



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Anna Gustafson

Möjligheter att begränsa fastig- hetskattens verkningar

Examensarbete
20 poäng

Handledare:
Mats Tjernberg

Ämnesområde:
Skatterätt

Termin:
VT 06

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRORD	2
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Syfte	5
1.2 Metod	6
1.3 Disposition	6
2 FASTIGHETSSKATT	7
2.1 Värdeåret	8
3 FASTIGHETSTAXERING	10
3.1 Förfarandet vid fastighetstaxering	10
3.1.1 Övervägandepincipen	11
3.1.2 Markindelning	12
4 BEGRÄNSNINGSREGELN	13
4.1 Gällande rätt	13
4.2 Reglernas framväxt	14
4.3 Fastighetsbeskattningskommittén SOU 1999:59	15
4.3.1 Utredningsdirektivet	15
4.3.2 Utformningen av ett regionalt förslag	16
4.3.3 Begränsningsregel utan geografiska kvalifikationskriterier	16
4.3.4 Icke-monetär avkastning	17
4.3.5 Permanentboende & inkomstrelaterat	18
4.3.6 Form	19
4.3.7 Alternativa lösningar	21
4.4 Fastighetsbeskattningskommitténs slutbetänkande SOU 2000:34	21
4.5 Proposition 2001/02:3	22
4.5.1 Ärendets beredning	22
4.5.2 Kritik mot regeringens förslag	22
4.6 Analys	24

5	DÄMPNINGSREGELN	26
5.1	Egendomsskattekommitténs delbetänkande SOU 2003:3	26
5.1.1	Förslagets grundutformning	26
5.1.2	Landsomfattande dämpningsregel	27
5.1.3	Fastigheter utomlands	28
5.1.4	Dämpningsregeln vid särskild fastighetstaxering	28
5.1.5	Dämpningsregeln vid nybyggnation	28
5.1.6	Särskilda yttranden	29
5.2	Införandet av dämpningsregeln	30
6	NEDSÄTTNING AV FASTIGHETSSKATTEN	32
6.1	Lagtexten	32
6.2	Förarbetena	34
6.3	Praxis	34
6.4	Skatteverkets promemoria	35
7	FASTIGHETSSKATT OCH MÄNSKLIGA RÄTTIGHETER	38
7.1	Fallet Hillborg	40
7.2	Båstadsfallet	41
7.3	Fallet Gustafsson	44
7.4	Göteborgsfallet	46
7.5	Fastighetsskatt i förhållande till mänskliga rättigheter	48
7.5.1	Proportionalitetsprincipen	48
7.5.2	Likabehandlingsprincipen	48
7.5.3	Egendomsskyddet	50
8	SLUTSATSER	52
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	54
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	57

Sammanfattning

En mycket omdebatterad fråga inför höstens riksdagsval är fastighetsskatten. En rättfärdig skatt på avkastning eller en illegitim skatt som tvingar människor att lämna sina hem? De senaste årens höjda marknadsvärden på fastigheter har lett till att fastighetsskatteuttaget, som baseras på en fastighets taxeringsvärde, i vissa områden i landet uppgår till mycket höga belopp. Debatten gjorde mig nyfiken på det arbete som föregått utformningen av dagens fastighetsskattesystem och vilka argument som ligger bakom lagstiftningen. Därutöver ville jag även undersöka vilka möjligheter som finns till begränsning av skatteuttaget och om dessa möjligheter erbjuder en tillräcklig hjälp till de hushåll där skatten slår hårt.

Därför valde jag att ägna detta arbete åt fastighetsskatten. Min målsättning med denna uppsats är att undersöka hur fastighetsskattesystemet är uppbyggt samt vilka möjligheter det ger till lättnader i beskattningen. Efter en kort redogörelse för regelsystemet ägnar jag ett antal sidor åt dessa möjligheter. Det är begränsningsregeln, dämpningsregeln och vissa möjligheter till nedsättning av fastighetsskatten. Begränsningsregeln innebär att fastighetsskatten ska begränsas till att uppgå till en viss procentsats av ett hushålls totala inkomster. Överstiger skatteuttaget den nivån ska skatten nedsättas i motsvarande mån. Dämpningsregeln innebär inte någon reell begränsning av skatteuttaget utan bara en fördröjning av det fulla skatteuttaget eftersom den fördelar en höjning av skatten över det antal år som kvarstår till nästa fastighetstaxering. Nedsättningsregeln går endast att tillämpa i fall där en fastighet inte gått att använda pga. eldsvåda eller annat hinder mot uthyrning såsom dålig hyresmarknad eller renovering. Därutöver görs en utredning kring skattens förenlighet med Europakonventionens egendomsskydd. I den senare utredningen har jag utgått från ett antal fall som drivits till Europadomstolen under senare år men som dock inte tagits upp till prövning.

Uppsatsens syfte är således att utreda vilka möjligheter som finns till begränsning av skatteuttaget samt vilka möjliga utgångar en eventuell prövning i Europadomstolen skulle kunna få. Om fastighetsskatten bedöms såsom stridande mot egendomsskyddet skulle det troligtvis leda till konsekvenser av begränsande natur och därför har jag ägnat relativt stor möda åt diskussionen kring skattens förenlighet med konventionen.

De slutsatser som presenteras innebär kortfattat att dagens regler för begränsning av fastighetsskattens verkningar inte synes vara fullt tillräckliga då de i vissa avseenden inte går att tillämpa samt ibland inte ger någon egentlig effekt. Förekomsten av mål som drivits till Europadomstolen styrker detta påstående eftersom de visar att det finns brister i systemet som leder till att människor anser att regelsystemet står i strid med Europakonventionens egendomsskydd.

Förord

Mina fyra år i Lund närmar sig sitt slut och det är med spänd förväntan jag nu vänder blicken mot det stundande arbetslivet.

Först och främst vill jag rikta ett stort tack till min handledare Mats Tjernberg som hjälpt mig i arbetet och kommit med goda råd och synpunkter. Jag vill även rikta tack mot Ulf Stenberg på Villaägarnas Riksförbund som gett mig tillgång till förbundets inlagor till Europadomstolen.

Därutöver vill jag även tacka mina föräldrar och Oscar som stöttat mig under hela min studietid.

Förkortningar

BevU	Riksdagens Bevillningsutskott
Dnr	Diarienummer
EU	Europeiska Unionen
FTL	Fastighetstaxeringslag (1979:1152)
FSL	Lag (1984:1052) om statlig fastighetsskatt
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
Prop.	Proposition
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SOU	Statens offentliga utredningar

1 Inledning

Fastighetsskatten har under senare år stigit avsevärt i samband med stigande marknadsvärden som i sin tur leder till höjda taxeringsvärden. Fastighetskatteuttaget kan leda till svårigheter att bo kvar i sina hus för de hushåll som inte klarar bära kostnaden för en skatt på ett värde som inte ger någon reell avkastning i monetära termer. Kraftigt förhöjda fastighetsskatteuttag saknar ofta motsvarighet i form av ökade kontanta medel hos fastighetsägarna. Även att det kan hävdas att en fastighet ger dess ägare en viss avkastning är det i alla fall inte fråga om en reell avkastning som går att mäta i pengar. Problemet med de höjda taxeringsvärdena och det därmed förhöjda fastighetsskatteuttaget har eskalerat under slutet av 90-talet och in på det nya millenniet och idag synes situationen vara mer akut än någonsin förr. Fastighetsskatten har dessutom blivit en valfråga inför valet 2006 där åsikterna varierar från ett totalt avskaffande av skatten¹ till bibehållande av systemet i dess nuvarande form².

Vid fastställandet av taxeringsvärdet är utgångspunkten de fastighetsförsäljningar som ägt rum under en viss period. Taxeringsvärdet för en enskild fastighet kan därför stiga avsevärt enbart för att grannen gjort en god affär vid en husförsäljning. Fastighetsskatten leder därmed till lokala och regionala orättvisor delvis beroende på vilka husaffärer som äger rum i ett visst område.

Det finns en begränsningsregel för fastighetsskatten som kommer att behandlas ingående längre fram i uppsatsen. Denna begränsning gör att endast ett visst belopp av hushållsinkomsten får gå till betalning av fastighetsskatten men frågan är om regeln verkligen har tillräcklig effekt eftersom det fortfarande torde finnas människor som anser att kostnaden för boendet är alltför hög. På så vis kan fastighetsskatten leda till att människor har svårigheter att finansiera ett fortsatt boende i samma fastighet. Enligt en undersökning gjord av Villaägarnas Riksförbund i början av året anser en liten andel av fastighetsägarna i Sverige att fastighetsskatten faktiskt är så betungande att den leder till att man inte längre kan bo kvar i sitt hus.³

De kraftigt höjda taxeringsvärdena får inte bara konsekvenser för fastighetsskatten utan leder till andra, troligtvis icke förutsedda, effekter. Ett exempel på detta är att statens inkomster från stämpelskatten under de senaste åren ökat starkt. Stämpelskatt ska erläggas för förvärv av fast egendom och tomt-rätter samt vid beviljande av in-teckningar enligt lagen om stämpelskatt⁴. Under 2005 uppgick statens intäkter genom stämpelskatten enligt en artikel

¹ Tex. Kristdemokraterna förespråkar ett totalt avskaffande av fastighetsskatten.

² Tex. Centern förespråkar ett initialt bibehållande av fastighetsskatten fast med en begränsning för markens taxeringsvärde.

³ Statistik i Villaägarnas Riksförbunds tidning Villaägaren, nr 1 2006.

⁴ Lag (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter.

i Göteborgsposten till 7,6 miljarder kronor.⁵ Vid en jämförelse med tex. förmögenhetsskatten, som inbringade 4,8 miljarder, är intäkterna från stämpelskatten stora. I samma artikel hävdas att stämpelskatten är en skatt som många inte vet om och att debatten kring dess effekter därför är lågmäld. Det ökade antalet fastighetsaffärer och de stigande marknadsvärdena anges vara orsaken till statens förhöjda intäkter. För år 2006 räknar man med en ökning av intäkterna från stämpelskatten och det beräknade utfallet är närmare 8 miljarder kronor.⁶

Idag uppgår intäkterna från fastighetsskatten till ca 30 miljarder kronor. För 2006 beräknas intäkterna från fastighetsskatten uppgå till 28 miljarder kronor.⁷ Statens intäkter från fastighetsskatten utgör 2 %⁸ av statens totala intäkter men slår oerhört hårt mot dem som tvingas lämna sina hem pga. skatteuttaget.

De nu gällande reglerna om fastighetsskatt och fastighetstaxering återfinns i lagen om statlig fastighetsskatt (FSL) och fastighetstaxeringslagen (FTL). En fastighets taxeringsvärde ska motsvara 75% av fastighetens marknadsvärde. Om så inte är fallet torde det idag inte finnas någon möjlighet att föra talan om jämkning av taxeringsvärdet.

I ett fall som drevs till Europadomstolen var taxeringsvärdet nästan det dubbla på ena sidan av en gata i Båstad och det berodde inte på fastigheternas egenskaper eller läge i förhållande till strand. Domstolen valde dock att avvisa detta fall varför det ännu inte finns något avgörande som klarlägger om taxeringen kan vara oförenlig med Europakonventionen. Det aktuella fallet väntar dock för tillfället på ett avgörande i Regeringsrätten men det kommer troligtvis inte att avgöras innan sommaren 2006.

1.1 Syfte

Det första syftet med denna uppsats är att utreda huruvida begränsningsregeln är utformad på ett sådant sätt att den uppfyller det bakomliggande syftet. Syftet med begränsningen är att ingen ska tvingas att flytta för att man inte klarar av att bära kostnaden för fastighetsskatten och att man därmed ska undvika orättvisor. Behovet av begränsning av fastighetsskatten finns för att inte försvåra för människor att bo kvar i sina hem. Vid undersökningen av möjligheterna till begränsning av fastighetsskatten kommer jag därför i vissa delar in på en diskussion om fastighetsskattens legitimitet. Frågan om

⁵ Göteborgsposten 2006-02-06. <http://www.gp.se/gp/jsp/Crosslink.jsp?d=651&a=257235>. Hemsidan besökt den 14/2 2006.

⁶ Budgetpropositionen för 2006, Specifikation av statsbudgetens utgifter och inkomster 2006, <http://www.regeringen.se/content/1/c6/04/98/13/a7ac73bc.pdf>, hemsidan besökt 14/2 2006.

⁷ Budgetpropositionen för 2006, Specifikation av statsbudgetens utgifter och inkomster 2006, <http://www.regeringen.se/content/1/c6/04/98/13/a7ac73bc.pdf>, hemsidan besökt 14/2 2006.

⁸ $28\,084\,354\,000$ (fastighetsskatt) / $1\,381\,701\,286\,000$ (totala skatteintäkter) = 2 %. Budgetpropositionen för 2006, Specifikation av statsbudgetens utgifter och inkomster 2006, <http://www.regeringen.se/content/1/c6/04/98/13/a7ac73bc.pdf>, hemsidan besökt 14/2 2006.

legitimiteten har jag dock inte för avsikt att utreda i någon större utsträckning men frågeställningen berörs ändock på ett antal ställen i uppsatsen såsom ett underordnat syfte.

