioden. Med uttrycket löpande taxeringsperiod avses i enlighet med 1 kap. 3 § tredje stycket FTL tiden från ingången av det taxeringsår då allmän eller förenklad fastighetstaxering sker av en taxeringsenhet till ingången av det taxeringsår då allmän eller förenklad fastighetstaxering av taxeringsenheten sker nästa gång. Som tidigare nämnts räknas fastighetsskatten ut som en viss procent av taxeringsvärdet. För småhus på en lantbruksenhet är i stället underlaget för fastighetsskatten bostadsbyggnadsvärdet och tomtmarksvärdet (3 § första stycket a) FSL). Detta beror på att det för ett småhus på en lantbruksenhet inte fastställs något särskilt taxeringsvärde. Varje småhus på en lantbruksenhet utgör normalt en värderingsenhet och tillhörande mark en annan värderingsenhet. För ett småhus med tillhörande tomtmark på en lantbruksenhet bestäms värden dels för byggnaden, dels för marken, vilka sedan ingår som delar i det taxeringsvärde som fastställs vid fastighetstaxeringen.

Om värdet på en taxeringsenhet eller en del av en taxeringsenhet först höjs vid en allmän eller en förenklad fastighetstaxering och därefter vid en särskild fastighetstaxering, skall båda höjningarna dämpas.

Om värdet sänks vid en särskild fastighetstaxering, skall underlaget för fastighetsskatten för vart och ett av åren fram till nästa allmänna eller förenklade fastighetstaxering beräknas på grundval av det nya värdet, om inte det dämpade värdet som gäller under beskattningsåret är lägre. I det följande ges ett par exempel på tillämpningen av dämpningsregeln i olika situationer.

Exempel 1

Om taxeringsvärdet på ett småhus vid allmän fastighetstaxering 2003 höjs från 2 000 000 kr till 3 200 000 kr skall underlaget för fastighetsskatt för det år höjningen sker (inkomsttaxeringen 2004) uppgå till $(2\,000\,000 + 1/3 \text{ av } 1\,200\,000 =)$ 2 400 000 kr. För de två följande åren skall underlaget uppgå till 2 800 000 kr respektive 3 200 000 kr. Först vid inkomsttaxeringen 2006 kommer således det nya taxeringsvärdet att ligga till grund för beskattningen.

¹ Med fastighetstaxering avses såväl allmän, förenklad som särskild fastighetstaxering.

Antag sedan att fastighetsägaren genomför en omfattande renovering av fastigheten. Under 2004 sker därför en särskild fastighetstaxering och fastigheten åsätts ett nytt taxeringsvärde som bestäms till 4 000 000 kr, dvs. en höjning med 800 000 kr. Dämpningsregeln innebär att även denna höjning skall fördelas proportionellt mellan de år som återstår av den löpande taxeringsperioden. Det nya taxeringsvärdet gäller från ingången av år 2004 men vid inkomsttaxeringen 2005 skall underlaget för fastighetsskatt beräknas på grundval av det dämpade värdet om 2 800 000 kr plus $(800\,000 / 2 =) 400\,000$ kr, sammanlagt 3 200 000 kr. Vid inkomsttaxeringen 2006 kommer det nya taxeringsvärdet om 4 000 000 kr att ligga till grund för beskattningen.

Exempel 2

Om taxeringsvärdet på ett fritidshus vid allmän fastighetstaxering 2003 höjs från 600 000 kr till 720 000 kr skall underlaget för fastighetsskatt för det år höjningen sker uppgå till $(600\,000 + 1/3 \text{ av } 120\,000 =)$ 640 000 kr. För de två följande åren skall underlaget uppgå till 680 000 kr respektive 720 000 kr. Det nya taxeringsvärdet kommer att ligga till grund för beskattningen vid inkomsttaxeringen 2006.

Därefter byggs en större väg i närheten av fritidshuset, vilket motiverar en sänkning av taxeringsvärdet med 30 000 kr. Vid särskild fastighetstaxering 2004 åsätts ett nytt taxeringsvärde som bestäms till 690 000 kr. Dämpningsregeln innebär att underlaget för fastighetsskatt för vart och ett av åren fram till nästa förenklade fastighetstaxering skall beräknas på grundval av det lägsta av det nya taxeringsvärdet och det dämpade värdet som gäller under beskattningsåret. Underlaget skall därför vid inkomsttaxeringen 2005 bestämmas till det dämpade värdet 680 000 kr eftersom det är lägst. Vid inkomsttaxeringen 2006 skall det nya taxeringsvärdet på 690 000 kr ligga till grund för beskattningen.

De ovan redovisade exemplen har tagit sikte på värdeförändringar på en och samma taxeringsenhet. Ibland inträffar emellertid sådana ändrade förhållanden som gör att en ny taxeringsenhet bör bildas eller att en eller flera taxeringsenheter bör ombildas. Det kan t.ex. vara fråga om att en fastighet nybildas genom fastighetsbildning eller att en fastighet ombildas genom att arealen minskas eller ökas till följd av avstyckning, sammanläggning eller ägarbyte. Sådana ändrade förhållanden föranleder som tidigare nämnts en särskild fastighetstaxering enligt 16 kap. 2 § FTL, utom de år det är en allmän eller en förenklad fastighetstaxering för respektive taxeringsenhetstyp. Den föreslagna dämpningsregeln innebär att även höjda taxeringsvärden till följd av ny- eller ombildningar endast stegvis skall tillåtas slå igenom på fastighetsskatten. I de fall det på grund av en ny- eller ombildning inte finns något taxeringsvärde att utgå ifrån, bör det nya taxeringsvärdet i sin helhet fördelas propor-

tionellt mellan de år som återstår av den löpande taxeringsperioden. Ett par exempel får illustrera.

Exempel 3

En fastighet med två byggnader, båda indelade som industribyggnader utgör en taxeringsenhet och taxeras som industrienhet. Under 2003 byggs den ena byggnaden om till ett hyreshus, inrättat för bostäder. De ändrade förhållandena medför att byggnaden skall indelas som en hyreshusenhet i stället för som industrienhet. Vid förenklad fastighetstaxering 2004 (hyreshus) delas den ursprungliga taxeringsenheten upp i två taxeringsenheter, varav en hyreshusenhet som sätts taxeringsvärdet 6 000 000 kr. Vid beräkningen av underlaget för fastighetsskatt innebär dämpningsregeln att värdeförändringen, som i detta fall uppgår till 6 000 000 kr, skall fördelas proportionellt mellan de år som återstår av den löpande taxeringsperioden. Det nya taxeringsvärdet gäller från ingången av 2004 men vid inkomsttaxeringen 2005 utgörs underlaget för fastighetsskatt av $(6\,000\,000 / 3 =)$ 2 000 000 kr. För de två följande åren skall underlaget uppgå till 4 000 000 kr respektive 6 000 000 kr. Vid 2006 års inkomsttaxering kommer det nya taxeringsvärdet att ligga till grund för beskattningen.

Exempel 4

Vid allmän fastighetstaxering 2005 (lantbruk) sammanförs fyra taxeringsenheter till en taxeringsenhet som indelas som en lantbruksenhet, vari ingår ett småhus med tillhörande mark. Den del av taxeringsvärdet på den ombildade taxeringsenheten som utgör underlag för fastighetsskatt höjs till följd av sammanläggningen från 1 000 000 kr till 1 600 000 kr. Vid beräkningen av underlaget för fastighetsskatt innebär dämpningsregeln att värdeförändringen, som i detta fall uppgår till 600 000 kr, skall fördelas proportionellt mellan de år som återstår av den löpande taxeringsperioden. Det nya taxeringsvärdet gäller från ingången av 2005 men vid inkomsttaxeringen 2006 utgörs underlaget för fastighetsskatt av $(1\,000\,000 + 1/3 \text{ av } 600\,000 =)$ 1 200 000 kr. För de två följande åren skall underlaget uppgå till 1 400 000 kr respektive 1 600 000 kr. Först år 3 (2008 års inkomsttaxering) kommer det nya taxeringsvärdet att ligga till grund för beskattningen.

3.6.3 Hur skall dämpningsregeln anpassas till reglerna om nedsättning av fastighetsskatt vid nybyggnation?

För ett nybyggt hus inrättat för bostäder betalas enligt bestämmelserna i 3 § andra stycket FSL ingen fastighetsskatt de första fem åren och endast halv fastighetsskatt de fem därpå följande åren. För fastigheter med nybyggnation fastställs emellertid taxeringsvärden i vanlig ordning. På samma sätt som taxeringsvärdena hela tiden finns där så kan även dämpningsregeln rulla på i skuggan av skattebefrielsen. När fastighetsskatt väl börjar betalas kommer fastig-

heten in i dämpningssystemet som om den varit med hela tiden. Ett exempel får illustrera.

Exempel

Ett hus byggdes år 2001. År 2002 åsattes fastigheten taxeringsvärdet 1 000 000 kr. Vid allmän fastighetstaxering 2003 åsätts fastigheten taxeringsvärdet 1 100 000 kr. Fastigheten kommer att vara befriad från fastighetsskatt åren 2004–2008 och skattepliktig för halv skatt åren 2009–2013. Vid de kommande fastighetstaxeringarna åsätts fastigheten följande taxeringsvärden:

Förenklad år 2006: 1 400 000 kr

Allmän år 2009: 2 000 000 kr

Förenklad år 2012: 2 600 000 kr

Tabell 3.2 Skattens utveckling och fördelning mellan taxeringsåren.

År	3 §	Tax.värde	Underlag	Egentlig skatt	Deb. skatt
2004	fri	1 100 000	1 033 000	10 330	0
2005	fri	1 100 000	1 066 000	10 660	0
2006	fri	1 100 000	1 100 000	11 000	0
2007	fri	1 400 000	1 200 000	12 000	0
2008	fri	1 400 000	1 300 000	13 000	0
2009	halv	1 400 000	1 400 000	14 000	7 000
2010	halv	2 000 000	1 600 000	16 000	8 000
2011	halv	2 000 000	1 800 000	18 000	9 000
2012	halv	2 000 000	2 000 000	20 000	10 000
2013	halv	2 600 000	2 200 000	22 000	11 000
2014	full	2 600 000	2 400 000	24 000	24 000
2015	full	2 600 000	2 600 000	26 000	26 000

3.6.4 Summering

En dämpningsregel som motverkar sprängvisa höjningar av taxeringsvärdena – och därmed uttaget av fastighetsskatt – medför en jämnare utveckling av skatteuttaget och en förbättrad förutsebarhet. Fastighetsägarna får således längre tid att anpassa sig till de ekonomiska effekter som högre taxeringsvärden innebär. Det bör dock betonas att en regel av det slag som här föreslås inte tar sikte på att lösa det likviditets- och kostnadsproblem som en hög skatte-

nivå kan medföra. Syftet är främst att motverka dramatiska höjningar i skatteuttaget mellan beskattningstillfällena.

Kommittén har som tidigare nämnts fått i uppdrag att se över principerna för uttaget av fastighetsskatt på småhus och getts möjlighet att pröva lösningar som kan innebära avsteg från de principer som för närvarande gäller för beskattningen under förutsättning att de fördelningsmässiga konsekvenserna är acceptabla. Kommittén kommer salunda i det fortsatta arbetet att återkomma till taxeringsvärdenas roll som underlag för beskattningen.

3.7 Processuella och administrativa frågor

Det förslag till dämpningsregel som redovisas i det föregående har utformats med stor hänsyn till att den skall vara lätt att förstå för allmänheten och lätt att tillämpa och administrera för skatteförvaltningen. Dämpningsregelns konstruktion medför att den skall beaktas automatiskt av skattemyndigheten i samband med inkomsttaxeringen. Fastighetsägaren behöver alltså inte själv ansöka om nedsättning av underlaget för fastighetsskatt. Eftersom dämpningsregeln således kommer att omfattas av inkomsttaxeringsbeslutet kan tillämpningen av regeln bli föremål både för omprövning av skattemyndigheten och överklagande till allmän förvaltningsdomstol.

För skatteförvaltningens del innebär dämpningsregeln att nya skatteadministrativa rutiner måste införas, i allt väsentligt genom förändrade ADB-system. Flera av de funktioner i form av beräkningsprogram och kopplingar mellan register som krävs för att tillämpa och administrera en dämpningsregel är redan i drift och bör kunna modifieras för att även hantera en dämpningsregel. Det går dock inte att utesluta att tillämpningen av en dämpningsregel i enstaka fall kan kräva manuella rutiner.

4 Konsekvenser för de offentliga finanserna m.m.

4.1 Slopad arvsbeskattning för make och sambo

Såsom framgår av avsnitt 2.7 kan den statsfinansiella kostnaden av det förslag som lämnas där uppskattas till ett årligt skattebortfall på cirka 267 miljoner kronor.