Det andra syftet är att undersöka i vilken mån det skulle vara möjligt att nå framgång med en talan i Europadomstolen om att fastighetsskatten strider mot skyddet för de mänskliga rättigheterna enligt Europakonventionen.

1.2 Metod

Jag har använt mig av analyserande metod och min avsikt har varit att analysera gällande rätt vid tiden för denna uppsats författande. Problemen kommer att beskrivas och analyseras utifrån lagtext, förarbeten, praxis (i den mån det finns), och doktrin. Analysen av skattens utformning kommer även i vissa delar att präglas av rättspolitiska reflektioner. I avsnittet om fastighetsskattens förhållande till de mänskliga rättigheterna har jag i de deskriptiva delarna utgått från inlagor till Europadomstolen som jag fått tillgång till av Ulf Stenberg, chefsjurist på Villaägarnas Riksförbund. Av sekretesskäl har jag inte i samtliga fall skrivit ut namn på käranden.

1.3 Disposition

Uppsatsen är disponerad enligt följande. Först kommer regelsystemen kring fastighetsskatten och fastighetstaxeringen kortfattat att redogöras för. Därefter kommer begränsningsregeln att behandlas i avsnitt 4 och därefter följer en behandling av dämpningsregeln. Avsnitt 6 redogör för de möjligheter som finns till nedsättning av fastighetsskatten. Därefter följer ett avsnitt om fastighetsskatt i relation till mänskliga rättigheter och då främst egendoms-skyddet i Europakonventionen. Avslutningsvis sammanfattas och kommenteras de slutsatser som uppsatsen resulterat i.

2 Fastighetsskatt

Fastighetsskatten utgör en i FSL angiven procentsats av en fastighets taxeringsvärde.⁹ Procentsatsen är olika för olika typer av fastigheter. Det finns vissa skillnader i hur fastighetsskatten är utformad för näringsfastigheter respektive privatbostäder. För de tidigare är fastighetsskatten avdragsgill som driftskostnad¹⁰ medan en motsvarande regel saknas för de senare. Där- emot finns det en begränsning för uttag av fastighetsskatt för permanentbo- städer som syftar till att undvika att låginkomsttagare drabbas av oskäligt höga skatteuttag.¹¹

Fastighetsskatten är inte kopplad till hur den aktuella fastigheten inkomstbe- skattas. Ett exempel på detta är att hyreshus i fastighetsskattesammanhang endast är sådana byggnader som är utformade för bostadsändamål åt minst tre familjer.¹² Vid inkomstbeskattningen kan däremot hyreshus även vara andra typer av byggnader som är avsedda för färre än tre familjer. Det är den faktiska användningen av fastigheten som avgör om fastigheten klassas som hyreshus eller inte. Därför är det möjligt att ett småhus som inte an- vänds för ägarens stadigvarande boende klassas som ett hyreshus i inkomst- skattesammanhang. Med hänsyn till det ovan sagda spelar det för fastighets- skattens roll ingen betydelse om fastigheten är en privatbostad eller en när- ingsfastighet.¹³

Skyldig att betala fastighetsskatten är den som är ägare till fastigheten, oav- sett om ägaren är en fysisk eller juridisk person. Om det finns flera ägare ska skatten fördelas i förhållande till ägarförhållandena. Utöver fastighets- ägaren kan även den som enligt FTL 1:5 ska anses som ägare vara skatt- skyldig.¹⁴ Exempel på personer som jämställs med ägaren är den som inne- har fastighet med fideikommissrätt, tomträtt eller vattenfallsrätt.¹⁵ Om man har en byggnad på ofri grund, vilket kan vara fallet vid arrende, är det den som äger byggnaden som ska betala den fastighetsskatt som är hänförlig till byggnaden medan markägaren ska betala den skatt som belöper på marken.

Fastighetsskatten betalas årsvis och baserat på det taxeringsvärde som gällt under beskattningsåret.¹⁶ Om man däremot inte ägt fastigheten under hela beskattningsåret ska man bara betala fastighetsskatt för den tidsperiod man varit ägare.¹⁷ Äganderättsövergången anses i dessa fall ske på kontraktsda- gen, om inte annat avtalats. Det står köpare och säljare fritt att avtala om att säljaren ska svara för fastighetsskatt fram till tex. tillträdesdagen. För före-

⁹ FSL 3 §.

¹⁰ IL 16:17 Fastighetsskatten räknas som en speciell skatt.

¹¹ Begränsningsregeln behandlas i avsnitt 4.

¹² FTL 2:2.

¹³ Svensson, s. 82.

¹⁴ FSL 2 §.

¹⁵ FTL 1:5 a, b.

¹⁶ FSL 2 §, 5 st.

¹⁷ FSL 2 §, 4 st.

tag som har brutet räkenskapsår innebär användningen av taxeringsvärdet att fastighetsskatten kan komma att beräknas utifrån två olika taxeringsvärden för ett räkenskapsår.¹⁸

Grunden för beräkning av fastighetsskatten är, som ovan nämnts, taxeringsvärdet. För småhusenheter motsvarar skatten 1% av taxeringsvärdet, för hyreshusenheter är motsvarande siffra 0,5%.¹⁹ Det innebär att en fastighetsägare till en småhusenhet med ett marknadsvärde på 1,6 miljoner kr och ett taxeringsvärde på 1,2 miljoner kr varje år ska betala 12.000 kr i fastighetsskatt. Spritt över året innebär fastighetsskatten en fördyring av boendet med 1.000 kr per månad.

Fastighetsskatt ska även betalas för privatbostadsfastigheter i utlandet, förutsatt att det inte finns något dubbelbeskattningsavtal med ifrågavarande land som fråntar Sverige beskattningsrätten. Eftersom dessa fastigheter inte har något fastställt taxeringsvärde enligt de svenska reglerna gäller istället att fastighetsskatten ska utgöra 1% av 75% av marknadsvärdet på privatbostaden i utlandet.²⁰ Givetvis kan det uppstå svårigheter vid bestämningen av marknadsvärdet, särskilt om fastigheten förvärvats långt tillbaka i tiden. Om förvärvet däremot skedde för en kort tid sedan har lagstiftaren uttalat att man kan utgå från det pris som betalades vid den tidpunkten för att erhålla ett rättvisande marknadsvärde och därefter göra en indexuppräknings.²¹

2.1 Värdeåret

Vid fastighetstaxeringen ska värdeåret bestämmas. Värdeåret påverkar när man ska börja betala fastighetsskatt för den aktuella byggnaden. För byggnader infaller denna punkt då byggnaden färdigställts och för nybyggda hus är det avgörande när bostadsbyggnaden blev klar för inflyttning.²² En fråga som uppstår är när en byggnad ska anses vara färdigbyggd. I förarbetena anförde departementschefen att en byggnad inte längre borde anses vara under uppförande om den är så färdig att den kan tas i bruk eller om den redan har tagits i bruk.²³ Det torde i detta fall sakna betydelse om fastighetsägaren personligen tagit byggnaden i bruk eller om den hyrts ut. Om byggnationen består av ett hyreshus uppkommer dock frågan hur stor andel av lägenheterna som ska ha tagits i bruk för att hela byggnaden ska anses vara tagen i bruk. Skatteverket har uttalat att det krävs att hyran för de lägenheter som kunnat tas i bruk utgör mer än halva byggnadens totalhyra.²⁴ För befintliga byggnader är det möjligt att få ett nytt värdeår om det är fråga om en större byggnation såsom en tillbyggnad som ökar bostadsarealen i ett småhus. För hyreshus är istället det avgörande kriteriet vilken utgift som lagts ned på byggnationen. Innan en tomt är bebyggd och innan det att en bygg-

¹⁸ FSL 2 § 5 st.

¹⁹ FSL 3 § a, b.

²⁰ FSL 3 § a, 2 st.

²¹ Prop. 1989/90:110, s. 731f.

²² Svensson, s. 84.

²³ Prop. 1979/80:40, s. 120.

²⁴ RSV S 1999:24.

nad har färdigställts tas fastighetsskatt ut enbart på marken. Skattesatsen varierar beroende på vilken taxeringsenhet fastigheten utgör.²⁵

Såväl allmän som särskild fastighetstaxering sker med utgångspunkt i förhållandena den 1 januari under fastighetstaxeringsåret. Detta gör att det är av relativt stor betydelse när byggnader ska anses vara färdigställda. Om en byggnation inte är klar den 1 januari ett år så ska taxering ske för byggnad under uppförande. Det år som blir värdeår är det år då fastigheten är färdigställd per den 1 januari. Ur ägarens synpunkt kan det därför vara förmånligare i skattehänseende att avsluta en byggnation i början av året eftersom byggnaden då under hela året, trots att byggnationen färdigställts, klassificeras som byggnad under uppförande.

Nybyggda småhus belastas inte med någon fastighetsskatt under de första fem åren efter värdeåret. Därefter betalas endast halv fastighetsskatt under ytterligare fem år.²⁶ Samma regler gäller för hyreshus, med undantag för kommersiella lokaler.²⁷ För nybyggda bostadshus inom EU gäller, enligt Skatteverket, samma regler om nedsatt fastighetsskatt under den första tioårsperioden som för bostäder i Sverige.²⁸ Skatteverkets bedömning grundas på artikel 56 i EG-fördraget där det framgår att alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater är förbjudna. EG-domstolen har vidare i sin praxis slagit fast att nationella regler inte får utgöra hinder mot den fria rörligheten för personer och kapital om det inte finns godtagbara skäl som kan motivera ett avsteg från reglerna. En person som anskaffar en nybyggd villa-fastighet i Sverige erhåller befrielse från fastighetsskatt under de fem första åren och därefter halv fastighetsskatt under de kommande fem åren medan en investering i en motsvarande fastighet i utlandet inte leder till någon nedsättning av skatten. Denna diskrepans utgör ett hinder mot den fria rörligheten. En sådan särbehandling kan enligt Skatteverket inte rättfärdigas då den står i strid med EG-fördraget.

²⁵ FTL 5 §.

²⁶ FSL 3 § 2 st.

²⁷ FSL 3 § 1 st c.

²⁸ Fastighetsskatt på nybyggd privatbostad inom EU. Dnr 130 220219-05/111.

3 Fastighetstaxering

Ett av syftena med fastighetstaxering är att fatta beslut om fastigheternas skattepliktsförhållanden och indelning i taxeringsenheter.²⁹ Fastighetstaxering sker vid allmän, förenklad och särskild fastighetstaxering.³⁰ Allmän fastighetstaxering görs var sjätte år.³¹ Mellan de allmänna fastighetstaxeringarna ska förenklade fastighetstaxeringar göras.³² Systemet gör att antingen en allmän eller en förenklad fastighetstaxering kommer att ske vart tredje år. Den förenklade fastighetstaxeringen görs dock endast för hyreshus-, småhus- och lantbruksenheter.³³

Tidigare skedde fastighetstaxering vid allmän och särskild fastighetstaxering samt, fr.o.m. 1996, genom omräkning. Omräkningen baserades enbart på den allmänna prisutvecklingen inom ett område och tog inte hänsyn till individuella fastigheters egenskaper. Under de år som omräkningsförfarandet var i kraft riktades stark kritik mot detsamma pga. dess trubbighet och oförmåga att ta hänsyn till fastigheternas individuella egenskaper. I avvaktan på översyn av taxeringsreglerna beslutade riksdagen i flera omgångar att omräkningsförfarandet inte skulle tillämpas och i slutet av 90-talet ”frystes” taxeringsvärdena.

Särskild fastighetstaxering sker mellan två ordinarie fastighetstaxeringar. Några av nytaxeringsgrunderna är om taxeringsenhetens värde ökat eller minskat genom förändringar i enhetens fysiska beskaffenhet så att det åsatta taxeringsvärdet pga. förändringen bör ändras med minst en femtedel eller om bebyggelse skett på taxeringsenhet som tidigare varit obebyggd eller om bebyggelsen rivits eller förts bort.³⁴

3.1 Förfarandet vid fastighetstaxering

Fastighetstaxering börjar med att man delar in de befintliga byggnaderna i olika byggnadstyper enligt den lista på byggnadstyper som finns i FTL 2:2. Därefter görs samma indelning av marken i olika markslag enligt den lista som återfinns i FTL 2:4. Byggnad och mark sammanförs vanligtvis till en taxeringsenhet som består av i lagen angivna kombinationer.³⁵

Utgångspunkten vid bestämningen av taxeringsvärdet är en värdenivå som varierar beroende på fastighetens läge. Först efter att detta värde fastställts tar man hänsyn till särskilda förhållanden på den aktuella fastigheten. Enligt förarbetena är syftet att värdeförhållandena inom ett värdeområde i största

²⁹ FTL 1 § 2 st.

³⁰ FTL 1 § 1 st.

³¹ FTL 1:7.

³² FTL 1:7a.

³³ FTL 1:7a 1 st.

³⁴ FTL 16:3.

³⁵ FTL 4:5.

möjliga utsträckning ska vara enhetliga.³⁶ De värden som anges för ett område är inte bindande men det anses ändå finnas en presumtion att de är riktiga. Enligt ett uttalande från departementschefen finns det endast anledning att frånga riktvärdena i mycket begränsad omfattning, som vid felräkningar eller annars felaktiga beräkningar.³⁷ Ytterligare en anledning som kan föranleda att man bör frånga det angivna riktvärdet är om fastighetsägaren själv kan lägga fram en bättre beräkning av värdet.³⁸

Fastighetstaxeringen innebär att man ska åsätta mängder av fastigheter ett värde och varje enskild fastighets säregna förhållanden kan av naturliga skäl inte beaktas fullt ut i alla fall. Dock finns det möjlighet till justering för särregna förhållanden, dvs. förhållanden som avviker från det som utgör normen inom fastighetens värdeområde.³⁹ Dessa uttalanden är allmänt hållna men pekar ändå ut de grundläggande principer som gäller vid bestämningen av taxeringsvärdet.

3.1.1 Övervägandepincipen

Indelningen i olika byggnadstyper ska göras utifrån övervägandepincipen, dvs. att byggnadstypen ska bestämmas med hänsyn till det ändamål som byggnaden till övervägande del är inrättad för och det sätt som byggnaden till övervägande del används på.⁴⁰ Genom att avgöra vad byggnaden till mer än hälften används till för ändamål fastställer man byggnadstypen för hela byggnaden. Indelningen kan göras på ett flertal olika sätt och det finns ingen angivelse i lagtexten om det är golvarealen eller tex. hyresvärdet som utgör grunden för indelningen. Tegnander menar att golvarean kan vara lämplig att använda om byggnaden genomgående är utformad på ett likartat sätt.⁴¹ Om däremot utrymmena i byggnaden är utformade på olika sätt såsom tex. är fallet i större fastigheter där det ryms såväl affärslokaler, kontor och bostäder bör istället delarnas värde vara avgörande för klassificeringen. I utredningen som föregick lagstiftningen uttalades att enkla storleksmått såsom kvm golvyta eller kbm bruttovolym bör användas vid bedömningen enligt övervägandepincipen. Om de olika delarna däremot inte är jämförbara bör bedömningen istället göras med delarnas värde som utgångspunkt.⁴² Departementschefen anslöt sig senare i propositionen till nämnda resonemang.⁴³ Ett exempel där såväl ytan som värdet avgjorde klassificeringen är RÅ 1993 ref 21 där Svenska Dagbladets byggnad, bestående av en höghusdel med kontor och en låghusdel med produktions- och lagerlokaler, i sin helhet ansågs vara ett hyreshus.

³⁶ Prop. 1979/80:40, s. 113.

³⁷ Prop. 1979/80:40, s. 56-57.

³⁸ Prop. 1979/80:40, s. 116.

³⁹ Tegnander, s. 34.

⁴⁰ FTL 3 § 1 st.

⁴¹ Tegnander, s. 35.

⁴² SOU 1979:32, s. 195.

⁴³ Prop. 1979/80:40, s. 60-62.

3.1.2 Markindelning

Marken ska indelas i ägoslag i enlighet med vad som anges i FTL.⁴⁴ Om det finns en saneringsbyggnad på marken, dvs. en byggnad som ska rivas, får inte det påverka indelningen. Inte heller byggnader vars sammanlagda taxeringsvärde skulle understiga 50.000 kr får påverka indelningen i ägoslag.⁴⁵ Grunderna för indelning av marken är dess nuvarande samt tillåtna användning. Mark som inte faller inom ramen för något av de andra ägoslagen ska anses utgöra övrig mark.⁴⁶ Enligt FTL 7:16 ska inte övrig mark åsättas något taxeringsvärde.

⁴⁴ FTL 2:4 st 1.

⁴⁵ FTL 2:4 st 1.

⁴⁶ FTL 2:4.

4 Begränsningsregeln

4.1 Gällande rätt

Fastighetsskatten kan pga. snabba värdeökningar i vissa områden utgöra en betydande kostnad för ett hushåll som inte i motsvarande mån avspeglas i inkomstförhållandena. Därför finns en begränsningsregel som har till syfte att minska skattebördan för låginkomsttagare. Lagen ställer upp ett krav att inget hushåll ska behöva betala mer än 4 %⁴⁷ av hushållsinkomsten i fastighetsskatt för permanentbostaden. Reglerna om skattereduktionen finns i en särskild lag från 2001, lagen om skattereduktion. Kraven för tillämpning av lagen är att ägaren varit bosatt i fastigheten under hela beskattningsåret.⁴⁸ Därför är det inte möjligt att använda begränsningsregeln under det året man förvärvar eller säljer fastigheten. Reduktionsfastigheten måste vidare vara antingen en småhusenhet eller ett småhus som är inrättat till bostad åt högst en eller två familjer med tillhörande tomtmark på en lantbruksenhet. Om det i ett hushåll finns flera fastigheter som uppfyller dessa villkor får endast den fastighet som har högst taxeringsvärde utgöra reduktionsfastighet.⁴⁹

Vid beräkningen av skattereduktionen ska ett avräkningsunderlag och ett spärrbelopp beräknas. Avräkningsunderlaget är den fastighetsskatt som påförs den skattskyldige för reduktionsfastigheten enligt bestämmelserna i FSL, dock högst 30.000 kr.⁵⁰ Spärrbeloppet utgör 4 % av summan av den skattskyldiges beskattningsbara förvärvsinkomst enligt IL 1:5, den skattskyldiges överskott i inkomstslaget kapital samt 15% av den skattskyldiges beskattningsbara förmögenhet.⁵¹ Om det finns flera medlemmar i den skattskyldiges hushåll eller om reduktionfastigheten ägs av flera delägare som ingår i samma hushåll, ska spärrbeloppet fastställas gemensamt för dem.⁵² De som anses ingå i hushållet är de som kan sambeskattas vid förmögenhetsbeskattningen. Detta inkluderar gifta par som lever tillsammans och föräldrar med omyndiga barn som bor hemma. Regeln gäller även för sambor som tidigare varit gifta eller som har eller har haft barn tillsammans. Däremot omfattas inte sambopar som lever tillsammans men ej har eller har haft barn tillsammans.

Om fastighetens taxeringsvärde understiger 280.000 kr aktualiseras ej skattereduktion eftersom det anges att spärrbeloppet inte får fastställas till ett lägre belopp än 2.800 kr.⁵³ Det innebär att fastighetsskatten aldrig kan bli lägre än så.

⁴⁷ Spärrbeloppet på 4 % infördes genom lag (2006:4), tidigare var spärrbeloppet 5 % av hushållsinkomsten.

⁴⁸ Lag om skattereduktion 5 § 1 st.

⁴⁹ Lag om skattereduktion 5 § 2 st.

⁵⁰ Lag om skattereduktion 10 § 1 st.

⁵¹ Lag om skattereduktion 11 § 1 st.

⁵² Lag om skattereduktion 11 § 2 st.

⁵³ Lag om skattereduktion 11 § 3 st.

För att få skattereduktion krävs ingen ansökan till Skatteverket utan begränsningsregeln beaktas automatiskt. Skattereduktionen för fastighetsskatt räknas av mot kommunal och statlig inkomstskatt enligt IL samt mot statlig fastighetsskatt.⁵⁴

4.2 Reglernas framväxt

Ett av de viktigaste argumenten vid införandet av statlig fastighetsskatt 1985 var att motverka bostadssektorns ökande ekonomiska belastning på statsbudgeten.⁵⁵ Målsättningen var att skapa rättvisa mellan olika typer av boendeformer. För småhus gällde en särskild schablonintäktsbeskattning och de beskattades som en särskild förvärvskälla. Detta förändrades vid skattereformen i början av 90-talet och avkastning från småhus togs därefter upp som inkomst av kapital. Fastighetsskatten behölls vid sidan av reglerna om inkomstbeskattning. I förarbetena till skattereformen framhölls att flera av remissinstanserna framfört kritik mot att fastighetsskatten baserades på en fastighets taxeringsvärde. Skälet var det problem som låg till grund för fastighetsskatteutredningen i slutet av 90-talet, nämligen att stora skillnader i marknadsvärdet kan leda till orättvisa skillnader i fastighetsskatteuttaget enbart beroende på i vilket område fastigheten är belägen. Som alternativ presenterades en fastighetsskatt baserad på byggnadsvärde, bruksvärde eller bovärde.⁵⁶ Regeringen valde dock att inte hörsamma kritiken utan ansåg att fastighetsbeskattningen även fortsättningsvis skulle baseras på taxeringsvärdet. Man tillsatte även en utredning 1992, Fastighetsskatteutredningen, som också kom fram till att taxeringsvärdet utgjorde den mest lämpliga utgångspunkten för fastighetsbeskattningen.

Vid den allmänna fastighetstaxeringen 1996 höjdes taxeringsvärdena kraftigt i vissa områden där fastighetspriserna stigit. För att lindra beskattningen för fastighetsägare i dessa områden infördes en tillfällig lag om skattereduktion vid taxeringen 1997-2001.⁵⁷ Reduktionen gällde enbart för de som var ägare till en fastighet som väsentligen stigit i värde mellan 1990 och 1996 års allmänna fastighetstaxeringar. Enligt statistik från Skatteverket erhöll ca 58.300 fastighetsägare reduktion och den sammanlagda reduktionen uppgick till ca 29,8 miljoner kronor. Däremot var det inte främst fastighetsägare i attraktiva fritidshusområden som gynnades mest av den tillfälliga skattereduktionen. Det var istället mestadels fastighetsägare i storstadsregionerna som tjänat på reduktionen. Detta ledde till en ökad medvetenhet om att det inte bara var i särskilda kustområden som de höga taxeringsvärdena ledde till problem utan problemet var minst lika stort i storstäderna.

Det kan synas märkligt att den kritik som inte hörsammades i början av 90-talet senare ledde till en så pass omfattande diskussion kring fastighetsskat-

⁵⁴ Lag om skattereduktion 14 § 1 st.

⁵⁵ Prop. 1984/85:18, s. 6.

⁵⁶ SOU 1999:59, s. 44.

⁵⁷ Lagen (1996:1231) om skattereduktion för fastighetsskatt i vissa fall vid 1997-2001 års taxeringar.

tens rättviseaspekter att ytterligare en utredning fick tillsättas under 90-talets senare hälft. Detta visar på en missbedömning från regeringens sida då den valde att inte överväga remissinstansernas kritik förrän den allmänna debatten tagit fart. De fastighetsägare som drabbats hårdast av de höjda taxeringsvärdena är främst de som äger fastigheter i storstads- och skärgårdsområden. Om taxeringsvärdet för en fastighet höjs från ca 1 miljon till 2 miljoner innebär det en höjning av fastighetsskatten med närmare tusen kronor i månaden. Denna summa torde för de flesta hushåll vara relativt kännbar och på sikt eventuellt påverka fastighetsägaren i valet mellan att bo kvar och sälja huset till förmån för en annan boendeform.

4.3 Fastighetsbeskattningskommittén SOU 1999:59

I kommitténs utredning finns det två alternativa förslag till begränsning av underlaget för statlig fastighetsskatt, ett förslag med regional inriktning och ett förslag utan regional inriktning. Det senare ges avsevärt mycket mindre utrymme i SOU 1999:59 men är trots detta det förslag som presenteras i slutbetänkandet SOU 2000:34. I detta avsnitt kommer för- och nackdelar med de två olika förslagen att undersökas.

4.3.1 Utredningsdirektivet

1998 tillsatte regeringen en kommitté, Fastighetsbeskattningskommittén, som fick i uppdrag att se över och utvärdera reglerna om bla. fastighetsskatt. I utredningsdirektivet för kommittén angavs att den särskilt skulle utreda möjligheterna till lättnader i fastighetsbeskattningen för ägare till fastigheter i skärgårdsområden och andra attraktiva fritidshusområden, detta för att ”upprätthålla en levande skärgård och landsbygd”.⁵⁸ Kommittén identifierade de problem som uppstått pga. att personer från storstadsområden förvärvat fritidsbostäder till mycket höga marknadsvärden som påverkat övriga närliggande fastigheters taxeringsvärden. Detta skapade en stor diskrepans mellan de höga taxeringsvärdena och den förhållandevis låga lokala inkomstnivån. Den starkt förhöjda fastighetsskatten medförde i sin tur svårigheter för fastboende att bo kvar och risken för utflyttning från dessa attraktiva områden ansågs vara påtaglig. Vidare skulle höga taxeringsvärden göra det mindre attraktivt för yngre familjer att permanent bosätta sig i dessa områden. För att undvika en sådan utveckling angav direktiven att frågan om en regional differentiering av fastighetsskatten skulle behandlas med förtur av kommittén.⁵⁹ Eftersom delfrågan om regional differentiering skulle behandlas i första hand ansåg kommittén det nödvändigt att söka en lösning som rymdes inom det dåvarande fastighetsskattesystemet. Om förändringar i detta skulle föreslås längre fram uttalades dock att frågan på nytt borde undersökas utifrån de nya förutsättningarna.⁶⁰

⁵⁸ SOU 1999:59, s. 3.