Kommitténs förslag skall enligt direktiven sammantaget vara kostnadsneutrala för den offentliga sektorn. Samtidigt ställs det krav på att statens inkomster i princip bör vara oförändrade. Arvs- och gåvoskatten, förmögenhetsskatten och fastighetsskatten är skatter som till viss del överlappar varandra eftersom fastigheter ingår i värderingsunderlaget för respektive skatt. Kommittén hade därför helst sett att finansieringen av kommande förslag i fråga om ändringar i arvs- och gåvobeskattningen, förmögenhetsbeskattningen och fastighetsbeskattningen hade kunnat behandlas vid en och samma tidpunkt nämligen i samband med de överväganden som kommer att göras i kommitténs slutbetänkande. Enligt direktiven skall emellertid frågan om möjligheterna att stärka efterlevande makes ställning genom ändringar i beskattningen behandlas med förtur. Med ett ikraftträdande den 1 juli 2003 måste kommittén således anvisa en finansiering motsvarande cirka 134 miljoner kronor för år 2003 och 267 miljoner kronor för år 2004 samt för åren därefter. Något undantag i fråga om kommitténs skyldighet att anvisa en alternativ finansiering av skattebortfallet finns inte i fråga om delbetänkanden.

De kraftigt höjda taxeringsvärdena kommer att medföra höjda uttag av arvsskatt för andra grupper än efterlevande makar och sambor. Kommittén anser det inte vara lämpligt att nu genomföra några skattehöjningar för dessa andra grupper, då de skall omfattas av kommitténs fortsatta arbete. Något annat alternativ till finansiering inom området för arvs- och gåvoskatten går inte att finna utan vidare.

Ett alternativ till finansiering av förslaget att ta bort arvsskatten på ett annat område, är förändringar av den stämpelskatt som tas ut i samband med förvärv av fastigheter. Eftersom motivet till förslaget till stor del beror på kraftigt höjda taxeringsvärden för fastigheter finns här en naturlig koppling. Stämpelskatt tas ut med 1,5 procent av egendomens värde för fysiska personer och med det dubbla beloppet för juridiska personer. Värdet bestäms genom att köpeskillingen jämförs med taxeringsvärdet för året närmast före det är då ansökan om lagfart beviljas. Det högsta av dessa värden anses som egendomens värde. Utöver detta tas stämpelskatt ut i samband med inteckning av fast egendom och tomträtt med 2 procent av det intecknade beloppet, för inteckning i luftfartyg och näringsverksamhet med 1 procent och för inteckning i skepp med 0,4 procent. Statens inkomster år 2003 på grund av uttaget av stämpelskatt beräknas uppgå till cirka 5,5 miljarder kronor (budget 2002), varav cirka 1,8 miljarder kronor belöper sig på lagfarter för fysiska personer, cirka 1,6 miljarder kronor för lagfarter för juridiska personer och cirka 2,1 miljarder kronor för inteckningar. En höjning av stämpelskatten för fysiska personer till 1,725 procent skulle medföra ökade skatteintäkter med cirka 268 miljoner kronor. Kommittén föreslår en sådan höjning.

4.2 Dämpningsregelns budgeteffekter

Det nuvarande systemet med allmänna fastighetstaxeringar (AFT) vart sjätte år och årliga omräkningar av taxeringsvärdena skall från och med år 2003 ersättas av ett system med förenklade fastighetstaxeringar (FFT) vart sjätte år mellan de allmänna fastighetstaxeringarna. En eventuell höjning av taxeringsvärdet vid en AFT eller FFT skall dock inte omedelbart tillåtas slå igenom på underlaget för fastighetsskatt. I stället skall höjningen fördelas mellan åren fram till nästa AFT eller FFT. Genomslaget dämpas alltså på så sätt att skatteunderlaget ökar med en tredjedel av taxeringsvärdehöjningen varje år under en treårsperiod.

Offentligfinansiell kostnad

Som de tidigare exemplen har visat innebär dämpningsmekanismen att skatteunderlaget och därmed skatteintäkterna vid en fortsatt prisuppgång blir mindre än om hela höjningen får slå igenom på en gång. De periodiserade bruttobudgeteffekterna fram till 2005 visas i tabellen nedan.

<i>Skattebortfall, miljoner kronor</i>			
År	2003	2004	2005
Småhus	360	180	0
Hyreshus (bostadsdelen)	0	66	33
Totalt	360	246	33

Den varaktiga bruttoeffekten kan beräknas till cirka 480 miljoner kronor och efter att hänsyn tagits till KPI-effekten¹ uppgår den varaktiga nettoeffekten till cirka 410 miljoner kronor.

De redovisade budgeteffekterna har redan beaktats i statsbudgeten för de närmaste åren. Kommittén behöver således inte föreslå någon finansiering av dämpningsregeln.

Effekter på skatteförvaltningen

Genomförandet av förslaget om en dämpningsregel kräver information till allmänheten. Kostnader uppkommer för annonsering samt framtagande och distribution av informationsmaterial m.m. Vidare uppkommer kostnader för utveckling och drift av ett IT-stöd som anpassas till nya skatteadministrativa rutiner. Slutligen kan man räkna med kostnader för handläggning och i vissa fall manuella beslut. RSV har uppskattat de initiala administrativa kostnaderna till 11 miljoner kronor. Härfter har den årliga kostnaden uppskattats till 6 miljoner kronor.

¹ Enligt Finansdepartementets beräkningskonventioner skall man vid beräkningen av nettoeffekten beakta den s.k. KPI-effekten. En fastighetskatteförändring påverkar den allmänna prisnivån som i sin tur påverkar skatteskalen och ett antal offentliga utgifter. KPI-effekten har en motverkande effekt vilket gör att nettoeffekten blir mindre än bruttoeffekten. Den motverkande effekten beräknas för den offentliga sektorn uppgå till 14,21 procent av bruttoeffekten.

5 Ikraftträdande m.m.

5.1 Slopad arvsbeskattning för make och sambo

Den nya bestämmelsen om slopad arvsbeskattning av make och sambo föreslås träda i kraft den 1 juli 2003. Den föreslagna övergångsbestämmelsen i AGL innebär att den nya bestämmelsen skall tillämpas i de fall skattskyldighet inträder efter den 30 juni 2003.

5.2 Stämpelskattelagen

Kommittén föreslår att ändringarna i stämpelskattelagen träder i kraft samtidigt som den nya bestämmelsen om slopad arvsbeskattning av make och sambo, dvs. den 1 juli 2003. Äldre bestämmelser gäller dock fortfarande i fråga om förvärv som hänför sig till tiden före den 1 juli 2003.

5.3 Dämpningsregeln

Kommittén föreslår att dämpningsregeln träder i kraft den 1 juli 2003.

Det nya systemet med allmänna och förenklade fastighetstaxeringar innebär att småhus-, hyreshus- och lantbruksenheter kommer att taxeras om vart tredje år. Omräkningsförfarandet slopas successivt fr.o.m. år 2003. Omräkning skall dock äga rum fram till dess respektive typ av taxeringsenhet är föremål för allmän eller förenklad fastighetstaxering. För småhusenheterna skall allmän fastighetstaxering ske år 2003 och deras värden omräknas således inte längre. Hyreshusenheterna kommer däremot att omräknas år 2003 och lantbruksenheterna åren 2003 och 2004. Det innebär att dämpningsregeln tillämpas första gången för

småhusenheter vid 2004 års inkomsttaxering, för hyreshusenheter vid 2005 års inkomsttaxering och för lantbruksenheter vid 2006 års inkomsttaxering.

Författningskommentarer

1 Förslaget till lag om ändring i lagen (1941:416) om arvs- och gåvoskatt

28 §

Ändringen i *andra styckets första mening* föranleds av att beskattningen av arv till den avlidnes efterlevande make eller sambo föreslås slopas. Skälet till att ändringen görs i 28 § är att övriga lottläggnings- och delningsregler skall vara oförändrade. Av *andra meningen* framgår att beskattningen av andra än den avlidnes efterlevande make eller sambo i klass I är oförändrad. Kommitténs överväganden i denna del framgår av avsnitt 2.7.

2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter

8 §

Paragrafens *första stycke* har ändrats på så sätt att skattesatsen för fysiska personer och de juridiska personer som anges i andra stycket punkterna 1-4 har höjts från femton kronor till sju kronor och tjugofem öre.

40 §

Tredje styckets första mening har flyttats till en ny 45 §.

45 §

Paragrafen är ny och motsvarar, efter en viss språklig omarbetning, nuvarande 40 § tredje stycket första meningen om avrundning av räntebelopp. Bestämmelsen om avrundning av skattebelopp föreslås införas på grund av att skattesatsen i 8 § första stycket skall beräknas i öretal.

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

2 §

Paragrafen har endast ändrats på så sätt att femte stycket flyttats över till den nya 2 a §.

2 a §

Paragrafen, som är ny, innehåller en regel om att höjda taxeringsvärden vid allmän, förenklad och särskild fastighetstaxering inte omedelbart skall slå igenom vid uttaget av fastighetsskatt (dämpning).

Första stycket överensstämmer med tidigare 2 § femte stycket, bortsett från att det gjorts några språkliga ändringar.

I *andra stycket* anges att om en småhusenhet, en hyreshusenhet (bostadsdelen) eller ett småhus med tillhörande tomtmark på en lantbruksenhet vid en fastighetstaxering fått ett högre värde än det tidigare värdet, skall höjningen delas upp i så många lika stora delar som motsvarar det antal år som återstår av den löpande taxeringsperioden. Underlaget för fastighetsskatten utgörs för vart och ett av åren fram till nästa allmänna eller förenklade fastighetstaxering, av det tidigare värdet ökat med en proportionell del av höjningen.

Om en hyreshusenhet innehåller både bostäder och lokaler beräknas skatten för bostäder på den del av taxeringsvärdet som avser värderingsenhet för bostäder eller bostäder under uppförande eller tomtmark som hör till dessa bostäder samt annan värderingsenhet avseende tomtmark som är obebyggd. Den del av skatten som beräknas på lokaldelen omfattas inte av dämpningsregeln.

För småhus på lantbruksenheter är det inte höjningen av hela taxeringsvärdet som skall fördelas, utan endast delvärdena för bostadshuset och den tillhörande marken. Detta har att göra med att det för småhus på lantbruksenheter inte fastställs något särskilt taxeringsvärde. Varje småhus på en lantbruksenhet utgör normalt en värderingsenhet och tillhörande mark en annan värderingsenhet. Värdet för byggnad respektive mark ingår som delvärden i det taxeringsvärde som vid fastighetstaxeringen fastställs för hela taxeringsenheten (se avsnitt 3.6.2). Se vidare fjärde stycket.

Med uttrycket löpande taxeringsperiod avses tiden från ingången av det taxeringsår då allmän eller förenklad fastighetstaxering sker av en taxeringsenhet till ingången av det taxeringsår då allmän eller

förenklad fastighetstaxering av taxeringsenheten sker nästa gång (1 kap. 3 § tredje stycket fastighetstaxeringslagen /1979:1152/).

Av *tredje stycket* framgår att om en taxeringsenhet eller del av taxeringsenhet som avses i andra stycket vid en särskild fastighetstaxering fått ett högre värde än det senast fastställda värdet, skall även denna höjning fördelas proportionellt mellan de år som återstår av den löpande taxeringsperioden. Om det nya värdet däremot är lägre än det tidigare värdet, skall underlaget för fastighetsskatten för vart och ett av åren fram till nästa allmänna eller förenklade fastighetstaxering beräknas på grundval av det lägsta av det nya värdet och det dämpade värdet enligt andra stycket som gäller under beskattningsåret.

I *fjärde stycket* anges att när det gäller lantbruksenheter utgörs underlaget för fastighetsskatten av summan av delvärdena bostadsbyggnadsvärde och tomtmarksvärde enligt 5 kap. 7 och 8 §§ fastighetstaxeringslagen jämförda med 3 § första stycket a) i förevarande lag.

Av *femte stycket* framgår att vad som sägs om beräkning av underlag för fastighetsskatt i andra stycket gäller även nybildade och ombildade taxeringsenheter vars taxeringsvärden fastställts vid fastighetstaxering.

Bestämmelserna behandlas närmare i avsnitt 3.6.

Reservationer

Reservation av ledamoten Mikael Odenberg (m)

Enligt min mening är det principiellt felaktigt att staten tar ut arvs- skatt. Arvs- och gåvoskatten träffar redan beskattade tillgångar. Den ger förhållandevis begränsade skatteintäkter till staten, samtidigt som den är dyr att administrera och möjlig att kringgå genom olika former av skatteplanering. Inom klass I är arvsskatten därtill ägnad att försvåra eller omöjliggöra generationsskiften i familjeägda företag.

Mot denna bakgrund är det min uppfattning att arvs- och gåvoskatten helt borde avskaffas. Det har dock inte funnits underlag och möjlighet för att framlägga förslag om en så pass långtgående reform inom ramen för detta delbetänkande. I stället biträder jag – som ett första steg i en reformerad arvsbeskattning – utredningens förslag om att helt slopa arvsskatten mellan makar. Ikraftträdandet bör dock kunna ske retroaktivt fr.o.m. den 1 januari 2003. Detta förhindrar att ännu fler änkor och änklingar tvingas att sälja sina hem för att betala arvsskatten.