⁵⁹ SOU 1999:59, s. 40.

⁶⁰ SOU 1999:59, s. 41.

Regeringen angav att kommittén främst skulle titta på de problem som fastighetsskatten medför för permanent bosatta i attraktiva fritidshusområden. Kommittén konstaterade dock att problemet med höga fastighetsskatteuttag inte är ett problem som enbart rör bosatta i sådana områden utan även låginkomsttagare i andra områden av landet där fastighetspriserna stigit kraftigt, tex. i storstadsregionerna. Eftersom utredningsdirektivet enbart föreskrev en utredning kring fastighetsskatten i de förstnämnda områdena ligger dock fokus i utredningen på dessa.⁶¹

4.3.2 Utformningen av ett regionalt förslag

Kommittén ansåg alltså att höga taxeringsvärden inte bara var ett problem för attraktiva fritidshusområden utan att det var av samma, om inte större, omfattning för exempelvis fastighetsägare i storstadsregionerna. Vidare ansågs, för att uppfylla regeringsformens krav på generell tillämplig lagstiftning, att reglerna borde få en generell utformning istället för att peka ut fastigheter i särskilt angivna områden. Eftersom skattelagstiftning anses vara betungande för medborgarna uttalade kommittén att regional skattelagstiftning endast bör ”förekomma i undantagsfall där det finns starka skäl som kan motivera en regional särbehandling”.⁶² För att uppfylla grundlagens krav på generalitet och för att undvika att lika fall behandlas olika drog kommittén slutsatsen att en eventuell begränsning av fastighetsskatten borde ges en generell utformning. Detta innebar att man inte hade för avsikt att ”genom namns nämnande avgränsa de aktuella områdena” utan att avgränsningen skulle ”utformas med hjälp av objektiva och sakliga urvalskriterier”.⁶³

4.3.3 Begränsningsregel utan geografiska kvalifikationskriterier

Om en begränsningsregel utformas så att alla hushåll som faller inom angivna inkomstkriterier får använda densamma åstadkommer man en lösning på det generella problem som fastighetsskatteuttaget utgör. Dessutom undviker man svårigheterna med att dra upp objektiva riktlinjer som ska ligga till grund för den regionala indelningen och orättvisor pga. av brister i indelningen kan undvikas. Risken att lika fall kommer att behandlas olika enbart pga. att de skattskyldiga är bosatta i områden med olika inkomst- och taxeringsnivåer ökar då man gör en regional indelning eftersom det är omöjligt att beakta alla tillgängliga omständigheter. Ur rättvisesynpunkt kan det vidare synas märkligt om två identiska fall ska behandlas olika enbart pga. var de aktuella fastigheterna är belägna.

Kommittén konstaterade att oberoende av om man väljer en begränsningsregel med eller utan geografiska kvalifikationskriterier så löser man problemet för de som varit i fokus för utredningen, dvs. ägarna till fastigheter i

⁶¹ SOU 1999:59, s. 51.

⁶² SOU 1999:59, s. 72.

⁶³ SOU 1999:59, s. 73.

attraktiva fritidshusområden. Vidare övervägde man huruvida det skulle uppställas ett krav på att fastighetsägaren innehaft fastigheten under en viss tid för att kunna använda begränsningsregeln. Dock konstaterade man att en sådan regel skulle motverka bla. det uttalade målet, att upprätthålla en levande landsbygd. En del av den levande landsbygden utgörs ju av att personer väljer att bosätta sig i området och om det då skulle vara omöjligt att erhålla skattereduktion under de första åren av innehavet skulle syftet motverkas.⁶⁴

Kommittén avslutar med att slå fast att de problem som identifierats om fastighetsskattens inverkan på bosättningen i attraktiva fritidshusområden i många fall sammanfaller med det mer generella problem som fastighetsskatten medför för alla hushåll med låga inkomster där taxeringsvärdena är höga.⁶⁵

4.3.4 Icke-monetär avkastning

Kommittén inledde med att konstatera att ett av dragen som gör fastighetsskatten till en tung skatt att bära för fastighetsägarna är att den inte utgör skatt på avkastning utan på ett värde som ägs. En fastighet kan vara värd mycket och om den är obelånad utgör den med största sannolikhet en relativt dyrbar tillgång. Problemet är dock att värdet i fastigheten inte realiserar förrän den säljs och eftersom fastighetsskatten ska betalas löpande kan det innebära likviditetsproblem för ägare som har för avsikt att bo kvar i sina fastigheter. Problemet gör sig lika starkt gällande i de fall då fastigheten är belånad och ägarens ekonomi därför, utöver fastighetsskatten, belastas med räntor och amorteringar på lånet. En grupp som drabbas hårt av fastighetsbeskattningen är pensionärer som bott länge i sina hus men som pga. höjda taxeringsvärden har svårt att finansiera både löpande utgifter och fastighetsskatten med sin pension. Dessa förhållanden ger problemet en något besynnerlig infallsvinkel eftersom det kan leda till att de som hela livet amorterat sina lån med inkomstbeskattade medel på ålderns höst kan få svårigheter att bo kvar i sina hem.

Ledamoten Landgren reserverade sig mot utredningens slutbetänkande i sin helhet och framhöll i sin skriftliga reservation bla. synpunkter på denna del av utredningen. ”Med likviditetsproblem avses att statsmakterna med fastighetsskatten inte har hänsyn till den uråldriga principen om skatt efter bärkraft”⁶⁶ skriver Landgren. Med bärkraft torde avses intäkter i form av kontanta medel som kan finansiera skattebetalningen. Visserligen erhåller man som fastighetsägare viss avkastning men denna har inte monetär form och speglar således inte enskildas monetära bärkraft. Vidare menar Landgren att man, genom att strikt följa taxeringsvärdet vid fastighetsbeskattningen, låter andra personers husaffärer bestämma fastighetsskatten.⁶⁷

⁶⁴ SOU 1999:59, s. 207ff.

⁶⁵ SOU 1999:59, s. 212.

⁶⁶ SOU 2000:34, s. 467.

⁶⁷ SOU 2000:34, s. 467.

Utöver kostnadsproblemet utgör fastighetsskatten ytterligare ett problem i attraktiva fritidshusregioner eftersom det skapar problem även på längre sikt. Risken är att den höga fastighetsskatten tvingar den permanent bosatta befolkningen att lämna sina hem till förmån för fastigheter med lägre taxeringsvärden samt att den förhindrar familjer från den yngre generationen att bosätta sig i dessa områden, både pga. de höga förvärvspriserna och den höga fastighetsskatten. Gemensamt för hela landet, oavsett om fastigheten är belägen i tätort eller i fritidshusregioner, är dock svårigheten att finansiera betalningen av fastighetsskatt eftersom det är en skatt på en icke-monetär avkastning.⁶⁸

Ägandet av en fastighet genererar enligt min åsikt en form av avkastning genom det värde den innehar samt den möjlighet den ger ägaren till boende. Boende är dock inte en avkastning som ger några pengar och skatten ska betalas löpande med kontanta medel. Detta leder till legitimeringsproblem eftersom ägandet av en fastighet inte genererar några intäkter, i betydelsen kontanta medel, som kan användas för att finansiera fastighetsskatten. Det torde vara först vid en försäljning som ägaren rent faktiskt får tillgång till en avkastning som kan användas för betalning av skatter och liknande. När man pratar om avkastning i allmänhet avser det vanligtvis avkastning i form av pengar. Vad motsvaras denna avkastning då av när man äger en fastighet? Det kan argumenteras att det utgör avkastning att ha tillgång till en fastighet som man kan använda som bostad. Dock går inte denna avkastning att mäta i reella termer.

Om staten väljer att ta ut fastighetsskatt är det enligt min mening viktigt att skatten legitimeras och jag anser inte att förklaringarna i utredningen är tillfredsställande då det ständigt hänvisas till att boendet ger en icke-monetär avkastning eftersom det inte hjälper den enskilde att rent faktiskt finansiera betalningen av skatten. Det är just för att avkastningen är icke-monetär som problemen uppstår. Jag instämmer således i bedömningen att ägandet av en fastighet ger en form av avkastning som är icke-monetär, men det legitimerar inte uttaget av fastighetsskatten eftersom den avkastning fastighetsägaren erhåller består i boende och inte i reella kontanta tillgångar. Dock bör kommenteras att fastighetsskatten är en enkel skatt för staten att administrera då fastigheter svårligen undandras från taxeringen eftersom de finns registrerade. Det är dock inte skäl nog att legitimera fastighetsskatten.

4.3.5 Permanentboende & inkomstrelaterat

En av frågeställningarna vid utredningen om begränsning av fastighetsskatten rörde vilka fastigheter som skulle omfattas av reglerna. Kommittén kom i detta avseende fram till att det endast är permanentboende som bör omfattas av begränsningsreglerna eftersom de med fastighetsskatten förknippade

⁶⁸ SOU 1999:59, s. 51-55.

problemen i första hand berör den del av befolkningen som är bofast.⁶⁹ För att skapa en väl fungerande begränsning ansåg vidare kommittén att det var nödvändigt att beakta hela hushållets inkomster för att erhålla en rättvis bild av hushållets ekonomiska situation.

Genom att ta hänsyn till hela hushållets inkomstförhållanden menar dock Halvarsson att man inför en ny form av sambeskattning i skattesystemet. Detta skapar enligt henne orättvisor eftersom man på detta sätt behandlar makar och sambor olikartat.⁷⁰

Hushållsbegreppet föreslås motsvara det som återfinns i 21 § lagen om statlig förmögenhetsskatt.⁷¹ Från detta hushållsbegrepp exkluderas sambor som inte har eller har haft barn tillsammans. Det är förståeligt att man inte velat införa ytterligare ett hushållsbegrepp i skatterätten men samtidigt leder det valda förslaget till att förstärka orättvisor mellan samboende och makar. Sambor som inte har eller har haft barn tillsammans kan därigenom planera skatten genom att låta den sambo som tjänar minst äga huset och därmed eventuellt komma i åtnjutande av begränsningsregeln.

Kommittén konstaterade dessförinnan att det är nödvändigt att begränsningsregeln endast ska kunna komma de hushåll tillgodo, som har ett verkligt behov därav. Hushåll med höga inkomster ansågs inte i samma utsträckning vara i behov av en lindring av fastighetsskatteuttaget.⁷² Om begränsningen skulle omfatta alla hushåll skulle dess själva mening försvinna eftersom den då inte skulle förenkla situationen enbart för dem som drabbats av höga taxeringsvärden i särskilda områden. Effekten skulle i stort bli densamma som om fastighetsskatten sänktes och då uppnås inte det eftersträvalda målet, att lindra beskattningen för de som drabbas hårdast av densamma.

4.3.6 Form

Kommittén undersökte tre olika alternativa former för skattelindringen.

Det första alternativet var att tillämpa justerade underlag för fastighetsskatten för att begränsa skatteuttaget för särskilt drabbade fastighetsägare. Detta innebar att man vid fastighetstaxeringen skulle bortse från den värdehöjande effekt som tex. strandnära läge kan ha på taxeringsvärdet. Men, som kommittén tidigare konstaterat, var problemet med höga fastighetsskatteuttag inte ett renodlat skärgårdsproblem utan det gjorde sig minst lika starkt gällande i tex. storstadsregionerna. Därmed skulle ett dylikt justerat underlag för fastighetsskatten vara mindre lämpligt och på sikt leda till orättvisor.⁷³

Det andra alternativet var att införa någon typ av uppskovsinstitut för fastighetsskatten. Uppskovet skulle i sådana fall bestå av en rätt för fastighetsägaren att skjuta upp betalningen av skatten till dess att inkomsten ökat eller

⁶⁹ SOU 1999:59, s. 151.

⁷⁰ SOU 2000:34, s. 458.

⁷¹ Lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt.

⁷² SOU 1999:59, s. 155.