Jag reserverar mig slutligen mot den av utredningsmajoriteten förordade finansieringen av det årliga skattebortfall på 267 mnkr som uppkommer vid ett slopande av arvsskatten mellan makar. Den föreslagna höjningen av stämpelskatten för fysiska personer ökar transaktionskostnaderna på främst småhusmarknaden. Detta riskerar att leda till ökade inläsningseffekter som minskar rörligheten på bostadsmarknaden.

Enligt min mening kan ett borttagande av arvsskatten mellan makar finansieras på annat sätt. Regeringens energipolitik och förtida kärnkraftsavveckling har nu lett till ökade elpriser, som i sin tur genererar stora, obudgeterade intäkter av moms till statskassan.

Reservation av ledamoten Marianne Andersson (c)

Förslaget om dämpningsregel innebär i och för sig en viss lättnad när det gäller effekten av höjda taxeringsvärden. Den föreslagna dämpningsregeln åtgärdar dock på intet sätt de grundläggande problemen som finns i dagens system för fastighetstaxering. Detta ger inte rättvisa och rimliga taxeringsvärden. De mest uppenbara problemen handlar om bristfälliga eller icke representativa urval som ligger till grund för bestämningen av taxeringsvärden. Detta gäller särskilt i attraktiva kustkommuner och storstadsområden.

En bidragande orsak till bristfälliga urval är det höga antalet värdeområden, vilket medför att antalet referensförvärv i många områden blir för få för att ge en rättvisande underlag. Jag anser därför att antalet värdeområden bör minskas till cirka 2000 geografiskt sammanhängande områden, vilket är ungefär en fjärdedel av dagens antal.

Dagens system för beräkning av taxeringsvärden baseras på ett genomsnittligt värde av de referensförvärv som finns inom ett eller flera värdeområden. I den beräkningen rensas köpeskillingar som är låga i förhållande till det gamla taxeringsvärdet regelmässigt bort. Köpeskillingar som är väldigt höga i förhållande till det gamla taxeringsvärdet tas dock med utan urskiljning. Detta förfaringsätt medför att omräkningstalen och därmed de nya taxeringsvärdena blir för höga.

För att undvika att taxeringsvärdena regelmässigt blir för höga anser jag att marknadsvärdena borde beräknas med hjälp av ett medianvärde där köpeskillingar i den undre och övre kvartilen räknas bort. Därmed skulle inte orimligt höga köpeskillingar påverka omräkningen av övriga fastigheter i värdeområdet samtidigt som extremt låga köpeskillingar skulle räknas bort precis som idag.

Som ett komplement till medianvärdemetoden anser jag även att man vid taxeringsförfarandet bör skilja på fastigheter för fastboende och fritidsboende.

De ovan beskrivna förändringarna av taxeringsförfarandet skulle rätta till de grundläggande problemen med dagens system för beräkning av taxeringsvärden. Jag föredrar att rätta till de grundläggande problemen istället för den av kommittén föreslagna dämpningsregeln.

Särskilda yttranden

Särskilt yttrande av ledamoten Mikael Odenberg (m)

I utredningens direktiv (Dir. 2002:87) har regeringen uppdragit åt kommittén att lämna förslag om att höjda taxeringsvärden inte omedelbart skall slå igenom på uttaget av fastighetsskatt. På ett för svenskt utredningsväsende något ovanligt sätt har regeringen därtill låtit direktiven meddela kommittén hur detta förslag skall utformas; *"Meningen är att endast en tredjedel av höjningen skall slå igenom under taxeringsåret och lika mycket under vart och ett av de två därpå följande åren."*

Kommittén har nu efterkommit regeringens direktiv och jag har i det läget inget att anföra mot den rent tekniska utformningen av förslaget. Jag vill dock understryka att redan tillkomsten av en särskild dämpningsregel ovanpå den tidigare införda begränsningsregeln i sig visar att det svenska fastighetsskattesystemet har havererat.

Den svenska fastighetsskatten är orättfärdig. Den tas löpande ut på fiktiva inkomster och tar ingen som helst hänsyn till skattesubjektets betalningsförmåga. Det finns mot den bakgrunden starka skäl som talar för att fastighetsskatten successivt bör avvecklas. Ingen dämpningsregel i världen kan förändra detta faktum.

Särskilt yttrande av ledamoten Anna Grönlund (fp)

Kommittédirektiven anger att de förslag som kommittén lägger fram skall vara kostnadsneutrala samt att statens skatteinkomster bör vara oförändrade. Detta får till följd att det borttagande av arvsskatten för make och sambo som kommittén nu föreslår medför en skattehöjning, i detta fall en höjning av stämpelskatten.

Det är min mening att kommittédirektiven, i detta avseende, inte är rimliga. Det svenska skattetrycket är, internationellt sett, mycket högt. Och det är dessvärre inte möjligt att sänka, eller ta bort, skadliga skatter och istället höja de skatter som är mindre skadliga. Problemet i Sverige är att vi har nått vägs ände, skatterna är höga över hela linjen. Därför måste grundregeln vara att skattesänkningar inte skall finansieras med höjda skatter på andra områden utan istället skall detta finansieras genom att besparingar görs i statens budget.

Dämpningsregeln är en akutåtgärd som tydligt visar att det nuvarande systemet för taxering och fastighetsskatt är ohållbart. Det är otillfredsställande att huvudproblemet inte attackeras utan man bara lappar och lagar i det gamla systemet. Det är min och folkpartiets åsikt att nuvarande fastighetsskatt skall avvecklas på sikt. Hela systemet för taxering måste reformeras, och likformighet mellan boendeformer upprättas.

Särskilt yttrande av ledamoten Per Landgren (kd)

Arvsbeskattning mellan makar

Att slopa beskattningen av arv till efterlevande make och sambo är inte bara ett bra förslag. Det är en etiskt nödvändig förändring av en beskattning av efterlevande, som för närvarande är moraliskt illegitim. Förslaget har en bred majoritet i kommittén, men ledamöternas argumentering för denna förändring skiftar på väsentliga punkter. Kommitténs inriktning avgjordes heller inte förrän på ett mycket sent stadium. Bra politik är dock ofta baserad på en väl motiverad och väl förankrad överenskommelse. Så är nu fallet.

Kommitténs förslag innebär en garanti för att *ingen*, som förlorat sin make eller sambo, på grund av arvsbeskattningen ska tvingas sälja sitt hem eller andra gemensamma ägodelar. En höjning av grundavdraget hade inneburit att färre drabbats efter genomförd lagändring, men enligt min uppfattning bör likhet inför beskattning och därmed lagstiftning råda oavsett familjens eller parets sammanlagda ekonomiska situation före dödsfallet. Detta principiella och etiska argument utifrån enskildas livssituation vid dödsfall är enligt min mening långt mer relevant och väsentligt än en rent fiskal argumentering.

Solidariskt motiverad beskattning är av avgörande betydelse för finansieringen av vår gemensamma välfärd. För att forma och upprätthålla det goda samhället i ett land krävs stora gemensamma insatser och institutioner. Denna gemensamma finansiering genom ett omfattande skatteuttag måste emellertid vara förenlig med principen om allas absoluta och okränkbara människovärde och med allmänt giltiga värden. Detta innebär att beskattning t ex inte får överstiga någons förmåga att betala, vilket på ett avgörande sätt kränker den enskilda individens eller parets ekonomiska frihet att förverkliga sina livsmål. Ett gemensamt ägande, i verkligheten eller i praktiken, i ett äktenskap eller i ett samboförhållande är ett uttryck för frihet; i detta fall att ingå ett äktenskap eller ett äktenskapsliknande förhållande. Denna frihet är ett allmängiltigt värde för alla människor och får inte i ett civiliserat land, undergrävas av ett skattesystem eller av enskilda skatter. Nuvarande arvsbeskattning undergräver denna frihet för den efterlevande maken.

Enligt 14 § kommittéförordningen (1998:1474) skall kommittén föreslå finansiering för statliga kostnadsökningar och intäktsminskningar. Naturligtvis kan den föreslagna förändringen av arvs-

beskattningen finansieras på olika sätt såväl på intäkts- som utgifts- sidan av statens budget. För att uppfylla kommittéförordningens krav enades kommittén om att pro forma föreslå en höjning av stämpelskatten för fysiska personer till 1,725 procent, vilket beräknas medföra ökade skatteintäkter med ca 268 miljoner kronor per år.

Min enda invändning till föreliggande förslag är att sloandet av arvsbeskattningen bör gälla retroaktivt från och med den 1 januari 2003. Orsaken är att följderna av de nya taxeringsvärdena behöver lindras så långt som möjligt. Dessa nya och på många håll kraftigt höjda taxeringsvärden torde ha varit regeringens motiv till att arvsbeskattningen av efterlevande make skulle behandlas med förtur av denna utredning. Därför bör även den nu föreslagna reformen gälla från årsskiftet, för att inte skapa oro och ångest under första halvåret av år 2003.

Dämpningsregeln

Naturligtvis är varje lindring av fastighetsbeskattningens oförutsägbara konsekvenser positiv för dem som har drabbats av kraftigt höjda taxeringsvärden på grund av t.ex. grannars affärer i expansiva eller kustnära områden. Orsaken till att jag ändå vill markera på denna punkt är att denna dämpningsregel helt utgår ifrån nuvarande konstruktion av fastighetsskatten och förmögenhetsskatten. Till denna skattepolitik på fastigheter har mitt parti i Sveriges Riksdag föreslagit ett etiskt legitimt och finanspolitiskt ansvarsfullt alternativ. Eftersom kommittén, som är fri att pröva principiellt nya konstruktioner för fastighetsskatten, valt att även behandla frågan om en dämpningsregel med förtur, väljer jag att i detta särskilda yttrande anföra mitt partis kritik mot nuvarande konstruktion av fastighetsskatt och förmögenhetsskatt.

Jag menar att konstruktionen med nuvarande löpande fastighetsbeskattning är principiellt felaktig och moraliskt illegitim. Med detta menar jag att

- fastighetsskatten såväl i kombination med som utan förmögenhetsskatten *bryter mot principen om skatt efter bärkraft*. Därmed blir den också ett *hot mot äganderätten*, och ibland i praktiken ett direkt brott mot äganderätten för dem som enbart av skatteskal tvingas flytta. Skatten saknar därmed etisk legitimitet.

- Fastighetsbeskattningen är *inte skatteteoretiskt* konsistent inom den norm för likformig kapitalinkomstbeskattning som råder sedan skattereformen 1990/91. Beskattningen hävdas t ex vara på en implicit avkastning i form av boendetjänster, dvs. på en fiktiv eller icke-monetär inkomst.
- Den *totala beskattningen av boende går inte att motivera* inom ramen för de principer, som etablerats sedan skattereformens dagar. Boende beskattas både som konsumtion (med moms och punktskatter) och kapital (med fastighetsskatt, reavinstskatt, stämpelskatt och förmögenhetsskatt).
- Motiven för och utformningen av skatten är *verklighetsfrämmande* för den stora majoriteten av småhusägare. Skatten saknar därmed folklig förankring och legitimitet.

Jag ser fram emot att kommittén skyndsamt och öppet tar sig an och förutsättningslöst prövar dessa grundläggande och avgörande frågor.

Särskilt yttrande av ledamoten Marie Engström (v)

Enligt direktiven för Egendomsskattekommittén skall frågan om beskattning av arv mellan makar ses över med förtur. Vänsterpartiet skrev redan för ett år sedan en motion med likalydande innehåll. Syftet var att stärka efterlevande maka respektive makes ställning. Höjda taxeringsvärden, som leder till ett ökat uttag av arvsskatt, har många gånger inneburit stora ekonomiska problem för efterlevande make respektive maka.

Ena makens bortgång medför svårigheter både på det personliga och ekonomiska planet. Arvsskatten får därför inte utformas på ett sådant sätt att det blir en ytterligare börda i en redan svår situation.

Det mest akuta problemet vid beskattning av arv mellan makar är ändå de effekter som stigande taxeringsvärden på fastigheter ger upphov till. Det handlar i första hand om småhus i storstäder och i attraktiva områden. Många småhusägare har i dagarna också fått meddelande om ytterligare höjda taxeringsvärden från år 2003, därför välkomnar jag att just det problemet undanröjs i och med förslaget i betänkandet.

Jag tycker ändå inte att det motiverar att helt ta bort arvsskatten mellan makar. Det har under arbetets gång uppenbarligen inte varit möjligt att få fram information om hur stor del av beskattningen av arv mellan makar som avser fastigheter. Det gör att kommittén i det här läget inte har den information som enligt min mening vore en nödvändig del av beslutsunderlaget.