⁷³ SOU 1999:59, s. 158f.

fastigheten försålts. Fördelar med detta alternativ är att det snabbt löser fastighetsägarens likviditetsproblem, som berörts i tidigare stycke. Vidare innebär förslaget inte någon minskning i statens skatteintäkter eftersom skatten kommer att betalas in någon gång i framtiden. Risken med uppskovsinstitutet är att det kan skapa osäkerhet för den enskilde i de fall den ackumulerade skatteskulden kan komma att överstiga fastighetens marknadsvärde. Kraftiga prisfall på fastigheter skulle kunna leda till icke önskvärda konsekvenser för de enskilda hushållen. Vidare framhålls gemene mans ovilja gentemot att skuldsätta sig själv som ett skäl som talar emot alternativet. Denna ovilja torde enligt mig inte vara lika påtaglig idag då det snarare blivit kutym än undantag att köpa diverse saker på avbetalning, vilket ju innebär en skuldsättning för ett flertal månader eller år framöver. Även om det finns ett antal definierade fördelar med den angivna lösningen valde kommittén att i dåläget inte föreslå uppskovsinstitutet, även om den medgav att lösningen inte slutgiltigt förkastats.⁷⁴

Det tredje alternativet, som också kommittén kom att slutligt föreslå, innebär en lindring av fastighetsskatten som baserades på en sammankoppling av fastighetsskatteuttaget och hushållets inkomstförhållanden, en begränsningsregel. Genom denna konstruktion råder man i viss mån bot på ett av fastighetsskattens grundläggande problem, nämligen att det är en skatt på en icke-reell avkastning. En av fördelarna med en begränsningsregel av dylikt slag ansågs vara att den kunde tillämpas oavsett om man anser att regeln ska omfatta alla hushåll, oberoende av geografisk hemort, eller med vissa geografiska kvalifikationskriterier. Den föreslagna regeln innehöll två delar. Först och främst krävdes att, för att omfattas av regeln, hushållets samlade underlag för fastighetsskatt uppgick till ett lägsta belopp. Därutöver var det enbart hushåll vars inkomster var låga som skulle medges en lindring i fastighetsskatten. De två olika beloppen föreslogs kallas underlagsgränsen och gränsbeloppet. I dagens lagtext är de motsvarande begreppen avräkningsunderlag och spärrbelopp. Begränsningen skulle utformas så att den fastighetsskatt som tas ut inte får överstiga en viss procentandel av den begränsningsgrundande inkomsten, det så kallade begränsningstalet. För att undvika tröskeeffekter föreslogs att den nedsättning som maximalt kan medges aldrig får leda till att fastighetsskatteuttaget blir lägre än vad som normalt utgår för en fastighet med ett visst taxeringsvärde. Med detta menade utredningen att skatten inte får bli lägre för ett hushåll som bor i en fastighet som har ett taxeringsvärde strax över underlagsgränsen än för ett hushåll i en fastighet med ett taxeringsvärde strax under underlagsgränsen som därmed inte erhåller någon skattereduktion.⁷⁵ Lagtekniskt föreslog kommittén att begränsningsregeln skulle utformas som en regel som träder in och begränsar det skatteuttag som ska bestämmas enligt lagen om statlig fastighetsskatt. Reglerna föreslogs få plats i en särskild lag där även eventuella geografiska kvalifikationsregler skulle anges.⁷⁶

⁷⁴ SOU 1999:59, s. 159-164.

⁷⁵ SOU 1999:59, s. 164ff.

⁷⁶ SOU 1999:59, s. 205.

Kommittén övervägde även en förenklad begränsningsregel som inte hade några kvalifikationskriterier utan tillkom alla hushåll och inte begränsades. Förslaget förkastades dock, främst pga. att man inte ansåg att syftet med begränsningsregeln var att åstadkomma en generell sänkning av fastighets-skatteuttaget, vilket skulle bli konsekvensen av den föreslagna lösningen.⁷⁷

4.3.7 Alternativa lösningar

Kommittén ansåg inte att skattesystemet är det bästa sättet att lösa de problemen i attraktiva fritidshusområden utan att olika former av bidrag och stöd kan vara bättre lämpade för den aktuella typen av grundläggande strukturella problem. Dock insåg man att behovet av en snabb lösning som löste de akuta problem som uppkommit bäst kunde tillgodoses genom de aktuella skatteändringarna.⁷⁸ De då gällande bostadsbidrags- och bostadstilläggsystemen framstod i kommitténs undersökning inte som tillräckliga alternativ för att snabbt lösa det uppkomna problemet.⁷⁹ Om lagstiftaren uppmärksammat det växande problemet på ett tidigare stadium hade mer långsiktiga åtgärder kunnat sättas in istället för att använda fastighetsskattelindringen som en akut lösning.

4.4 Fastighetsbeskattningskommitténs slutbetänkande SOU 2000:34

I slutbetänkandet har kommittén tagit ställning i frågan om en begränsningsregel ska utformas med eller utan geografiska kvalifikationskriterier och föreslår att:

”En landsomfattande begränsningsregel införs i syfte att lindra de likviditets- och kostnadsproblem som den löpande beskattningen medför för vissa hushåll. Regeln innebär att skattens andel av hushållsinkomsten begränsas om vissa villkor är uppfyllda.”⁸⁰

Fastighetsbeskattningskommittén hänvisar till det tidigare lämnade delbetänkandet och säger att för att reducera problemen med fastighetsskatten bör en begränsningsregel införas som får användas oavsett var i landet fastigheten är belägen. I en fotnot nämns även att man i delbetänkandet redovisade en begränsningsregel som bara skulle tillämpas i vissa områden som uppfyllde vissa villkor. Jag finner det märkligt att man inte närmare redogör för varför man valt att föreslå modellen utan geografiska kvalifikationskriterier. Orsaken torde dock vara att förslaget inte fick något positivt bemötande hos flertalet remissinstanser men istället för att hänvisa till det väljer utredningen att endast kort nämna, i en fotnot, att det fanns ett alternativt förslag i delbetänkandet. Man medger dock att den föreslagna regelns utformning kan komma att bli komplicerad samt att oönskade bieffekter, tex. i form av

⁷⁷ SOU 1999:59, s. 175f.

⁷⁸ SOU 1999:59, s. 139.

⁷⁹ SOU 1999:59, s. 148.

⁸⁰ SOU 2000:34, s. 15.

marginaleffekter, eventuellt kommer att uppstå. Dock kommer de positiva effekterna kommer att överväga de negativa enligt utredningen.

4.5 Proposition 2001/02:3

Den 27 september 2001 överlämnade regeringen propositionen om en begränsningsregel för fastighetsskatten till riksdagen. Dess huvudsakliga innehåll bestod av ett förslag till en begränsningsregel för fastighetsägare och tomträttsinnehavare som bor i småhus, med vilket avsågs småhusenheter och småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenheter. I inledningen anges att begränsningsregeln kortfattat innebär att fastighetsskatten inte ska överstiga 5% av den skattskyldiges inkomst.⁸¹ Det förslag som lades fram i propositionen är i överensstämmelse med den nu gällande lagtexten med undantag för att gränsen för tillämpning av begränsningsregeln har sänkts till 4%.

4.5.1 Ärendets beredning

I 2001 års budgetproposition redovisades att det påbörjats ett arbete med att utforma regler för att begränsa fastighetsskatten för hushåll med låga inkomster.⁸² Tidigare hade Fastighetsbeskattningskommittén utarbetat såväl ett delbetänkande⁸³ som ett slutbetänkande⁸⁴ men det var Finansdepartementet som i en promemoria den 9 mars 2001 presenterade förslaget. Utredningen hade mött en avsevärd mängd kritik och det var därför regeringen ansåg att förslaget behövde modifieras innan det lades fram och så skedde i Finansdepartementet.⁸⁵

4.5.2 Kritik mot regeringens förslag

Sammanfattningsvis kan sägas att flera av remissinstanserna var kritiska till regeringens förslag på ett flertal olika punkter. Kritiken hörsammades dock inte i någon nämnvärd omfattning utan regeringen ansåg att behovet av en begränsningsregel var så angeläget att det inte kunde vänta. Kritiken mot förslaget som sådant baserades delvis på att man ansåg att komplexiteten i skattesystemet skulle öka om förslagen genomfördes.⁸⁶

I finansdepartementets promemoria föreslog man en utvidgning av hushållsbegreppet så att även sambor enligt sambolagen⁸⁷ skulle medräknas. Regeringen delade dock inte uppfattningen att hushållsbegreppet borde utökas och föreslog därför i propositionen att endast de personer som sambeskattas enligt lagen om statlig förmögenhetsskatt borde ingå i hushållet. Detta var även den definition som förordats i utredningen. Genom att använda

⁸¹ Prop. 2001/02:3, s. 1.

⁸² Prop. 2001/02:1, s. 193.

⁸³ SOU 1999:59.

⁸⁴ SOU 2000:34.

⁸⁵ Prop. 2001/02:3, s. 15.

⁸⁶ Prop. 2001/02:3, s. 18f.

⁸⁷ Lagen (1987:232) om sambors gemensamma hem.

samma hushållsbegrepp som i lagen om statlig förmögenhetsskatt menade regeringen att komplexiteten i regelverket skulle minska. Kritik riktades mot regeringens förslag för att det frångick en individbaserad beskattning och en återgång till sambeskattnings.⁸⁸ I svaret till kritiken hävdades enbart att regeringen tycker att ”det är nödvändigt att ta hänsyn till hushållsmedlemmarnas inkomster och inte bara till fastighetsägarens”⁸⁹.

Ytterligare kritik riktades mot regeringens förslag att 15 % av den skattskyldiges förmögenhet ska räknas in i hushållsinkomsten samt att man vid beräkningen av hushållsinkomsten inte ska ta hänsyn till underskott i inkomstslaget kapital.⁹⁰ Regeringen delade visserligen uppfattningen att det inte är ovanligt att fastighetsägaren har ett underskott av kapital till följd av ränteutgifter men vägrade å andra sidan risken för att hushåll skuldsätter sig för att komma i åtnjutande av begränsningsregeln tyngre.⁹¹ Lagrådet dömer ut regeringens svar som ”tämligen onyanserat”⁹² och därmed inte särskilt övertygande. ”Regeringen har förståelse för den av Lagrådet framförda synpunkten men finner likväl att övervägande skäl talar för att underskott i inkomstslaget kapital inte skall beaktas vid inkomstberäkningen.”⁹³ Det är i mina ögon svårt att förstå i vilket avseende regeringen har förståelse för Lagrådets argument när man väljer att agera tvärtom. Vidare hade det varit önskvärt att de övervägande skälen som övertygat regeringen redogjorts för i större utsträckning i propositionen.

Förslaget att man även ska beakta eventuell förmögenhet vid beräkningen av hushållsinkomsten fanns inte i Fastighetsbeskattningskommitténs betänkande. Man pekade där på att det ofta är just kombinationen av fastighetsskatt och förmögenhetsskatt hänförlig till bostaden som utgör ett stort problem. Vidare menade man att begränsningsregeln skulle förlora betydelse för de hushåll som innehar en förmögenhet.⁹⁴ Förslaget om beaktande av förmögenhet vid beräkning av hushållsinkomsten tillkom först i Finansdepartementets promemoria och regeringen ställde sig bakom förslaget med hänvisning till ”starka rättviseskäl”⁹⁵. Regeringen menade att de belopp som kommer i fråga endast är mycket stora förmögenheter som bör påverka möjligheterna för den enskilda att erhålla skattereduktion. Att beloppen blir stora beror på att avdrag först ska göras för fribeloppet enligt lagen om statlig förmögenhetsskatt samt att därefter avdrag ska göras för den aktuella fastighetens taxeringsvärde, dock max 3 miljoner kronor.

Att det då är fråga om relativt stora förmögenheter håller jag med om. Vad jag inte förstår är dock varför det skulle vara lättare för personer som har en större förmögenhet att finansiera betalningen av fastighetsskatten med en lön som, om inte förmögenheten beaktats, annars hade varit liten nog för att

⁸⁸ Prop. 2001/02:3, s. 22.

⁸⁹ Prop. 2001/02:3, s. 23.

⁹⁰ Prop. 2001/02:3, s. 28.

⁹¹ Prop. 2001/02:3, s. 29.

⁹² Prop. 2001/02:3, s. 29.

⁹³ Prop. 2001/02:3, s. 30.

⁹⁴ SOU 1999:59, s. 190.

⁹⁵ Prop. 2001/02:3, s. 30.

komma ifråga för begränsningsregeln. På detta sätt tillåts fastighetsskatten på sikt urholka den enskildes förmögenhet.

Vidare anser jag det inte vara motiverat att taxeringsvärden över 3 miljoner inte får dras av vid beräkningen av hushållsinkomsten. Som nämnts tidigare ger ägandet till en fastighet ingen avkastning i form av pengar och det förhållandet ändras inte om taxeringsvärdet är högre eller lägre. En situation som därigenom kan uppkomma är den att personer, som sedan lång tid tillbaka bott i ett hus i ett område som på senare år varit utsatt för kraftiga höjningar i såväl marknadsvärde som taxeringsvärde, kan komma att anses ha en förmögenhet som delvis består av fastighetens taxeringsvärde. Problemet uppkommer när denna förmögenhet läggs till grund för hushållsinkomsten enligt beräkningen för begränsningsregeln. Om taxeringsvärdet överstiger 3 miljoner och således räknas in i hushållsinkomsten leder det till en ohållbar situation för de personer som önskar bo kvar och inte realisera värdet i fastigheten. Skälen för min ståndpunkt är desamma som ovan, varför skulle det vara lättare för en person som bor i ett hus med högt taxeringsvärde att finansiera betalningen av fastighetsskatten, förutsatt att övriga omständigheter är likvärdiga?

4.6 Analys

I detta avslutande avsnitt om begränsningsregeln har jag för avsikt att sammanfatta det ovan sagda samt analysera huruvida begränsningsregeln fyller sitt uttalade syfte.

Begränsningsregeln har nyligen modifierats genom att den andel av hushållsinkomsten som skatten högst får uppgå till har sänkts med en procentenhet. Därigenom torde ytterligare hushåll komma i åtnjutande av begränsningen.