Jag har i första hand förordat ett alternativ där man särbehandlar fastigheter och övriga tillgångar. Medan skatt på arv avseende fastigheter tas bort helt behåller man beskattningen av övriga tillgångar. Grundavdraget kunde då lämpligen sättas till 350 000 kronor, vilket motiveras med att KPI höjts med 25 procent sedan år 1991. Det hade enligt min mening varit ett mer fördelningspolitiskt träffsäkert alternativ som också skulle stämma bättre överens med uppdraget som det formuleras i direktivet.

Jag väljer ändå att formulera min uppfattning i ett särskilt yttrande, dels för att frågan måste få en snar lösning och dels för att förslaget kan betraktas som uppskjuten beskattning till efter den efterlevande makens död.

Särskilt yttrande av ledamoten Birger Schlaug (mp)

Bostaden är mer än ett kapital. Det är hem, fyllt med minnen och känslor. Min ambition har därför varit att förändra det rådande regelverket så att ingen efterlevande make skall behöva lämna sitt hem, på grund av arvsskatt, efter det att livskamraten gått bort.

Eftersom taxeringsvärden exploderat i attraktiva områden, utan att något annat hänt än att efterfrågan drivit upp säljpriset, har det varit omöjligt att skydda alla efterlevande från denna arvsskatt genom att bara höja grundavdraget. Genom att ta bort arvsskatten helt mellan makar, vilket vi kunde uppnå majoritet för i kommittén, elimineras ovanstående problem. Jag hade dock föredragit, av en rad skäl, att boendet särbehandlats vid arvsbeskattning mellan makar och att arvsskatt, efter höjt grundavdrag, kunnat utgå på annat kapital. Detta gick emellertid inte att finna majoritet för trots att det såväl hade inneburit minskat skattebortfall som en god balans mellan att skydda den enskilde och rimliga fördelningspolitiska ambitioner. Det minskade skattebortfallet hade inneburit att finansieringen genom höjd stämpelskatt kunnat begränsas, vilket varit att föredra.

Jag vill också betona att kommittén inte fått tillgång till fullgott beslutsunderlag, trots att frågeställningarna knappast varit nya. Således har kommittén arbetat såväl med taxeringsvärden som redan är fränsprungna som med avsaknad av annat än synnerligen grova beräkningar när det gäller hur stor andel av den totala arvs-skatten som skatten på bostäder utgör. Dessa förhållanden är på intet sätt tillfredsställande.

Det synsätt som kommittén kunnat bygga sitt beslut på leder fram till minskad skatt på boende, vilket ligger helt i linje med miljöpartiets uppfattning. Det är också denna uppfattning som legat till grund för mitt ställningstagande när det gäller dämpningsregeln för fastighetsskatten, vilken jag enbart ser som en akut tillfällig nödatgård som snabbt kan träda i kraft i väntan på att systemet med fastighetsskatt och förmögenhetskatt på bostaden stegvis kan avvecklas.

Kommittédirektiv



Översyn av reglerna om fastighetsskatt på småhus m.m., förmögenhetsskatt samt arvs- och gåvoskatt

Dir.
2002:87

Beslut vid regeringssammanträde den 19 juni 2002.

Sammanfattning av uppdraget

En kommitté med parlamentarisk sammansättning tillkallas för att se över och utvärdera reglerna om fastighetsskatt på småhus m.m., förmögenhetsskatt samt arvs- och gåvoskatt. Utifrån principiella och tekniska utgångspunkter skall kommittén föreslå de lagändringar som bedöms vara nödvändiga. Kommittén skall i sitt arbete särskilt uppmärksamma de fördelningspolitiska och statsfinansiella effekterna. Beträffande åtgärder avseende fastighetskatten skall även konsekvenserna för förhållandet mellan olika upplåtelseformer belysas.

Kommittén skall beakta det sakliga sambandet mellan å ena sidan förmögenhetsbeskattningens och å andra sidan arvs- och gåvobeskattnings regler. Enhetliga och likformiga regler skall eftersträvas. Möjligheterna till förenklingar och en utformning av reglerna som främjar företagande och tillväxt skall särskilt uppmärksammas.

Kommittén skall redovisa uppdraget före utgången av december 2003. Frågan om beskattning av arv mellan makar skall behandlas med förtur. Kommittén är även i övrigt oförhindrad att presentera sitt arbete i ett eller flera delbetänkanden och i ett slutbetänkande.

Bakgrund

Fastighetsskatten

Fast egendom har sedan mycket lång tid varit beskattad på olika sätt. Den löpande beskattningen av småhus under åren före 1990 års skattereform skedde dels genom en schablonintäkt i inkomstslaget annan fastighet, dels genom fastighetsskatt. Vid skattereformen avskaffades inkomstslaget annan fastighet och den då gällande schablonbeskattningen togs bort. Fastighetsskatten behölls men skattesatsen höjdes till 1,5 procent. Till skillnad från tidigare beräknades skatten på hela taxeringsvärdet. Viss avkastning från ett småhus, t.ex. hyresinkomster, beskattas fortfarande som inkomst men nu i normalfallet i inkomstslaget kapital. I en del fall kan småhus även bli beskattade i inkomstslaget näringsverksamhet. Detta gäller t.ex. om en juridisk person äger småhuset eller om huset till övervägande del används av ägaren till annat än permanent boende eller fritidsbostad.

Taxeringsvärdet har tidigare i princip fastställts vid den allmänna fastighetstaxeringen. År 1996 infördes ett omräkningsförfarande efter förslag i prop. 1994/95:53. Det innebar att det värde som bestämts vid den allmänna fastighetstaxeringen årligen justeras med hänsyn till prisutvecklingen på fastighetsmarknaden. Syftet var att undvika nackdelarna med sprängvisa kraftiga förändringar av taxeringsvärdena och därmed fastighetsskatten.

Fastighetstaxeringsutredningen och fastighetsbeskattningskommittén

Reglerna om fastighetstaxering och fastighetsskatt har utretts flera gånger under 1990-talet, senast av Fastighetstaxeringsutredningen och Fastighetsbeskattningskommittén.

Fastighetstaxeringsutredningen lämnade i februari 2000 betänkandet Fastighetstaxering - precision, påverkansmöjligheter, individuella bedömningar (SOU 2000:10) och Fastighetsbeskattningskommittén lämnade sitt slutbetänkande Likformig och neutral fastighetsbeskattning, (SOU 2000:34) i maj 2000.

Fastighetstaxeringsutredningen föreslog bl.a. att omräkningsförfarandet skulle tas bort och att det i stället skulle införas ett system med förenklade fastighetstaxeringar under perioden mellan de allmänna fastighetstaxeringarna som liksom hittills skulle äga rum vart sjätte år.

Fastighetsbeskattningskommittén föreslog bl.a. att fastighets- skatten för privatbostadsfastigheter skulle avskaffas och ersättas med en schablonintäkt som skulle tas upp som intäkt i inkomst- slaget kapital. Vidare föreslogs att en takregel skulle införas i syfte att öka förutsebarheten av det framtida skatteuttaget. Den skulle innebära att underlaget för schablonintäkten utgjordes av det lägsta av beskattningsårets taxeringsvärde och föregående taxeringsårs underlag för schablonintäkt uppräknat med 10 procent.

Kommittén föreslog också att en begränsningsregel för fastig- hetsskatten skulle införas i syfte att lindra de likviditets- och kost- nadsproblem som den löpande beskattningen medförde för vissa hushåll. Förslaget innebar att skattens andel av hushållsinkomsten begränsades om vissa villkor uppfylldes.

Besluten de senaste åren

Uttaget av fastighetsskatt på bostäder har sedan år 1996 kraftigt begränsats genom en rad successiva beslut. Det omräkningsförfarande som då infördes har inte tillämpats som avsetts utan taxer- ingsvärdena har i princip varit oförändrade under åren 1997-2000. När "frysningen" av taxeringsvärdena upphörde år 2001 sänktes i stället skattesatsen för småhus och är nu 1,0 procent (prop. 2001/02:1, bet. 2001/02:FiU1, rskr. 2001/02:34, SFS 2001:835).

Riksdagen beslutade under hösten 2001 om en begränsningsregel för fastighetskatten (prop. 2001/02:3, bet. 2001/02:SkU3, rskr. 2001/02:59, SFS 2001:906). Regeln, som bygger på Fastighets- beskattningskommitténs förslag, tar sikte på hushåll med låga inkomster som är bosatta i fastigheter med höga taxeringsvärden och innebär att fastighetsskatten under vissa förutsättningar inte skall överstiga fem procent av hushållets sammanlagda inkomster.

Vidare har Fastighetstaxeringsutredningens förslag om att omräkningsförfarandet vid fastighetstaxeringen skall tas bort genomförts. I stället har det införts ett system för småhus-, hyres- hus- och lantbruksenheter som innebär att förenklade fastighets- taxeringar skall ske mitt emellan de allmänna fastighetstaxering- arna. För småhus innebär det att en förenklad fastighetstaxering skall ske första gången år 2006. Allmän fastighetstaxering för små- hus kommer att ske år 2003 och år 2009. Småhusen omräknas sista gången år 2002 (prop. 2001/02:43 bet. 2001/02:SkU11, rskr. 2001/02:121, SFS 2001:1218).

Regeringen har vidare i budgetpropositionen för 2002 och i prop. 2001/02:43 aviserat ett förslag om en s.k. dämpningsregel som syftar till att höjda taxeringsvärden inte omedelbart skall slå igenom på uttaget av fastighetsskatt. Meningen är att endast en tredjedel av höjningen skall slå igenom under taxeringsåret och lika mycket under vart och ett av de två därpå följande åren.

Sedan Fastighetstaxeringsutredningen och Fastighetsbeskattningskommittén lämnade sina betänkanden har således skattesatsen sänkts och en begränsningsregel införts. Vidare har det beslutats att omräkningsförfarandet skall upphöra och ersättas med förenklade fastighetstaxeringar samt att en dämpningsregel skall införas.

Förmögenhetsskatten

Förmögenhetsskatt i modern mening infördes år 1910 i Sverige. Skatten var konstruerad så att 1/60 av den skattepliktiga förmögenheten räknades in i det till inkomst- och förmögenhetsskatt taxerade beloppet. Vid sidan av denna förmögenhetsskatt förekom tidvis en extra beskattning av förmögenheten som sådan.

När lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt infördes år 1947 innebar det en definitiv övergång till en skatt på förmögenhet som var helt fristående från inkomstbeskattningen. Den grundläggande utformningen av förmögenhetsskatten har därefter behållits oförändrad.

Sedan år 1934 har det funnits olika spärregler med syfte att i viss utsträckning begränsa det totala uttaget av inkomst- och förmögenhetsskatt i förhållande till den skattskyldiges inkomst. År 1970 tillkom lagen (1970:172) om begränsning av skatt i vissa fall.

Fr.o.m. 1971 års taxering har lättnadsregler av olika slag funnits för värdering av s.k. arbetande kapital i förvärvskällorna rörelse och jordbruk. Lättnadsreglerna upphävdes fr.o.m. 1992 års taxering i och med att kapital hänförligt till näringsverksamhet i form av rörelse och jordbruk gjordes skattefritt.

Gränsen för uttag av förmögenhetsskatt har successivt justerats med hänsyn till penningvärdets förändring. I samband med dessa justeringar har även gränsen mellan de olika skatteskiten ändrats. Skärpningar av förmögenhetsskatten genomfördes åren 1970 och 1982. Vid 1984 års taxering höjdes förmögenhetsskatten tillfälligt. Det skedde bl. a. genom att gränsen för beskattning sänktes från 400 000 kronor till 300 000 kronor, med återgång fr.o.m. 1985 års

taxering till 400 000 kronor. Vid 1991 års taxering anpassades skattenivån bl.a. till förändringen av konsumentprisindex sedan år 1982. Gränsen för uttag av förmögenhetsskatt höjdes då till 800 000 kronor. Skatteskiten begränsades till tre: 1,5 procent mellan 800 000 och 1 600 000 kronor, 2,5 procent mellan 1 600 000 och 3 600 000 kronor och 3,5 procent på den del som översteg 3 600 000 kronor.

År 1991 fattade riksdagen beslut om att förmögenhetsskatten successivt skulle avvecklas (prop. 1991/92:60, bet. 1991/92:SkU10, rskr. 1991/92:97). Tekniskt sett upphävdes förmögenhetsskattelagen vid utgången av 1991 genom lagen (1991:1850) om upphävande av lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt.

Materiellt innebar avvecklingen i ett första steg att förmögenhet i företag som enbart var rörelsedrivande samt aktier på OTC- och O-listorna befriades från förmögenhetsskatt fr.o.m. taxeringsåret 1992. Vidare slopades det översta skiktet i skatteskalen vid 1992 års taxering. Fr.o.m. år 1993 slopades även mellanskiktet i skatteskalen. Skatten har därefter varit proportionell och utgått med 1,5 procent av den beskattningsbara förmögenheten. Det slutliga avskaffandet av förmögenhetsskatten bestämdes till år 1994 men sköts upp ett år i samband med den s.k. krisöverenskommelsen hösten 1992. Därefter beslutades i två omgångar att gällande regler skulle tillämpas även vid 1996 och 1997 års taxeringar. Vid 1997 års taxering höjdes gränsen för uttag av förmögenhetsskatt till 900 000 kronor.