De problem som begränsningsregeln inte löser är dock flera. Först och främst får begränsningen bara användas för permanentbostäder vilket bidrar till att fritidshus i områden där det även finns permanentbostäder åsätts ett högt taxeringsvärde och således en hög fastighetsskatt som inte ger någon begränsning även om hushållsinkomsterna är låga. Det torde vara relativt vanligt förekommande att äldre personer väljer att bo i en lägenhet samt att ha ett fritidshus som man spenderar sommaren i. Eftersom man i de flesta fall då inte torde anses vara permanent bosatt i fritidsfastigheten kommer man inte i åtnjutande av begränsningsregeln överhuvudtaget då den inte används för permanentboende i lägenhet. Det faktum att fastighetsskatten inte står i proportion till den skattskyldiges inkomster är ytterligare ett problem som begränsningsregeln inte förmår lösa. Därutöver är det ett faktum att fastighetsskatten är en mycket omdebatterad politisk fråga. Om begränsningsregeln hade fyllt sitt syfte, att inte tvinga någon att lämna sitt hem pga.

skatteuttaget, hade frågan troligtvis inte erhållit lika mycket utrymme i den allmänna debatten som den gör idag.⁹⁶

⁹⁶ I den ekonomiska vårpropositionen 2006 aviseras en utvidgning av begränsningsregeln så att den även ska tillämpas på fritidshus. Dessutom ska hushåll som idag får del av begränsningsregeln men som har fastigheter som taxeras för mer än 3 miljoner kronor, få lägre fastighetskatt på taxeringsvärden mellan 3 och cirka 5 miljoner kronor.

5 Dämpningsregeln

Priserna på fastighetsmarknaden har framförallt under senare år stigit kraftigt. Eftersom de allmänna och förenklade fastighetstaxeringarna sker med treårsintervaller kan det innebära att taxeringsvärdet sprängvis höjs mycket kraftigt. För att dämpa stora höjningar av fastighetsskatten finns det en dämpningsregel som gör att höjningen sprids ut över de år som kvarstår till nästa ordinarie fastighetstaxering.⁹⁷ Regeln gäller enbart för småhusenheter, bostadsdelen av hyreshusenheter samt småhus med tomtmark på lantbruksenheter.

Dämpningsregeln ska även tillämpas vid särskild fastighetstaxering som sker emellan de ordinarie taxeringarna. Höjningen ska delas upp proportionellt över den tid som återstår till nästa ordinarie fastighetstaxering. Om taxeringsvärdet sänks ska däremot detta lägre värde användas meddetsamma, såvida inte dämpningsregeln ger ett lägre underlag för fastighetsskatten.

5.1 Egendomsskattekommitténs delbetänkande SOU 2003:3

Under slutet av 90-talet steg taxeringsvärdena för framförallt småhus mycket kraftigt. Med anledning av detta tillsatte regeringen en utredning som skulle utarbeta ett förslag för att de höjda taxeringsvärdena inte omedelbart skulle slå igenom för de berörda fastighetsägarna. Pga. det akuta läge som uppstått beslutade kommittén att behandla frågan om en dämpningsregel för fastighetsskatten med förtur.⁹⁸ Intressant statistik som återges i utredningen visar att taxeringsvärdena stigit med över 125% under perioden från 1991 till 2002 i Stockholms län och f.d. Malmöhus län. Detta kan jämföras med de lägsta höjningarna som under samma period var 50% i Norrbotten och Västernorrland.⁹⁹

5.1.1 Förslagets grundutformning

Kommitténs föreslog i utredningen att en dämpningsregel skulle införas för att dämpa uttaget av fastighetsskatt vid höjda taxeringsvärden. En höjning av taxeringsvärdet föreslogs inte slå igenom meddetsamma utan jämnt fördelas över de år som kvarstår av den löpande taxeringsperioden. Kommittén anförde vidare att dämpningsregeln endast skulle få tillämpas för småhusenheter, bostadsdelen av hyreshusenheter och småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet, dvs. taxeringsenheter som är inrättade för bostäder. Om ändringen av taxeringsvärdet inte ägde rum vid allmän eller förenklad fastighetstaxering utan vid en särskild fastighetstaxering löd förslaget att dämpningsregeln skulle få tillämpas även i dessa fall men att höjningen då

⁹⁷ FSL 2a §.

⁹⁸ SOU 2003:3, s. 11.

⁹⁹ SOU 2003:3, s. 45.

skulle fördelas på de år som kvarstod av den löpande taxeringsperioden. Om den särskilda fastighetstaxeringen sker året innan antingen förenklad eller allmän taxering innebär det att höjningen endast kommer att delas upp i två delar. Det första året ökar taxeringsvärdet således med hälften av den totala ökningen och nästkommande år betalas fastighetsskatt utifrån hela det nya taxeringsvärdet.

Med den föreslagna dämpningsregeln var det uttalade syftet att öka förutsebarheten i beskattningen och motverka ”dramatiska höjningar av skatteuttaget mellan beskattningstillfällen”¹⁰⁰. Detta syfte råder dock inte bot på det bakomliggande problemet med fastighetsskatten, nämligen att den gör det svårt för permanentboende att betala den höjda fastighetsskatten. Problemet löses inte genom en dämpningsregel, i mina ögon skjuts det bara på framtiden. Å andra sidan möjliggör den för fastighetsägare att planera höjda skattebetalningar under ett antal år men för de hushåll som redan lever med låga inkomster, dock inte så låga att begränsningsregeln kan tillämpas, hjälper det föga att veta att om tre år kommer man inte ha råd att betala fastighetsskatten. Ledamoten Marianne Andersson (c) anför i sin reservation mot förslaget liknande kritik. Hon menar att den föreslagna dämpningsregeln inte råder bot på de grundläggande problemen som finns i fastighetsbeskattningen och därmed inte heller leder till rättvis eller rimliga taxeringsvärden.¹⁰¹

5.1.2 Landsomfattande dämpningsregel

Vidare ansåg kommittén att den föreslagna dämpningsregeln skulle vara landsomfattande och inte begränsad till att gälla i särskilt angivna geografiska områden.¹⁰² Detta konstaterande står i kontrast till den omfattande diskussion som fördes i Fastighetsbeskattningskommitténs utredning SOU 1999:59 om behovet av en regional begränsningsregel. Skälen som då anfördes var att taxeringsvärdena på senare år kraftigt stigit i särskilt attraktiva fritidshusområden och att fastighetsägarna på dessa platser var i behov av en begränsning av fastighetsskatten. Av den framlagda statistiken framgår att det är främst i storstadsregionerna m.fl. områden som taxeringsvärdena ökat mest. Borde inte då samma argument läggas till grund för utformningen av en dämpningsregel? Visserligen valde man inte att göra begränsningsregeln regional men med hänsyn till den omfattande diskussion som fördes hade det varit önskvärt med en vidareutveckling av konstaterandet att dämpningsregeln ska vara landsomfattande. Själv är jag av den uppfattningen att fastighetsskatten är en skatt som drabbar alla fastighetsägare, även om vissa känner av den mer än andra. Däremot tror jag att det lätt skulle uppstå rättviseproblem och gränsdragningsvårigheter om man valde att erbjuda lättnader i fastighetsbeskattningen enbart beroende på var den aktuella fastigheten är belägen i landet. Detta anser jag vara fallet för såväl begränsningsregeln som dämpningsregeln.

¹⁰⁰ SOU 2003:3, s. 51.

¹⁰¹ SOU 2003:3, s. 70.

¹⁰² SOU 2003:3, s. 51.

5.1.3 Fastigheter utomlands

Kommittén övervägde även huruvida dämpningsregeln skulle vara tillämplig på utomlands belägna fastigheter.¹⁰³ Inledningsvis konstaterade man att för utomlands belägna fastigheter finns det inget taxeringsvärde att lägga till grund för beskattningen utan man får istället knyta beskattningen till fastighetens marknadsvärde. Därefter konstaterar man att det därför inte finns samma behov av att införa åtgärder som dämpar uttaget av fastighetsskatt. Eftersom man för fastigheter i utlandet således anpassar beskattningen efter marknadsvärdet uppkommer inte de språngvisa höjningar som kan vara fallet vid fastighetstaxeringen för i Sverige belägna fastigheter. För varje beskattningstillfälle höjs marknadsvärdet maximalt med den utveckling som skett sedan föregående år och därmed uppnås i princip samma effekt som vid tillämpning av dämpningsregeln. Varje höjning för en fastighet i utlandet blir mindre än vad som varit fallet om värdering enbart skett vart tredje år.

5.1.4 Dämpningsregeln vid särskild fastighetstaxering

Frågan om höjt taxeringsvärde pga. särskild fastighetstaxering ägnar kommittén extra uppmärksamhet. En sådan höjning beror inte på den allmänna prisutvecklingen utan föranleds av ändringar i fastighetens beskaffenhet. Det kan tex. röra sig om en om- eller tillbyggnad eller andra saker som påverkar fastighetens fysiska egenskaper. Ytterligare orsaker kan vara fastighetsreglering eller en annan indelning i taxeringsenheter. Behov av ny taxering kan även uppstå pga. att någon byggnad på fastigheten rivits eller brunnit ner. På senare år har även olika typer av miljöinvesteringar blivit allt vanligare grunder för nytaxering. Särskild fastighetstaxering sker de år varken allmän eller förenklad fastighetstaxering äger rum.¹⁰⁴

Anledningen till att kommittén föreslog att dämpningsregeln skulle vara tillämplig även vid särskild fastighetstaxering var främst att göra systemet enkelt, lättadministrerat och schabloniserat. Ytterligare skäl var att undvika att värdehöjande åtgärder på fastigheten koncentreras till de år då allmän eller förenklad fastighetstaxering sker. En sådan effekt skulle lätt kunna uppstå om man för höjda taxeringsvärden under dessa år fick tillämpa dämpningsregeln men inte för höjda taxeringsvärden under åren däremellan.

5.1.5 Dämpningsregeln vid nybyggnation

För nybyggda hus gäller en särskilt förmånlig regel som säger att ingen fastighetsskatt ska betalas för de fem första åren och under de därefter kommande fem åren ska endast halv fastighetsskatt betalas. Nedsättningen av fastighetsskatten innebär dock inte att fastigheten inte åsätts något taxeringsvärde utan taxeringen pågår som normalt vid allmän, förenklad och

¹⁰³ SOU 2003:3, s. 51.

¹⁰⁴ SOU 2003:3, s. 51f.

särskild fastighetstaxering. Kommittén föreslog att dämpningsregeln skulle ”rulla på i skuggan av skattebefrielsen”¹⁰⁵ på samma sätt som taxeringsvärdet fram till dess att fastighetsskatt börjar betalas. När fastighetsskatten väl börjar betalas efter fem år avsåg kommittén att fastighetsägaren skulle få dra fördel av dämpningsregeln som om fastigheten varit med i dämpningssystemet hela tiden.

5.1.6 Särskilda yttranden

Ledamoten Mikael Odenberg (m) pekar i sitt särskilda yttrande på de brister det svenska fastighetsbeskattningssystemet innehåller genom att framhålla att man ser sig tvungen att införa såväl en begränsningsregel som en dämpningsregel inom en kort tidsrymd. Enligt hans mening är detta bevis nog på att det svenska fastighetsskattesystemet har havererat.¹⁰⁶ En av lagstiftarens målsättningar är att skapa tydliga lagregler som klart anger vad som gäller. Att först införa ett system för beskattning av fastigheter för att sedan modifiera detta synes inte vara optimalt. Dels skapar det osäkerhet för de enskilda hushållen som får leva i ovisshet rörande den framtida beskattningen av det hus de är bosatta i. En lagregel bör vidare vara förutsebar och när det ständigt införs nya ändringar i fastighetsbeskattningen ökar det självklart komplexiteten i regelsystemet. Som Odenberg framhåller är det inte ett sunt beskattningssystem om det ständigt behöver reformeras för att inte leda till förödande konsekvenser för befolkningen. Avslutningsvis säger Odenberg att ”ingen dämpningsregel i världen”¹⁰⁷ kan råda bot på det faktum att fastighetsskatten i grund och botten är en skatt på en fiktiv avkastning, en s.k. icke-monetär avkastning, eftersom den inte är rättfärdigad. Vad Odenberg menar med termen rättfärdigad framgår dock inte av yttrandet. Min tolkning av ordet är att en lagregel ska vara berättigad och det ska finnas godtagbara skäl för dess existens för att den ska anses vara rättfärdigad. Bedömningen ligger många gånger i allmänhetens ögon vilken ju är föremål för lagstiftningen. Det faktum att fastighetsskatten är en statlig skatt gör det i mina ögon svårare att rättfärdiga densamma. Om pengarna istället gått till den kommunala verksamheten och därmed finansierat en del av de dagliga tjänster som enskilda själva använder sig av tror jag att det varit lättare att hävda att skatten är rättfärdigad. Vad Odenberg menar i det aktuella uttalandet tror jag dock snarare hänger ihop med det faktum att han anser att det inte finns några godtagbara skäl att beskatta enskilda för en avkastning som inte genererar några intäkter för desamma i form av kontanta medel.