Under hösten 1994 beslutades att gällande bestämmelser för förmögenhetsskatten skulle kvarstå i avvaktan på en översyn av reglerna. I lagförslaget uttalade regeringen att förmögenhetsskatten borde behållas av bl.a. fördelningspolitiska skäl men att en översyn borde ske för att reglerna skulle bli enklare och rättvisare. Vidare angavs att förmögenhetsbeskattningen borde utformas efter samma principer som gällde för 1990 års inkomstskattereform. Skattesatsen skulle således vara låg och beskattningen likformig. Kapital i företag skulle dock i stor utsträckning befrias från förmögenhetsskatt (prop. 1994/95:25 s. 55 f).

I april 1997 lade regeringen fram ett förslag till en ny förmögenhetsskattelag. Förslaget överensstämde i allt väsentligt med vad som föreslagits i den promemoria, Ny förmögenhetsskattelagstiftning (Ds 1996:42), som utarbetats inom Finansdepartementet. Den nya lagen om statlig förmögenhetsskatt, SFL, trädde i kraft den 1 juli 1997 och tillämpades första gången vid 1998 års taxering (prop. 1996/97:117, bet. 1996/97:SkU20, rskr. 1996/97:252, SFS

1997:323). Sedan kritik riktats mot delar av regleringen ändrades lagen i vissa avseenden redan innan den hade tillämpats första gången (prop. 1997/98:1, bet. 1997/98:FiU1, rskr. 1997/98:35, SFS 1997:954).

Utvecklingen

Som nämnts ovan har förmögenheter beskattats under lång tid. Genom låga fribelopp har förmögenhetsbeskattningen kommit att omfatta en relativt stor andel av befolkningen. När dåvarande finansministern Wigforss presenterade 1947 års förmögenhetsskattelag, vilken innebar en från inkomstbeskattningen helt fristående skatt på förmögenheter, sattes fribeloppet till 30 000 kronor. I och med detta förutsåg finansministern att knappt 200 000 förmögenheter skulle bli beskattade och att skatteintäkterna under inkomståret 1948 skulle uppgå till 155 miljoner kronor vilket motsvarade ca 0,53 procent av BNP år 1948.

En topp i antalet förmögenhetsskattepliktiga nåddes året före 1990 års skattereform då 776 000 personer omfattades av förmögenhetsskatten. I och med justeringen av fribeloppsgränsen taxeringsåret 1991, från 400 000 till 800 000 kronor, minskade antalet skattskyldiga kraftigt. När riksdagen år 1991 fattade beslut om att förmögenhetsskatten skulle avskaffas var 357 000 personer förmögenhetsskattskyldiga. Intäkterna från förmögenhetsskatten uppgick då till 2,5 miljarder kronor, ca 0,17 procent av 1991 års BNP.

Antalet skattskyldiga ökade sedan successivt under 1990-talet och när den nya förmögenhetsskattelagen tillämpades första gången, taxeringsåret 1998, uppgick antalet skattskyldiga till 578 000 personer och de totala förmögenhetsskatteintäkterna till 5,3 miljarder kronor. Trots frysta taxeringsvärden fortsatte antalet skattskyldiga och skatteintäkterna att öka de följande åren. Taxeringsåret 2001 betalade 691 000 personer sammanlagt 8,0 miljarder kronor i förmögenhetsskatt vilket motsvarade ca 0,38 procent av BNP. Den huvudsakliga orsaken till denna ökning var de stigande aktiekurserna.

I budgetpropositionen för 2001 aviserade regeringen att frysen av taxeringsvärdena skulle upphöra. Då prisuppgången på fastighetsmarknaden var stark under åren 1997-2001 skulle effekten av detta vara att ytterligare ett stort antal personer blev skattskyldiga. Regeringen beräknade att med oförändrade regler skulle

antalet förmögenhetsskattskyldiga personer taxeringsåret 2002 uppgå till närmare en miljon.

Regeringen drog slutsatsen att den trendmässiga ökningen i antalet skattskyldiga måste begränsas. Detta åstadkoms också genom att fribeloppet fr.o.m. 2002 års taxering höjdes till 1 miljon kronor för fysisk person, dödsbo och familjestiftelse samt till 1,5 miljoner kronor för sambeskattade par. Dessa förändringar beräknades begränsa antalet förmögenhetsskattskyldiga till ca 570 000 taxeringsåret 2002.

Prisuppgången på fastigheter fortsatte dock att vara stark under år 2001 och regeringen aviserade i budgetpropositionen för 2002 att det fanns anledning att ytterligare begränsa förmögenhetsskatteeffekterna av de höjda taxeringsvärdena. Fr.o.m. taxeringsåret 2003 har därför fribeloppsgränserna höjts ytterligare, till 1,5 miljoner kronor för ensamstående och till 2 miljoner kronor för sambeskattade par. Med de nya fribeloppen räknar regeringen med att antalet personer som betalar förmögenhetsskatt taxeringsåret 2003 minskar till 300 000 och att de totala intäkterna från förmögenhetsskatten kommer att uppgå till 4,9 miljarder kronor, vilket beräknas motsvara ca 0,22 procent av BNP.

Arvs- och gåvoskatten

De gällande reglerna för arvsskatt och gåvoskatt finns i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, AGL. Den första fristående lagstiftningen på området infördes genom förordningen den 19 november 1914 om arvsskatt och skatt för gåva. Grunddragen i AGL bygger på denna förordning.

Arvsskatten är utformad som en schematisk arvslottsskatt. Detta innebär att skatten beräknas på grundval av de lotter som vid det schematiska bodelnings- och lottläggningsförfarandet tilläggs den avlidnes arvingar och testamentstagare. Vid sidan av den schematiska arvslottsbeskattningen infördes i slutet av 1940-talet s.k. kvarlätenskapsskatt, dvs. en skatt som beräknas direkt på den avlidnes kvarlätenskap. Kritik riktades både mot systemet med dubbla skatter och mot kvarlätenskapsskattens principiella konstruktion. Kvarlätenskapsskatten avskaffades år 1958 efter förslag av arvsskattesakkunniga i betänkandet Arvsbeskattning (SOU 1957:48). I samband med 1970 års skattereform infördes provisoriska skattelättnader för familjeföretagen vid värdering av

företagsförmögenhet. För att inte försvåra generationsskiften i familjeföretag som driver näringsverksamhet finns sedan år 1974 särskilda skattelättnader i AGL. Det materiella innehållet i dessa regler finns inte i AGL utan i den numera upphävda förmögenhetsskattelagen från 1947 (SFS 1947:577). De upphävda bestämmelserna skall fortfarande tillämpas genom en hänvisning i AGL.

År 1984 tillsattes en kommitté med uppgift att göra en översyn av AGL, Arvs- och gåvoskattekommittén (Dir 1984:18). I ett delbetänkande (Ds Fi 1986:4) behandlade kommittén frågan om den latent skatteskulden vid arvs- och gåvobeskattningen och i slutbetänkandet (SOU 1987:62) presenterade kommittén ett förslag till en ny arvs- och gåvoskattelag. Arvs- och gåvoskattekommitténs arbete har endast i begränsad omfattning lett till lagstiftning. Kommitténs förslag i delbetänkandet resulterade i nya värderingsregler för aktier och andra delägaraktier. Fr.o.m. den 1 januari 1987 skall bl.a. aktier som är inregistrerade vid inländsk börs tas upp till 75 procent av det noterade värdet. Vissa andra aktier som är föremål för marknadsmässig omsättning skall i stället tas upp till 30 procent av det noterade värdet (prop. 1986/87:54, bet. 1986/87:SkU12, rskr. 1986/87:72, SFS 1986:1198). Förslagen i slutbetänkandet har lett till ändringar i bestämmelserna om beskattningens territoriella omfattning genom att hemvistet blivit avgörande för skattskyldighetens omfattning. Dessutom har gåvobeskattningen ändrats på så sätt att givarens förhållanden numera är avgörande för skattskyldigheten och inte, som tidigare, gåvotagarens förhållanden (prop. 1988/89:53, bet. 1988/89:SkU15, rskr. 1988/89:81, SFS 1988:1516).

Familjerätsreformen från år 1987 innebar viktiga förändringar av den grundläggande civilrätten på familjerättsens område (prop. 1986/87:1, bet. 1986/87:LU18, rskr. 1986/87:159, SFS 1987:231). Reformen kunde av tidsskäl inte beaktas i Arvs- och gåvoskattekommitténs förslag från samma år. Genom reformen infördes arvsrätt för efterlevande make även när det finns gemensamma barn. Arvsskatten anpassades genom att grundavdraget för efterlevande make höjdes från 100 000 kronor till 200 000 kronor. Som en följd av familjerätsreformen utvidgades också möjligheterna att företa jämkning vid bodelning, dvs. att frångå huvudregeln med schematisk hälftindelning av makarnas giftorättsgods. Med bodelning jämställs att den efterlevande och den dödes efterarvingar ingått ett s.k. reellt bodelande avtal, att den efterlevande maken framställt begäran om jämkning enligt 12 kap. 2 § äktenskapsbalken (ÄktB)

och att 12 kap. 3 § ÄktB tillämpats i dom eller avtal. Reglerna om beskattningen av förmånstagarförvärv förenklades genom att hälften av det belopp som tillfaller efterlevande make i egenskap av förmånstagare till försäkring är skattefritt. Dessutom tillkom nya arvsskattebestämmelser till följd av den samtidigt införda lagen om sambors gemensamma hem (prop. 1987/88:61, bet. 1987/88:SkU14, rskr. 1987/88:100, SFS 1987:1206).

Från och med den 1 juli 2001 har en genomgripande organisatorisk reform genomförts av arvs- och gåvobeskattningen (prop. 2000/01:21, bet. 2000/01:JuU7, rskr. 2000/01:134, SFS 2001:95). Handläggningen av bouppteckningar och dödsboanmälningar fördes då över från tingsrätterna till skattemyndigheterna. Det innebär att det är skattemyndigheterna som sköter registreringen av bouppteckningarna och skattläggningen.

Såväl beslut om arvs- och gåvoskatt som övriga beslut som fattas av skattemyndigheten överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Krav på prövningstillstånd gäller i kammarrätt.

Kammarkollegiets granskningsfunktion har ersatts av Riksskatteverkets (RSV) generella tillsyn över skatteförvaltningen. Uppgiften att föra det allmännas talan ligger både på RSV och på skattemyndigheterna.

Därutöver har vissa förändringar utan organisatorisk innebörd genomförts. Tidpunkten för deklaration av en gåva har anpassats till vad som gäller den för allmänna självdeklarationen (2 maj året efter skattskyldighetens inträde). Vidare har möjligheten att betala skatten med annat än pengar tagits bort.

Samtidigt som ansvaret för bouppteckningar flyttades över till skattemyndigheterna infördes ett mer ändamålsenligt och rationellt förfarande för hanteringen av bouppteckningsärenden samt debitering och betalning av arvsskatt och gåvoskatt (prop. 2000/01:117, bet. 2000/01:SkU27, rskr. 2000/01:238, SFS 2001:325). Sedan den 1 juli 2001 bedrivs bouppteckningsverksamheten med hjälp av automatiserad behandling. Från och med detta datum har arvs- och gåvoskatten också infogats i skattekontosystemet.

År 2000 tillsattes den s.k. 3:12-utredningen (Dir. 1999:72) med uppdrag bl.a. att se över de särskilda reglerna i AGL som gäller vid arv och gåva av företag. Utredningen föreslår i sitt betänkande (SOU 2002:52) bl.a. att den nuvarande principiella utformningen av beskattningslättnaderna för företagsförmögenhet skall behållas, dvs. en reduktion till 30 procent vid värderingen. Lättnadsreglerna föreslås även bli tillämpliga för fastighetsförvaltning. De flesta

begränsningarna när det gäller förutsättningarna för lättnader vid gåvobeskattningen föreslås tas bort. En möjlighet öppnas också för successiva gåvor av företag. Vidare föreslår utredningen att det skall införas en möjlighet att söka förhandsbesked i gåvoskatteärenden.

Gällande rätt

Fastighetsskatten på småhus

Regler om fastighetsskatt finns i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt. Fastighetsskattelagens bestämmelser bygger på fastighetstaxeringslagens (1979:1152) indelningar och begrepp. För småhus gäller från och med den 1 januari 2001 att fastighetsskatt utgår med 1,0 procent på de enskilda fastigheternas taxeringsvärden. Fastighetsskatten utgör 1,0 procent av 75 procent av marknadsvärdet avseende privatbostad i utlandet.

Nyproducerade småhus belägna i Sverige är fria från fastighetsskatt de fem första åren och för de därpå följande fem åren betalas halv fastighetsskatt.