Ledamoten Anna Grönlund (fp) instämmer i Odenbergs kritik mot dämpningsregeln för att den inte löser fastighetsbeskattningens grundproblem. Den typen av akuta lösningar leder inte till ett tillfredsställande resultat utan fyller bara tillfälligtvis ut hål och sprickor i det gamla systemet.¹⁰⁸ Detta är en målande bild av det gällande fastighetsskattesystemet.

¹⁰⁵ SOU 2003:3, s. 55.

¹⁰⁶ SOU 2003:3, s. 71.

¹⁰⁷ SOU 2003:3, s. 71.

¹⁰⁸ SOU 2003:3, s. 72.

Ledamoten Per Landgren (kd) kritiserar förslaget om en dämpningsregel på den grunden att det hade varit mer befogat att utreda hela fastighetsskattesystemets legitimitet istället för att bara akut lösa den kritiska frågan. Han efterfrågar ett ”etiskt legitimt och finanspolitiskt ansvarsfullt alternativ”¹⁰⁹ till dagens system. Ett sådant alternativ skulle vara lösningen på det lappande och lagande som pågått under slutet av 90-talet och början av det nya millenniet. Istället för att ständigt behandla de mest trängande frågorna med förtur borde hela systemet och grunderna för fastighetsbeskattningen ses över. Liksom i Odenbergs yttrande är det i detta yttrande svårt att veta vad författaren menar med begrepp såsom legitimitet. Jag tror att även Landgren vill belysa att skatten, för att vara legitim, ska anses rimlig från skattebetalarnas synvinkel och det ska även vara tydligt vad pengarna används till. Om enskilda märker att de pengar de betalar i skatt används till verksamheter som man berörs av torde det vara lättare att acceptera ett skatteuttag som man i grunden har svårt att anse legitimt. Som jag påpekade i tidigare stycke försvåras allmänhetens möjligheter att uppfatta skatten som legitim när intäkterna går till staten och inte till den verksamhet som bedrivs nära medborgarna, företrädesvis i kommunerna.

Som synes skapar termer som rättfärdighet och legitimitet problem då de används för att beskriva nuvarande skattesystem. Det är inte tillräckligt att slå fast att något är orättfärdigt eller illegitimt utan enligt min mening krävs även att man förklarar varför man anser så vara fallet. Detta saknas i viss utsträckning i de särskilda yttrandena som jag redogjort för ovan och det är en brist eftersom en förklaring hade skapat en djupare förståelse för ställningstagandena.

5.2 Införandet av dämpningsregeln

Riksdagen antog förslaget till en dämpningsregel och reglerna trädde i kraft den 31 december 2003. I propositionen från regeringen har förslaget till dämpningsregel i allt väsentligt samma utformning som i Egendomsskattekommitténs förslag.¹¹⁰ Inte heller remissinstanserna har haft något att invända mot förslaget i stort. Regeringen uttalar att en dämpningsregel av det angivna slaget motverkar kraftiga språngvisa höjningar av underlaget för fastighetsskatt och medför således en jämnare utveckling av skatteuttaget.¹¹¹ Man betonar dock att dämpningsregeln inte i första hand tar sikte på att lösa det ”likviditets- och kostnadsproblem som uttaget av fastighetsskatt kan medföra”¹¹². Detta är i mina ögon ett mycket sunt konstaterande.

I Egendomsskattekommitténs huvudbetänkande som publicerades först efter det att dämpningsregeln införts konstaterar man att regeln införts och att den hjälper till att fördela den skattehöjning som blir resultatet av kraftigt höjda taxeringsvärden vid fastighetstaxeringen. Det framhålls dock att dämpnings-

¹⁰⁹ SOU 2003:3, s. 74.

¹¹⁰ Prop. 2003/04:19, s. 23-32.

¹¹¹ Prop. 2003/04:19, s. 24.

¹¹² Prop. 2003/04:19, s. 25.

regeln egentligen inte gör något mer än att dämpa effekten av höjningar i taxeringsvärdet och att den därmed innebär en jämnare utveckling av fastighetsskatten.¹¹³ I mina ögon har ambitionen sänkts något från de uttalanden som gjordes i det tidigare delbetänkandet, vilka lätt gav intrycket att en dämpningsregel i viss mån skulle råda bot på en del av de grundläggande problem som fastighetsskatten skapar för fastighetsägare.

¹¹³ SOU 2004:36, s. 190f.

6 Nedsättning av fastighetsskatten

6.1 Lagtexten

Under vissa omständigheter finns det möjlighet att få fastighetsskatten nedsatt. Lagrummet som behandlar nedsättning återfinns i FSL och har följande lydelse:

"Har byggnad som är avsedd för användning under hela året, på grund av eldsvåda eller därmed jämförlig händelse inte kunnat utnyttjas under viss tid eller har i sådan byggnad för uthyrning avsedd lägenhet inte kunnat uthyras, får fastighetsskatten nedsättas med hänsyn till den omfattning, vari byggnaden inte kunnat användas eller uthyras. Har så varit fallet under endast kortare tid av beskattningsåret, skall någon nedsättning dock inte ske."¹¹⁴

Möjligheten till nedsättning av fastighetsskatten finns bara för permanentbostäder, dvs. ”byggnad som är avsedd för användning under hela året”. Det innebär att fritidsfastigheter som enbart används för säsongsboende inte kommer i fråga för nedsättning av fastighetsskatten. Om så har varit fallet endast under kortare tid av beskattningsåret ska dock ingen nedsättning ske. Hinder som varar längre i tid utgör därför grund för nedsättning av fastighetsskatten.

Lagregeln består som synes av två led. Det första anger att om en byggnad pga. eldsvåda eller därmed jämförlig händelse inte kunnat utnyttjas under viss tid får fastighetsskatten nedsättas med hänsyn till den omfattning som byggnaden inte kunnat användas. Det andra ledet anger att om i sådan byggnad för uthyrning avsedd lägenhet inte kunnat uthyras, får fastighetsskatten nedsättas med hänsyn till den omfattning vari byggnaden inte kunnat uthyras. Det är möjligt att tolka den andra delen av lagregeln på två olika sätt. Den första tolkningen innebär att med ”sådan byggnad” förstås en sådan byggnad som pga. eldsvåda eller annan jämförlig händelse inte kunnat utnyttjas. Det innebär att lagregeln endast ger möjlighet till nedsättning av fastighetsskatten om hinder mot uthyrning förelegat pga. att byggnaden varit utsatt för eldsvåda eller dylikt. Den andra tolkningen innebär att man tolkar ”sådan byggnad” som en hänvisning till de inledande orden i lagstadgandet, dvs. ”byggnad som är avsedd för användning under hela året”. Därmed skulle det inte vara något krav att den byggnad som inte gått att hyra ut varit drabbad av eldsvåda eller därmed jämförlig händelse.

Tegnander anförde redan 1994 i SkatteNytt att lagtexten inte rimligtvis kan tolkas på annat sätt än att ”jämkning ska ske av fastighetsskatten när lägenhet som är avsedd för uthyrning inte kunnat uthyras även om outhyrningen

¹¹⁴ FSL 3 § 4 st.

beror på andra omständigheter än att lägenheten ej kan utnyttjas pga. eldsvåda o dyl.”¹¹⁵. Vidare konfronterar han den av dåvarande Skatteverket intagna ståndpunkten, att nedsättning av fastighetsskatten endast skulle ske vid eldsvåda eller liknande. Han menar att om så var lagstiftarens intention hade det inte varit nödvändigt att införa skrivningen om uthyrningsfallen eftersom dessa då automatiskt hade fallit under tillämpningen. Om en lägenhet inte kan nyttjas pga. eldsvåda är det inte heller troligt att densamma kan hyras ut. Avslutningsvis framhålls att det vid hinder mot uthyrning pga. andra orsaker än eldsvåda torde vara mer angeläget att fastighetsskatten sätts ned eftersom det i de fallen inte utgår någon försäkringsersättning för den skadade byggnaden, vilket antas vara fallet vid eldsvåda. Tegnanders slutsats är således att ”fastighetsskatten ska jämkas om lägenhet som är avsedd för uthyrning ej kan hyras ut pga. läget på ortens hyresmarknad eller ombyggnation eller annat liknande skäl”¹¹⁶.

Skatteverket var tidigare av den uppfattningen att lagen skulle tolkas så att nedsättning av fastighetsskatten endast kunde aktualiseras vid eldsvåda, översvämning, jordras eller liknande. Man uttalade att den omständighet att en lägenhet inte kunnat hyras ut pga. för hög hyressättning eller ett överskott av lägenheter på den aktuella orten inte utgjorde grund för nedsättning.¹¹⁷ Denna hållning utsattes för hård kritik, bla. av Tegnander i ovan refererade artikel i SkatteNytt från 1994. Efter regeringsrättsdomarna utgav Skatteverket därför en ny handledning med titeln ”Nedsättning av fastighetsskatt när lägenheter inte kan hyras ut”¹¹⁸. Denna kommer att redogöras för nedan efter det att Regeringsrättens avgörande behandlats.

Jag finner Tegnanders anförda argumentation vara övertygande eftersom den visar på den absurditet som uppstår vid en tolkning som enbart tillåter nedsättning vid eldsvådefallen. Syftningen från uthyrningsfallet kunde dock vara tydligare för att undvika konflikter kring huruvida det är byggnad som utsatts för eldsvåda eller en byggnad som är avsedd för användning under hela året som åsyftas. Vid en närmare granskning av lagtexten anser jag dock att det ur ordalydelsen framgår med relativt stor tydlighet att det som åsyftas med ”sådan byggnad” är att den är en permanentbostad. Skatteverkets hållning synes stå i motsats till lydelsen av lagrummet enligt den tolkning jag förespråkat. Däremot anser jag att ett av Skatteverkets framförda argument torde gå att använda, nämligen att man inte kan hävda hinder mot uthyrning på den grunden att man sätter hyran så högt att potentiella hyresgäster försvunnit. Det skulle lätt leda till kringgåenden genom att fastighetsägare ansöker om nedsatt fastighetsskatt pga. att lokaler avsiktligt står tomma pga. orimlig hyressättning.

Oklarheten kring den egentliga innebörden av lagrummet skapade dock problem i rättstillämpningen och det är därför nödvändigt att undersöka de fö-

¹¹⁵ Tegnander, SkatteNytt 1994, s. 682.

¹¹⁶ Tegnander, SkatteNytt 1994, s. 682.

¹¹⁷ RSV Dnr 12856-92/900 samt Handledning 1998 års taxering s. 666-667.

¹¹⁸ RSV Dnr 11104-98/900.

rarbetsuttalanden som finns tillgängliga innan jag därefter går in på Regeringsrättens avgörande i frågan.

6.2 Förarbetena

I förarbetena till lagrummet är det svårt att finna något klagande kring vilket av de två tolkningsalternativen som bör ges företräde. En ledning är att det i förarbetena till det nu gällande stadgandet angavs att innehållet delvis motsvarar tidigare bestämmelser i KL.¹¹⁹ Den tidigare gällande regeln står kvar i till synes samma skick som innan skattereformen. Då det saknas kommentarer kring dess innebörd torde samma bakomliggande syfte som fanns vid införandet av KL kunna användas i argumentationen om innebörden av stadgandet i FSL. Regeln i KL infördes genom prop. 1953 nr 187 men där har inte bestämmelsen kommenterats särskilt. I den föregående utredningen angavs däremot att nedsättning kunde komma ifråga på olika grunder. Meningen avslutas med ”eller ock bristande möjlighet att uthyra för uthyrning avsedd lägenhet”¹²⁰. I denna formulering finns ingen hänvisning till någon tidigare bisats i meningen och det framgår relativt tydligt att hinder mot uthyrning utgör en självständig nedsättningsgrund. Vid en sådan långtgående utredning kring det aktuella lagrummets ursprung finns det alltså skäl som talar för att hinder mot uthyrning, som inte beror på eldsvåda eller liknande, av lägenhet skulle kunna utgöra en grund för nedsättning av fastighetsskatten.

6.3 Praxis

Trots det till synes logiska resonemanget uppkom i slutet av 90-talet den situationen att två kammarrätter i landet kom till skilda beslut i två fall med liknande omständigheter och frågan hänsköts därför till Regeringsrätten för slutligt avgörande.¹²¹ I de två kammarrättsdomarna förelåg olika skäl till att det inte gått att hyra ut de aktuella byggnaderna, i det första målet berodde det på ombyggnation¹²² medan det i det andra fallet berodde på bristande möjlighet att hyra ut lägenheter pga. dålig hyresmarknad¹²³.

Kammarrätten i Stockholm hänvisade i sina domskäl till det ovan återgivna uttalandet från förarbetena till bestämmelsen i KL och pekade på att denna bestämmelse överförts till den nya lagen i princip i oförändrat skick. Därmed ansåg man att hinder mot uthyrning vid ombyggnation utgjorde en självständig grund för nedsättning av fastighetsskatten.