Vidare gäller från och med den 1 januari 2001 enligt lagen (2001:906) om skattereduktion för fastighetsskatt att fastighetsskatten efter skattereduktion - under vissa förutsättningar - inte skall överstiga 5 procent av hushållsinkomsten definierad på visst sätt, den s.k. begränsningsregeln. Reglerna gäller den skattskyldiges permanenta bostad och är endast tillämpliga om taxeringsvärdet uppgår till minst 280 000 kronor. Skattereduktionen beräknas på den del av taxeringsvärdet som understiger 3 miljoner kronor. Skattereduktionen kan uppgå till högst 27 200 kronor. Endast fastigheter i Sverige omfattas.

Förmögenhetsskatten

Förmögenhetsskatten är en statlig skatt som tas ut med 1,5 procent av den beskattningsbara förmögenheten. För annan juridisk person än dödsbo och familjestiftelse är skattesatsen 1,5 promille. Förmögenhetstaxering skall äsättas varje taxeringsår. Beskattningsåret är det år som närmast föregått taxeringsåret.

Skattskyldiga är fysiska personer och dödsbon samt vissa föreningar, samfund och stiftelser. Aktiebolag och flertalet ekonomiska föreningar är befriade från förmögenhetsskatt.

Skillnaden mellan den skattskyldiges tillgångar och skulder utgör den skattepliktiga förmögenheten.

De skattepliktiga tillgångarna finns angivna i en uttömmande uppräkningslista. Tillgångar som inte ingår i uppräkningslistan är således skattefria. Särskilda värderingsregler finns för olika slag av tillgångar.

Vid beräkningen av den skattepliktiga förmögenheten skall alla skulder dras av från värdet av tillgångarna. Skulder hänförliga till icke skattepliktiga tillgångar får inte dras av.

Sambeskattning sker av makar som levt tillsammans under beskattningsåret, sambor som tidigare varit gifta med varandra eller som har eller har haft barn tillsammans samt föräldrar och deras hemmavarande barn under 18 år.

Skatten beräknas på den beskattningsbara förmögenheten. Den beskattningsbara förmögenheten är den del av den skattepliktiga förmögenheten som överstiger ett fribelopp. Fr.o.m. 2003 års taxering uppgår fribeloppen till 1 500 000 kronor för fysisk person, dödsbo och familjestiftelse, 2 000 000 kronor för sambeskattade par och 25 000 kronor för annan juridisk person än dödsbo och familjestiftelse.

Enligt lagen (1997:324) om begränsning av skatt, begränsningslagen, sätts ett tak för uttaget av statlig inkomstskatt och förmögenhetsskatt i vissa fall. Bestämmelserna innebär att det sammanlagda beloppet av kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt och förmögenhetsskatt jämförs med ett spärrbelopp som utgör 60 procent av summan av den skattskyldiges förvärvsinkomst och inkomst av kapital. Om skattebeloppet är högre än spärrbeloppet sätts förmögenhetsskatten och den statliga inkomstskatten ned med överskjutande belopp. Förmögenhetsskatten får dock inte sättas ned så att skatten blir lägre än skatten på 50 procent av den skattskyldiges beskattningsbara förmögenhet. Det innebär att reglerna i begränsningslagen maximalt kan leda till en nedsättning av förmögenhetsskatten till skatten på halva förmögenheten och av hela den statliga inkomstskatten.

Regler om skatteplikt och värdering

Aktie i ett aktieslag som är inregistrerat vid börs i det land där aktiebolaget är hemmahörande skall tas upp som tillgång. Det gäller således svenska aktier på börsens A-lista samt utländska aktier som är inregistrerade vid utländsk börs på motsvarande sätt. Som tillgång skall också tas upp marknadsnoterade aktier som den 29 maj 1997 var eller senare har varit inregistrerade vid svensk börs. Alla aktier i ett bolag, som har något aktieslag inregistrerat vid börs, skall tas upp till samma värde som de inregistrerade aktierna. Skattepliktiga börsaktier och andra liknande tillgångar tas upp till 80 procent av noterat värde.

Särskilda regler om skattefrihet gäller för huvuddelägars aktier i vissa fall. Med huvuddelägare avses en aktieägare som, ensam eller tillsammans med närstående, vid tidpunkten för inregistreringen eller marknadsnoteringen innehade aktier direkt eller indirekt motsvarande minst 25 procent av röstvärdet för aktierna i bolaget. Om aktierna var inregistrerade vid utgången av år 1991 gäller innehavskravet i stället vid den tidpunkten. Sådana aktier som huvuddelägaren innehaft sedan inregistreringen eller marknadsnoteringen eller i förekommande fall utgången av år 1991 är fria från förmögensskatt.

Arbetande kapital i näringsverksamhet är inte skattepliktigt. Till sådant kapital hänförs inte bara kapital i rörelse och lantbruk utan också kapital nedlagt i fastighetsförvaltning samt aktier som är marknadsnoterade utan att vara inregistrerade. Hit hör t.ex. aktier som är noterade på O-listan. Vid värderingen av onoterade aktier samt andelar i handelsbolag och ekonomiska föreningar beaktas endast tillgångar och skulder i näringsverksamhet som avser kapitalförvaltning eller innehav av näringsfastighet som är skattepliktig vid direkt ägande.

Fastighet i Sverige tas upp till taxeringsvärdet och fastighet i utlandet till 75 procent av marknadsvärdet. Bostadsrätt tas upp till den egna lägenhetens andel i föreningens förmögenhet.

Livförsäkringar tas upp till det tekniska återköpsvärdet med tillägg för beräknad upplupen andel av överskottet i livförsäkringsverksamheten. Pensionsförsäkringar och vissa rena riskförsäkringar skall inte tas upp som tillgång.

Inre lösöre för personligt bruk skall inte tas upp som tillgång. Samma sak gäller yttre lösöre för personligt bruk till den del det

enskilda föremålets värde understiger 10 000 kronor. Övrigt lösöre beskattas fullt ut.

Arvs- och gåvoskatten

Arvs- och gåvobeskattningen utgår från den civilrättsliga regleringen på motsvarande områden.

Enligt bestämmelserna i 20 kap. ärvdabalken (ÄB) skall bouppteckning förrättas när en person har avlidit. Bouppteckningen ligger normalt till grund för beräkning av arvsskatten. I vissa fall beräknas skatten med ledning av en deklaration. Bestämmelser om registrering av bouppteckningar finns i ÄB.

Arvsbeskattningen är utformad som en schematisk arvslottsskatt. Det är den som förvärvar egendomen som är skattskyldig. Enligt huvudregeln är det dödsboet som ansvarar för att arvsskatten förskottsvis betalas in till staten. Beskattningen skärps dels ju större lotten är, dels utgår skatten efter en strängare skala för avlägsnare släktingar och mottagare som inte är släkt med den avlidne. Gåvoskatten är att anse som ett komplement till arvsskatten. Utan en sådan skatt skulle en kommande arvsbeskattning kunna undvikas genom gåvor under livstiden. De materiella beskattningsreglerna är i huvudsak gemensamma för arv och gåvor. I 3 § AGL finns en uppräkningslista av juridiska personer som inte är skattskyldiga till arvs- och gåvoskatt. Dessutom är vissa svenska juridiska personer befriade från gåvoskatt enligt 38 § AGL.

Skattskyldighet inträder vid arvlätarens eller testatorns död och värderingen av egendomen sker enligt huvudregeln med hänsyn till förhållandena vid tidpunkten för dödsfallet. För gåva inträder skattskyldighet normalt när gåvan fullbordats och värderingen sker med hänsyn till förhållandena vid detta tillfälle. Vid s.k. framskjutna förvärv inträder skattskyldigheten vid en senare tidpunkt vilket innebär att även värderingen sker senare.

Värderingen av den dödes egendom skall ske enligt de värderingsregler som finns i AGL. Fast egendom skall enligt huvudregeln värderas till taxeringsvärdet året före dödsfallet. I fråga om aktier och andra andelar i bolag tillämpas olika regler för olika typer av aktier och andelar. Särskilda bestämmelser finns för värderingen av företagsförmögenhet i familjeföretag. Värdenedgång som skett efter dödsfallet kan i vissa fall beaktas efter särskild ansökan till regeringen.

I bouppteckningen efter en avliden person som var gift skall båda makarnas tillgångar och skulder redovisas. Skattemyndigheten skall vid den schematiska bodelningen enligt huvudregeln dela det sammanlagda giftorättsgodset lika mellan makarna efter avdrag för skulderna. Hälfindelning skall dock inte ske i vissa särskilt uppräknade fall. Det gäller när ett s.k. reellt bodelande avtal åberopas, när efterlevande make skriftligen begärt jämkning med stöd av 12 kap. 2 § ÄktB och när jämkning enligt dom eller avtal skett med stöd av 12 kap. 3 § ÄktB. Den efterlevandes giftorättsandel är inte skattepliktig. Efter den schematiska bodelningen skall den avlidnes kvarlåtenskap enligt lag och testamente fördelas på arvingar och testamentstagare.

Vid arvsbeskattningen bestäms arvingars eller testamentstagares lotter schematiskt, s.k. schematiskt arvskifte. Det finns dock en möjlighet att i stället lägga ett verkligt arvskifte till grund för beskattningen.

Efter grundavdrag beräknas skatten för de olika arvs- eller testamentslotterna. Varje arvs- eller testamentstagare hör till en viss skatteklass I, II eller III och till varje klass hör en särskild skatteskala. Skatten är progressiv och högsta skattesats i samtliga klasser är 30 procent.

Vid arvsbeskattningen har efterlevande make rätt till ett grundavdrag med 280 000 kronor. Övriga i klass I har rätt till grundavdrag med 70 000 kronor och samtliga i klass II och III med 21 000 kronor. Sedan den 1 januari 1988 är grundavdraget vid gåvobeskattningen 10 000 kronor. För samtliga klasser är skattesatserna 10, 20 respektive 30 procent inom skiktgränserna. I klass I ligger skiktgränserna vid 300 000 kronor respektive 600 000 kronor, i klass II vid 70 000 respektive 140 000 kronor och i klass III vid 90 000 respektive 170 000 kronor.

Till skatteklass I, som har den förmånligaste skatteskalen för fysiska personer, hör i första hand efterlevande make, sambo och barn samt avkomling till barn. Skatteklass II omfattar dels alla andra fysiska personer än dem i klass I, dels alla juridiska personer som inte hör till klass III eller som är befriade från skattskyldighet. Till skatteklass III hör ett antal juridiska personer med allmännyttig verksamhet. Bland de uppräknade subjekten ingår offentlig-rättsliga personer men även privata stiftelser och sammanslutningar med närmare angivna syften.

Vid gåvobeskattningen värderas gåvan enligt AGL:s värderingsregler. Efter grundavdraget sker beskattningen enligt samma klasser och skatteskalor som vid arvsbeskattningen.

Enligt huvudregeln skall sammanläggning ske med samtliga förvärv från samma person inom en tioårsperiod räknat från det senaste förvärvet.

Det finns flera bestämmelser om dispensmöjligheter (eftergift) i AGL. Regeringen kan - förutom möjligheten att efter ansökan beakta värdenedgång på fastighet och vissa värdepapper - efterge skatt i vissa fall när egendomen är av t.ex. historiskt intresse. Regeringen har också en generell dispensmöjlighet att medge befrielse från eller nedsättning av skatt om det föreligger synnerliga skäl. Vid fall av dubbelbeskattning kan RSV efter ansökan bevilja eftergift av arvs- och gåvoskatt. RSV:s beslut får överklagas till regeringen.

Vid handläggningen av arvs- och gåvoskatteärenden hos skattemyndigheten tillämpas förvaltningslagen (1986:223). Förfarandet i ett bouppteckningsärende regleras praktiskt sett nästan uteslutande av bestämmelserna i ÄB och AGL.

Uppdraget

Fastighetsskatten

Principer för uttaget av fastighetsskatt på småhus

I budgetpropositionen för år 2002 (prop. 2001/02:1) uttalade regeringen att fastighetsbeskattningen bör utredas på nytt. Regeringen anförde att utredningen borde ges en annan inriktning än de många utredningar som tidigare behandlat denna fråga. Utredningen skulle ges möjlighet att pröva lösningar som kan innebära avsteg från nu gällande principer för fastighetsbeskattningen under förutsättning att de fördelningsmässiga konsekvenserna är acceptabla.

Kommittén skall utreda fastighetsskatten utifrån dessa riktlinjer. Uppdraget tar sikte på den fastighetsskatt som träffar småhus.

Kommittén skall i sina överväganden utgå från de analyser och slutsatser gällande underlaget för fastighetsskatt som har presenterats i de tidigare utredningarna. Kommittén är dock oförhindrad att pröva andra alternativa modeller. Kommittén skall samråda med dialogprojektet Bygga, Bo och Förvalta för framtiden.

Då småhusbeståndet på såväl kort som lång sikt är förhållandevis fixerat till sin storlek kommer varje förändring av skattereglerna i större eller mindre utsträckning att påverka småhuspriserna. I arbetet skall kommittén därför särskilt beakta såväl de fördelningsmässiga som de regionalpolitiska konsekvenser som sådana prisförändringar kan ge upphov till.

Fastighetsskatt baserad på inkomstskattelagens indelningar

Vid fastighetstaxeringen indelas fastigheter i bl.a. småhus och hyreshus. Vid inkomsttaxeringen utgör ett småhus antingen en privatbostadsfastighet eller en näringsfastighet. Ett hyreshus är vid inkomstbeskattningen alltid en näringsfastighet. Avgörande för uttaget av fastighetsskatt är huruvida fastigheten vid fastighetstaxeringen hänförs till kategorin småhus eller hyreshus, inte hur fastigheterna klassificeras vid inkomstbeskattningen. Kopplingen mellan uttaget av fastighetsskatt och indelningen vid fastighetstaxeringen innebär att systemet är administrativt lätthanterligt eftersom skattemyndigheten vid förtryckningen av uppgifterna i deklarationen kan utgå från uppgifterna från fastighetstaxeringen. En sådan ordning innebär dock en olikformighet i beskattningen av de boende inom en och samma upplåtelseform. För småhus är fastighetsskatten alltid 1 procent oavsett om småhuset är upplåtet med hyresrätt eller bostadsrätt. För flerfamiljshus (hyreshus) uppgår skatten däremot till 0,5 procent i motsvarande fall. Om fastighetsskatten i stället skulle bestämmas utifrån den indelning som sker vid inkomstbeskattningen skulle asymmetrin i beskattningen av de boende inom en och samma upplåtelseform minska.

I sitt arbete skall kommittén ta fram lagförslag som kopplar uttaget av fastighetsskatt på bostäder till den indelning av fastigheter som sker vid inkomstbeskattningen. Vidare skall konsekvenserna av förslaget belysas.

Fastighetsskatt på fastigheter utomlands

Fastighetsskatten utgör 1,0 procent av 75 procent av marknadsvärdet på privatbostad i utlandet.

RSV har den 13 september 1999 i en promemoria (dnr 8539-99/100) hemställt att fastighetsskatten på privatbostäder i utlandet

skall avskaffas. Av promemorian framgår att det är svårt att få fram ett korrekt marknadsvärde. Detta gäller framförallt för de bostäder som förvärvats långt tillbaka i tiden. Ett särskilt problem utgör de fastigheter som numera har återlämnats till tidigare ägare i de forna öststaterna.

RSV beräknade att fastighetsskatten på utlandsfastigheter brutto inbringade 25 miljoner kronor vid 1998 års taxering. Den fastighetsskatt som har betalats i utlandet får räknas av från den svenska skatten.

RSV bedömde att fastighetsskatten på bostäder i utlandet medförde ett underskott efter att hänsyn tagits till avräkning och skattemyndigheternas hanteringskostnader.

Kommittén skall pröva om skälen för att avskaffa fastighetsskatten på privatbostäder i utlandet är så starka att det bör ske. Kommittén är även fri att föreslå ändringar i gällande regler om det bedöms lämpligt.

Tidpunkt för övergång av skattskyldighet vid överlåtelse av fastighet

Enligt 2 § fastighetsskattelagen är ägaren till fastigheten eller den som enligt 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) skall anses som ägare skattskyldig till fastighetsskatt. I skatterättslig mening sammanfaller i normalfallet äganderättsövergången med dagen för köpekontraktets undertecknande. Om det i köpekontraktet (överlåtelseförklaringen) anges att äganderätten skall övergå vid en viss framtida tidpunkt gäller vanligtvis detta datum som dag för äganderättens övergång. I fråga om kapitalvinstbeskattning inträder dock skattskyldighet vid avyttringen.

Skattekontrollutredningen föreslog i betänkandet Självdeklaration och kontrolluppgifter - förenklade förfaranden (SOU:1998:12) att överlåtaren skall vara skattskyldig till fastighetsskatt för tiden fram till tillträdet och förvärvaren för tiden därefter.

Ett sådant system skulle medföra administrativa fördelar samt bättre än nuvarande praxis stå i överensstämmelse med bestämmelserna om säljarens respektive köparens rättigheter och förpliktelser enligt 4 kap. 10 och 11 §§ jordabalken.

Skattekontrollutredningens förslag innebär dock att olika moment (äganderättens övergång, tillträdet och undertecknandet av överlåtelseavtalet) ges olika betydelse beroende på vilken beskattningsfråga som är aktuell. Utredningen ansåg att det fanns

anledning att närmare studera detta men ansåg att frågan låg utanför utredningsuppdraget.

Den kommitté som nu tillsätts skall ta ställning till om tidpunkten för övergången av skattskyldighet vid överlåtelse av fastighet bör ändras. Kommittén skall även beakta de konsekvenser som en ändring av gällande rätt i detta avseende kan få för den löpande beskattningen, kapitalvinstbeskattningen och förmögenhetsbeskattningen.

Nedsättning av fastighetsskatten vid hinder mot uthyrning m.m.

Enligt 3 § fjärde stycket fastighetsskattelagen får fastighetsskatten sättas ned under vissa omständigheter. Nedsättning får ske om en byggnad på grund av eldsvåda eller därmed jämförlig händelse inte har kunnat utnyttjas under viss tid eller om en för uthyrning avsedd lägenhet i byggnaden inte har kunnat hyras ut.

Regeringsrätten har i ett antal domar den 16 juni 1998 medgett fastighetsägare nedsättning av fastighetsskatten enligt 3 § fjärde stycket fastighetsskattelagen på grund av att hinder förelegat mot uthyrning av lägenheter (RÅ 1998 ref. 27 samt mål nr 1768-1772-1997). I domarna slås det fast att bestämmelsen är tillämplig inte bara när uthyrning inte har kunnat ske p.g.a. eldsvåda eller liknande, utan även vid andra typer av hinder, såsom ombyggnader eller bristande efterfrågan.

Före 1992 års taxering fanns bestämmelsen om nedsättning av fastighetsskatt i 24 § 2 mom. tredje stycket i den numera upphävda kommunalskattelagen (1928:370). Den var endast tillämplig på en- och tvåfamiljsfastigheter och hade störst betydelse i fråga om hinder i användandet p.g.a. eldsvåda och dylikt medan uthyrningsfallen av naturliga skäl hade mindre praktisk betydelse. I samband med skattereformen överfördes bestämmelsen till fastighetsskattelagen och blev därigenom tillämplig även på hyreshus. Det kan emellertid ifrågasättas om syftet var att låta varje form av hinder mot uthyrning utgöra grund för skattenedsättning när det gäller hyreshus. Departementschefens uttalande i lagstiftningsärendet tyder på att det i första hand var en generell regel om jämkning vid eldsvåda eller liknande händelse som åsyftades (prop. 1989/90:110 del 1 s. 732).

Vid fastighetstaxeringen av hyreshus tas numera hänsyn till förekommande vakanser. Hinder mot uthyrning kan leda till att

taxeringsvärdet för ett hyreshus justeras nedåt och att fastighets-skatten därmed blir lägre. Att dessutom låta hinder mot uthyrning utgöra grund för nedsättning av fastighetsskatten kan i vissa fall leda till en dubbel skattelättnad.

Regeringsrättens avgöranden aktualiserar frågan om bestämmel-sen bör slopas eller om den bör ändras på så sätt att möjligheten till nedsättning av fastighetsskatten begränsas till att gälla endast vissa former av hinder i nyttjandet eller mot uthyrning.

I kommitténs uppdrag ingår att utvärdera bestämmelsen om nedsättning av fastighetsskatt i 3 § 4 stycket fastighetsskattelagen och föreslå eventuella ändringar.

Dämpningsregeln

Som tidigare sagts skall omräkningsförfarandet vid fastighetstaxe- ringen tas bort. I stället införs ett system för småhus-, hyreshus- och lantbruksenheter som innebär att förenklade fastighetstaxe- ringar skall ske mitt emellan de allmänna fastighetstaxeringarna. Vidare skall förslag lämnas om att höjda taxeringsvärden inte omed- elbart skall slå igenom på uttaget av fastighetsskatt. Meningen är att endast en tredjedel av höjningen skall slå igenom under taxe- ringsåret och lika mycket under vart och ett av de två därpå föl- jande åren. Kommittén skall arbeta fram ett förslag med denna inriktning.

Förmögenhetsskatten

Allmänna utgångspunkter

Uppdraget omfattar en generell översyn av bestämmelserna om förmögenhetsskatt. Utgångspunkten skall vara att olika tillgångar så långt som möjligt skall behandlas likformigt i fråga om skatte- plikt och värdering. Kommittén skall särskilt beakta de fördel- ningspolitiska aspekterna. Ett övergripande mål för arbetet skall vara att söka åstadkomma ett regelsystem för förmögenhetsbe- skattningen som är både enkelt och rättvist.

Nedan följer en beskrivning av ett antal särskilda frågor som översynen skall omfatta. Kommittén är dock oförhindrad att utifrån de allmänna utgångspunkterna och med beaktande av bud- getkraven föreslå de övriga ändringar den finner lämpliga. Det

gäller t.ex. skatteplikt och värdering av olika tillgångar, skattesatsens storlek och fribeloppens storlek.

Marknadsnoterade aktier

Enligt nuvarande bestämmelser gäller som huvudregel att aktie i ett aktieslag som är inregistrerat vid börs i det land där aktiebolaget är hemmahörande tas upp som skattepliktig tillgång. För svenska aktier innebär det att aktier som är noterade på Stockholmsbörsens A-lista är skattepliktiga. Andra marknadsnoterade aktier är som huvudregel skattefria. Det gäller bl.a. aktier som är noterade på Stockholmsbörsens O-lista. I propositionen till den nya förmögenhetsskattelagen anförde regeringen bl.a. att det är befogat att särbehandla kapital nedlagt i små och medelstora företag eftersom sådant kapital inte är att anse som placeringstillgångar i egentlig mening utan snarare är att hänföra till arbetande kapital. I syfte att skapa goda villkor för investeringar i små och medelstora företag angav regeringen att sådant kapital därför borde vara befriat från förmögenhetsskatt. Regeringen konstaterade att skälen för skattebefrielse för mindre och medelstora företag vägde tyngre än det motstående intresset av att marknadsnoterade aktier beskattas på ett likformigt sätt. Regeringen fann vidare att den möjlighet till avgränsning som i praktiken stod till buds var att göra en åtskillnad mellan aktier noterade på OTC- och O-listan respektive aktier som kvalificerat sig för och inregistrerats på A-listan (prop. 1996/97:117 s. 52 f).

Vid lagradsbehandlingen menade Lagrådet att förslagens konsekvenser kunde te sig skäligen godtyckliga. Lagrådet påpekade att det varken i lag eller det för fondbörsen gällande regelverket finns något hinder mot att sådana börsbolag som är noterade på O-listan har större värde eller att deras aktier är föremål för större spridning och omsättning än vad som gäller för flertalet bolag vilkas aktier är inregistrerade på A-listan. Lagrådet förutsatte att de praktiska konsekvenserna av den föreslagna schabloniseringen skulle följas noggrant och att det skulle finnas en beredskap för att se om de intressen som låg till grund för förslaget kunde tillgodoses genom en reglering av annat slag. I samband med de ändringar som föreslogs i prop. 1997/98:1 i syfte att motverka att bolag av skatteskal avregistrerade aktier från Stockholmsbörsens A-lista, påpekade Lagrådet änyo det mindre lämpliga i kopplingen mellan listtillhörighet och

skatteuttag och anförde att den gällande ordningen knappast kan upprätthållas i längden. Vid utskottsbehandlingen av förslaget underströk finansutskottet vikten av att regeringen gör en ordentlig genomlysning av problemet i syfte att skapa en långsiktig lösning (bet. 1997/98:FiU1 s. 152).

När det gäller notering vid Stockholmsbörsen varierar noteringskraven beroende på om bolaget söker sig till A- eller O-listan. På A-listan ställs exempelvis krav på dokumenterad vinstintjäning och historik vilket inte gäller för O-listan. Vidare ställs större krav på spridning och börsvärde för bolag på A-listan. Det är börsen själv som avgör vilka olika listor som skall finnas och hur dessa skall vara utformade. Det kan antas att ett stort antal bolag som i dag är noterade på O-listan uppfyller kraven för inregistrering och notering på A-listan. Det innebär att aktier som i och för sig har karaktären av kapitalplacering undantas från förmögenhetsbeskattning.

Det faktum att bolag som uppfyller kraven för inregistrering på A-listan i stället noteras på O-listan, t.ex. för att aktieägarna skall undgå förmögenhetsbeskattning, visar att den nuvarande regleringen inte fullt ut tillgodoser de intressen den ursprungligen avsåg att tillgodose. Utgångspunkten för en ny reglering bör vara att tillgångar av liknande karaktär skall beskattas på ett likformigt sätt. Vidare bör en ny reglering bygga på en annan grund än den indelning som bestäms av börser och marknadsplatser. Kommittén skall analysera den nuvarande regleringen när det gäller skatteplikten för marknadsnoterade aktier och överväga om kraven på likformig beskattning bättre kan tillgodoses genom en reglering av annat slag.

Huvuddelägare

En huvuddelägars aktier är under vissa förutsättningar undantagna från skatteplikt. Undantaget gäller aktier som annars skulle tas upp som tillgång, dvs. aktier som är inregistrerade vid börs i det land där aktiebolaget är hemmahörande, marknadsnoterade aktier som den 29 maj 1997 var eller senare har varit inregistrerade vid svensk börs eller aktier som inte är marknadsnoterade i det land där aktiebolaget hör hemma men där det finns ett aktieslag i bolaget som är marknadsnoterat. Med huvuddelägare avses sådan aktieägare som ensam eller tillsammans med närstående innehade aktier direkt eller indirekt motsvarande minst 25 procent av röstvärdet för aktierna i

bolaget vid utgången av år 1991 om aktierna var inregistrerade vid börs vid den tidpunkten eller, om inregistrering skedde senare, vid tidpunkten för inregistreringen eller, om det gäller aktier som har marknadsnoterats efter utgången av år 1996, vid tidpunkten för marknadsnoteringen.

Reglerna om skattefrihet för huvuddelägars aktie infördes i samband med den nya förmögenhetsskattelagen. I lagförslaget angav regeringen att skatteplikten och den fulla värderingen av A-aktier, som ursprungligen föreslogs, kunde minska familjeföretagets intresse för inregistrering på A-listan (prop. 1996/97:117 s. 57). Ursprungligen gällde skattefriheten endast i de fall inregistreringen hade skett efter utgången av år 1991. Redan innan lagen hade tillämpats första gången utvidgades dock skattefriheten till att omfatta även aktier i bolag som inregistrerats vid börsen före utgången av år 1991 (prop. 1997/98:1, bet. 1997/98:FiU1, rskr. 1997/98:35, SFS 1997:954).

Reglerna om skattefrihet för huvuddelägars aktier har kritiserats från olika utgångspunkter. Det finns t.ex. synpunkter på att gränsen för huvuddelägarskap är satt för högt. Men framförallt har bestämmelserna kritiserats utifrån rättvisesynpunkter. Det har bl.a. anförts att särbehandlingen av huvuddelägare kan uppfattas som stötande. Kommittén skall göra en utvärdering av reglerna om skattebefrielse för huvuddelägars aktier. I samband därmed skall kommittén överväga om ändamålet med bestämmelserna kan tillgodoses genom en reglering av annat slag.

Privatbostadsfastighet

Privatbostadsfastighet i Sverige skall vid förmögenhetsbeskattningen tas upp till taxeringsvärdet.

De stigande marknadsvärdena på privatbostadsfastigheter i framförallt storstadsregionerna har för många husägare inneburit en ökning av såväl fastighets- som förmögenhetsskatteuttaget. Såvitt gäller fastighetsskatten tillämpas fr.o.m. 2002 års taxering lagen (2001:906) om skattereduktion för fastighetsskatt (begränsningsregeln).

När det gäller förmögenhetsskatten finns ingen sådan direkt koppling till den skattskyldiges inkomst. Däremot har som en följd av de höjda taxeringsvärdena fribeloppen för uttag av förmögenhetsskatt höjts. Från och med 2002 års taxering höjdes fribeloppet

från 900 000 kronor till 1 000 000 kronor för ensamstående och 1 500 000 kronor för sambeskattade par. Fr.o.m. 2003 års taxering har fribeloppen höjts ytterligare till 1 500 000 kronor för ensamstående och 2 000 000 kronor för sambeskattade par. Genom den senare åtgärden beräknas antalet småhusägare som betalar förmögenhetsskatt minska med 120 000, från 280 000 till 160 000.

Kommittén skall utvärdera vilka effekter de höjda taxeringsvärdena har haft för småhusägares skyldighet att betala förmögenhetsskatt. Det gäller i synnerhet småhusägare med lägre inkomster. I utvärderingen ingår att även beakta vilken betydelse höjningarna av fribeloppen har för omfattningen av skattskyldigheten. Kommittén skall pröva åtgärder för att begränsa antalet småhusägare som på grund av stigande taxeringsvärden kan bli skyldiga att betala förmögenhetsskatt. Kommittén bör dock härvid beakta önskemålet om likformighet vid värderingen av olika tillgångslag vid förmögenhetsbeskattningen.

Sambeskattning

I den nya förmögenhetsskattelagen togs bestämmelserna om sambeskattning över från 1947 års lag. I propositionen till den nya lagen anförde regeringen argument både för och emot att införa särbeskattning. Likformighetsskäl och jämställdhetsskäl liksom administrativa fördelar talade för att införa särbeskattning. Som skäl emot angavs intresset av att förebygga skatteplanering samt att skattebortfallet skulle bli för stort. Regeringen fann att det statsfinansiella läget inte medgav något utrymme för att minska skatteuttaget från förmögenhetsbeskattningen. Slutsatsen var därför att sambeskattningen måste behållas även i det nya förmögenhetsskattesystemet (prop. 1996/97:117 s. 67 f).

Från och med 2002 års taxering har olika fribelopp införts för ensamstående respektive sambeskattade par. I lagförslaget avvisade regeringen återigen tanken på att slopa sambeskattningen eftersom detta skulle kunna skapa incitament till omfördelning av förmögenheter inom hushållen av skatteplaneringsskäl (prop. 2000/01:31, bet. 2000/01:SkU11 och 2000/01:SkU13, rskr. 2000/01:129, SFS 2000:1422).

Kommittén skall analysera för- och nackdelar med sambeskattningen och ta ställning till om systemet bör behållas. Analysen skall

även omfatta sambeskattning av föräldrar och barn. Vid behov skall kommittén lämna förslag till ändringar.

Begränsningslagen

I den nya lagen om begränsning av skatt togs i stort sett gällande bestämmelser över från 1970 års lag om begränsning av skatt i vissa fall och upphävandelagen till den lagen.

Begränsningslagen innebär att stora förmögenheter ger en procentuellt avsevärt lägre faktisk skatt än små förmögenheter för vilka regeln inte är tillämplig. Vidare gynnar den investeringar i egendom som ger värdestegring i stället för direktavkastning. Rent principiellt kan det ifrågasättas om en likformigt utformad förmögenhetsbeskattning skall kombineras med undantagsregler av sådant slag. Det kan därför finnas skäl att överväga om begränsningslagen bör slopas. Å andra sidan kan ett avskaffande av lagen medföra ett kraftigt ökat skatteuttag för vissa större förmögenheter. Det kan därför samtidigt finnas anledning att överväga alternativa former för en begränsning av skatteuttaget.

I uppdraget ingår att göra en översyn av lagen om begränsning av skatt. Kommittén skall analysera bestämmelserna och vid behov föreslå förändringar. Kommittén skall även överväga alternativa metoder för att begränsa skatten, t.ex. genom att införa ett beloppsmässigt bestämt tak för högsta uttag av förmögenhetsskatt.

Arvs- och gåvoskatten

Allmänna utgångspunkter

Uppdraget omfattar en övergripande teknisk översyn av regelsystemet för att få en modernare lagstiftning som är bättre anpassad till dagens villkor. En väsentlig målsättning skall vara att åstadkomma enkla och överskådliga regler. I detta arbete ingår att anpassa lagspråket till annan skattelagstiftning samt att i allmänhet ge lagen en mer modern språklig utformning. Ett övergripande mål bör vara att skapa ett regelsystem för arvs- och gåvoskatten som är rättvist. En utgångspunkt för arbetet bör vidare vara att den nuvarande ordningen med arvs- och gåvobeskattning skall behållas.

Översynen skall omfatta arvs- och gåvoskattefrågor i samband med generationsskiften i mindre företag endast i den utsträckning

de inte har behandlats av 3:12-utredningen i betänkandet Beskattning av småföretagare (SOU 2002:52). I uppdraget ingår även att anpassa 3:12-utredningens förslag till de förändringar som kan komma att föreslås vid den nu aktuella översynen.

En övergripande översyn

Den övergripande tekniska översynen innefattar en genomgång av samtliga regler i AGL. En utgångspunkt för arbetet skall vara Arvs- och gåvoskattkommitténs förslag Ny arvs- och gåvoskattelag (SOU 1987:62). Därutöver skall kommittén överväga följande frågor.

I dag saknas uttryckliga bestämmelser när det gäller möjligheterna att beakta arvsavståenden vid beskattningen. I kommitténs uppdrag ingår att ta ställning till om lagtexten bör innehålla särskilda regler för arvsavståenden.

Kommittén skall också se över de värderingsregler som tillämpas vid arvs- och gåvobeskattningen samt överväga om några ändringar i indelningen i skatteklasser är nödvändiga.

I uppdraget ingår att se över möjligheterna till dispens som enligt nuvarande regler handläggs av regeringen. Om kommittén finner att möjligheten att få dispens bör finnas kvar skall den pröva om sådana ärenden i stället bör handläggas av RSV. När det gäller dubbelbeskattningsärenden bör utgångspunkten vara densamma som vid inkomstbeskattningen, dvs. att frågorna skall kunna prövas inom ramen för det ordinarie förfarandet.

Kommittén skall ta ställning till behovet av att kunna söka förhandsbesked när det gäller arvsbeskattningen.

Kommittén skall även redovisa och pröva förutsättningarna för att anpassa förfaranderegler i AGL till vad som gäller i skattemål enligt taxeringslagen (1990:324). I detta sammanhang skall kommittén bl.a. se över överklagandetiderna för beslut enligt AGL och möjligheterna till omprövning. En annan fråga som skall prövas av kommittén är om det skall införas en möjlighet att vid avsaknad av gåvodeklaration uppskatta skatten till vad som framstår som skäligt, s.k. skönstaxering (jfr NJA 1993 not. C 130). Kommittén skall också uppmärksamma skillnaderna mellan AGL och förvaltningsprocesslagen (1971:291) beträffande bl.a. bestämmelserna om skriftväxling och föreslå de eventuella ändringar som den finner lämpliga.

Beskattning av arv mellan makar

De höjda taxeringsvärdena har lett till att uttaget av arvsskatt har ökat markant vilket i många fall inneburit stora problem framförallt för efterlevande make. I kommitténs arbete ingår att undersöka möjligheterna att stärka efterlevande makens ställning genom att föreslå ändringar i beskattningen av arv mellan makar. Frågan skall behandlas med förtur.

Värdering av fastigheter

Kommittén skall analysera och utvärdera ändrade regler för värderingen av fastigheter vid arvs- och gåvobeskattningen. Vid utvärderingen skall särskilt beaktas det övergripande kravet på att enhetliga regler så långt som möjligt bör gälla för olika slags egendom. Härvid skall även de förslag om beskattningen av arv mellan makar som kommittén eventuellt kan lägga fram beaktas.

Värdering av aktier

Ägde den döde aktier skall dessa i bouppteckningen tas upp till värdet på dödsdagen. På grund av de civilrättsliga reglerna och bankernas egna rutiner torde i de flesta fall aktierna inte kunna realiseras förrän bouppteckningen efter den döde är inregistrerad. Har aktierna under mellantiden sjunkit i värde kan boet hamna i den situationen att hela behållningen går åt för att betala skatten.

I kommitténs uppdrag ingår att se över reglerna om värdering av aktier vid arvsbeskattningen. Kommittén skall analysera om det även i fortsättningen skall vara värdet på dödsdagen som bör gälla eller om det är möjligt att värdera aktierna vid någon annan tidpunkt. Förslagen får inte leda till kringgåendemöjligheter vid arvsbeskattningen och skall vara anpassade till vad kommittén föreslagit om beskattningen av arv mellan makar.

Justering av grundavdrag och skiktgränser

Nu gällande nivåer på grundavdrag har gällt sedan den 1 januari 1991 och skiktgränserna sedan den 1 januari 1992. Frågan om en

justering av grundavdragen och skiktgränserna ingår också i uppdraget.

Ändrad metod för beskattning av arv

I uppdraget ingår att undersöka om arvsbeskattning i form av en kvarlåtenskapsskatt kan vara ett alternativ till den nuvarande arvslottsbeskattningen. Kommittén bör redovisa förslag i fråga om den tekniska utformningen av att arvsskatten beräknas på värdet av den dödes samlade kvarlåtenskap. Kommittén skall redovisa för- och nackdelar med en sådan beskattningsmetod dels ur förenklingssynpunkt, dels med beaktande av fördelningspolitiska aspekter.

Budgetaspekter m.m.

De förslag som kommittén lägger fram skall sammantaget vara kostnadsneutrala för den offentliga sektorn. Likaså bör statens skatteinkomster i princip vara oförändrade. Administrativa förenklingar och kostnadsbesparingar skall dock kunna tillgodoräknas för att sänka det samlade skattetrycket. Kommittén skall vidare redovisa de administrativa konsekvenserna av sina förslag.

Utredningsuppdraget skall vara avslutat före utgången av december år 2003. Frågan om beskattning av arv mellan makar skall behandlas med förtur.

(Finansdepartementet)