Kammarrätten i Jönköping, däremot, ansåg att den uteblivna uthyrningen av byggnaden nödvändigtvis skulle bero på eldsvåda eller därmed jämförlig händelse för att nedsättning av fastighetsskatten skulle aktualiseras. Uttalan-

¹¹⁹ Prop 1989/90:110, s. 732.

¹²⁰ BevU nr 50 för år 1953 s. 9.

¹²¹ RÅ 1998 ref 27.

¹²² Kammarrättens i Stockholm dom 1997-01-16 mål nr 1927-1995.

¹²³ Kammarrättens i Jönköping dom 1996-10-29 mål nr 1725-1726-1996.

det i förarbetena till KL föranledde inte att man ändrade sitt ställningstagande i frågan.

I Regeringsrättens avgörande RÅ 1998 ref 27 avgjordes de två återgivna målen samt ytterligare ett antal och medgav nedsättning av fastighetsskatt pga. vakans, ombyggnad och rivning. Det mål som finns återgivet i Regeringsrättens årsbok rör fallet som överklagades från kammarrätten i Jönköping. Fastighetsägaren hade i det aktuella målet inte lyckats hyra ut delar av byggnaden trots upprepad annonsering i dagspress och villighet att hyra ut till starkt reducerad hyra eftersom det inte ens funnits någon presumtiv hyresgäst att förhandla med. Regeringsrätten gjorde en bokstavstolkning av lagrummet. Det avgörande för om nedsättning skulle medges rörde tolkningen av ”eller har i sådan byggnad för uthyrning avsedd lägenhet inte kunnat uthyras”. Detta är en hänvisning till det första ledet i lagregeln och, enligt Regeringsrätten, mer precist en hänvisning till ”som är avsedd för användning under hela året”. Slutsatsen blev därmed att lagtexten omfattar alla typer av hinder. Regeringsrätten framhåller vidare att den tolkningen stöds av det nu gällande lagstadgandets förebild, dvs. 24 § 2 mom. tredje stycket KL. Man menade att denna bestämmelse ännu tydligare med ”sådan byggnad” hänvisade tillbaka till den ovan citerade bisatsen. Hinder mot uthyrning utgjorde därför en självständig grund för nedsättning av fastighetsskatten redan enligt de tidigare gällande reglerna. I domskälen uppmärksammar man dock det uttalande som föredragande statsrådet gjort i förarbetena till FSL som visar att denne främst hade eldsvådefallen i tankarna då förslaget till den nya lagen lades fram. Dock menar man att ordalydelsen inte ger utrymme för en sådan begränsning och att hinder mot uthyrning därför utgör en självständig grund för nedsättning av fastighetsskatten. Som ett exempel på hinder mot uthyrning framhåller domstolen, med tanke på det överklagade målet, bristande efterfrågan på uthyrningslägenheter. Man tog kärandens uppgifter om att annonsering skett samt att han varit villig att bevilja hyresnedsättningar för goda och beviljade därför nedsättning av fastighetsskatten.

Tjernberg menar att domstolens resonemang i detta fall är ett exempel på att den gått mot en allt striktare tolkningsmetod.¹²⁴ Med strikt lagtolkningsmetod avses en större bundenhet till lagtexten och denna frångås därför endast i fall då den kan anses vara oklar. Eftersom lagtexten inte ansågs vara oklar i det aktuella avgörandet stannade Regeringsrätten vid en tolkning av lagtexten och gick alltså inte vidare till förarbetena för att utröna reglernas innebörd.

6.4 Skatteverkets promemoria

Den 25 november 1998 publicerade Skatteverket promemorian ”Nedsättning av fastighetsskatt när lägenheter inte kan hyras ut”¹²⁵. Promemorians syfte angavs vara att klargöra vilket beräkningssätt som leder till ett likfor-

¹²⁴ Tjernberg, SN 2003, s. 17.

¹²⁵ RSV Dnr 11104-98/900.

migst skatteuttag. Skatteverket undersöker ett antal frågeställningar och strävar i analysen efter att tolka lagtext, förarbeten och andra rättskällor på samma sätt som Regeringsrätten gjorde i de avgjorda målen.

Skatteverket undersöker närmare vilka beviskrav som uppställs vid de olika hindren mot uthyrning. Vid vakansfallen tolkar Skatteverket Regeringsrättens dom som att bevisbördan för att lägenheterna inte kunnat hyras ut ligger på fastighetsägaren. Detta innebär ett krav på fastighetsägaren att visa att det inte varit möjligt att hyra ut trots tex. annonsering och erbjudna hyresrabatter. Eftersom fastighetsägaren ska bevisa något negativt, något som inte existerat, torde kraven dock inte kunna drivas in absurdum. Bedömningen av om annonsering och andra åtgärder vidtagits i tillräcklig omfattning blir lätt godtycklig och därför bör kraven inte ställas alltför högt eftersom det skulle göra fastighetsägarnas situation mycket svår. Vidare framhåller Skatteverket att beviskraven gällande den påstådda vakansen kan variera beroende på om den aktuella fastigheten är belägen i ett område som har en hög generell vakansgrad. Beviskraven kan därmed gynna en fastighetsägare som innehar en fastighet i ett område där den allmänna vakansen är hög medan en fastighetsägare i ett attraktivt uthyrningsområde tvärtom kan missgynnas. Givetvis bör hänsyn tas till de rådande förhållanden i det aktuella området men det viktigaste torde dock enligt mig vara att bedöma den enskilde fastighetsägarens ansträngningar att få till stånd en uthyrning.

Skatteverket anger tre situationer där nedsättning inte bör medges. Det gäller i första hand de fall då hyresvärden avsiktligt inte hyr ut en lokal beroende på marknadsstrategiska skäl. Detta nämndes i ett tidigare avsnitt och förefaller vara förhållandevis självklart. Om fastighetsägaren inte vill hyra ut lokalen kommer han troligtvis inte heller att genomföra adekvat annonsering för att nå ett hyresavtal med en potentiell hyresgäst. Undantaget torde främst begränsas till de uppenbara fallen där fastighetsägaren inte är villig att anpassa hyressättningen efter vad som är brukligt på orten.

Vidare menar Skatteverket att nedsättning inte heller bör komma ifråga för outhyrda lokaler på orter där marknadsläget gör att risken för vakanser är liten. Detta kan dock skapa problem för den enskilda fastighetsägaren eftersom man då bara ser till de allmänna förhållandena. Det är även möjligt att det är lokalens egenskaper som omöjliggör uthyrning och då förefaller det orättvist om en fastighetsägare i en attraktiv uthyrningsort inte ska medges nedsättning i samma utsträckning som en fastighetsägare i ett område med höga vakanser. I tex. en studentstad är det inte omöjligt att vakansgraden är mycket låg för små lägenheter medan det är betydligt svårare att hitta presumtiva hyresgäster till större och dyrare lokaler. I sådana fall är det viktigt att se till marknadsläget för motsvarande typ av lokaler och inte till den generella vakansgraden på orten då det kan leda till snedvridningar i nedsättningsvillkoren.

Den tredje situationen då nedsättning av fastighetsskatten inte bör medges är enligt Skatteverket omsättningsvakanser. Det innebär att lokaler står tomma till följd av att fastighetsägaren avvaktar nya hyresgäster. Skatteverket me-

nar att det är fastighetsägaren som har bevisbördan för att så inte är fallet. Med ett sådant resonemang utgår jag från att Skatteverket tar för givet att en viss andel av de ägda lokalerna till följd av in- och utflyttning alltid kommer att stå tomma. Vilken denna andel är framgår däremot inte. Därmed innebär Skatteverkets uttalande en presumtion för att vakanser utgör omsättningsvakanser, om inte fastighetsägaren visar motsatsen. Detta kan inte ha varit avsikten vid formuleringen av undantaget eftersom fastighetsägaren då alltid skulle ha bevisbördan för att vakans föreligger. Därmed skulle de övriga undantagsfallen inte behövas eftersom den sistnämnda skulle vara heltäckande. Som jag förstår det avser Skatteverket med formuleringen att det är fastighetsägaren som har bevisbördan att visa att de lokaler som kan antas vara omsättningsvakanser inte är det. I frågan om hur stor andel av lokalerna som kan utgöra omsättningsvakanser vid en given tidpunkt ges dock ingen vägledning.

Beviskraven vid ombyggnadsfallen är, enligt Skatteverket, den faktiska tid under vilken ombyggnationen pågått och det är fastighetsägaren som ska redovisa detta. Däremot anser man inte att evakueringstiden ska räknas in i den tid för vilken nedsättning av fastighetsskatten medges. Anledningen är att man anser att lägenheterna går att hyra ut även under denna tid. Om fastighetsägaren menar att så inte är fallet är det han som har bevisbördan. Jag ställer mig tveksam till huruvida det alltid är möjligt att hyra ut lägenheterna under evakueringstiden. Om evakueringen pågår under en längre tid, tex. i stort hyreshus, är jag av den meningen att viss del av evakueringstiden borde hänföras till ombyggnaden. Evakueringen kan ses som en förberedelse inför ombyggnationen och borde således räknas in i densamma. Jag anser att evakueringen har närmare anknytning till ombyggnaden än det löpande boendet. Om inte ombyggnad skulle ske skulle det heller inte vara nödvändigt med en evakuering av fastigheten.

7 Fastighetsskatt och mänskliga rättigheter

Skyddet för de mänskliga rättigheterna har vuxit fram och utvecklats allt sedan 1200-talets Magna Charta. I de tidiga svenska landslagarna från 1300-talet återfinns bestämmelser som syftar till att skydda den enskildes rättigheter gentemot det allmänna. 1945 trädde FN:s deklaration om de mänskliga rättigheterna ikraft, ett dokument som satte mänskliga fri- och rättigheter i fokus. Europa har därefter utvecklats till den del av världen som har ett av de mest långtgående skydden för dessa rättigheter. Fem år efter FN-stadgan undertecknades även den Europeiska konventionen om de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna¹²⁶ av alla medlemmar i Europarådet. Innehållet i konventionen slår fast att de undertecknande staterna är skyldiga att skydda sina medborgare i enlighet med dess innehåll. Om en individ anser att någon av hans rättigheter blivit kränkt av en till konventionen ansluten stat ger konventionen honom möjlighet att söka upprättelse genom att starta en process mot den ansvariga regeringen. Efter att inhemska rättsmedel är uttömda hamnar fallet i den för ändamålet särskilt inrättade Europadomstolen för mänskliga rättigheter i Strasbourg.

Konventionen garanterar först och främst grundläggande fri- och rättigheter såsom rätten att slippa tortyr och tvångsarbete. Vidare föreskrivs i artikel 14 att rättigheterna ska gälla för alla, oberoende av kön, ras, religion, nationell eller social härkomst, minoritetstillhörighet, förmögenhet, börd eller ställning i övrigt. Uppräknningen i artikel 14 är inte uttömmande.¹²⁷ Konventionen garanterar även att individer ska ha rätt till domstolsprövning av olika administrativa beslut.

I RF 2:23 finns ett förbud som anger att lagar eller andra föreskrifter inte får meddelas i strid med Sveriges åtaganden pga. konventionen. I propositionen som föregick lagen om införlivande av Europakonventionen i svensk rätt anfördes däremot att Europakonventionen endast ska jämföras med lag.¹²⁸ Detta skapar viss förvirring kring vilken ställning Europakonventionen egentligen har i den svenska lagstiftningen. Med hänsyn till stadgandet i RF bör dock konventionen ha status som grundlag och det innebär att den vid en eventuell normkonflikt har företräde framför vanliga lagar.

Frågan som aktualiseras i relationen mellan de mänskliga rättigheterna och fastighetsskatten är huruvida det är en mänsklig rättighet att kunna bo kvar i sitt hus utan att tvingas bort av skatter. De artiklar i konventionen som kan vara av intresse i förhållande till fastighetsskatten är först och främst artikel 8 som handlar om rätten till skydd för privat- och familjeliv. I det första stycket slås fast att var och en har rätt till skydd för sitt privat- och familje-

¹²⁶ Europakonventionen är svensk lag sedan 1995, se lag (1994:1219).

¹²⁷ Nergelius, s. 532.

¹²⁸ Prop. 1993/94:117.

liv, sitt hem och sin korrespondens. I det andra stycket stadgas att ingen offentlig myndighet får ingripa i denna rättighet såvida det inte finns stöd för ett ingripande enligt lag och åtgärden ur demokratisk synvinkel är nödvändig med hänsyn till nationell eller allmän säkerhet, landets ekonomiska välstånd, för att förebygga oordning eller brott, för att skydda hälsa eller moral samt för att skydda andra personers fri- och rättigheter.

Den individuella äganderätten skyddas i den första artikeln i tilläggsprotokoll 1. Där står att varje fysisk eller juridisk person ska ha rätt till respekt för sin egendom och att ingen får berövas sin egendom. Undantaget från bestämmelsen är dock om det sker i det allmännas intresse och under de förutsättningar som anges i lag och folkrättens allmänna grundsatser. Det andra stycket föreskriver att bestämmelsen inte inskränker en stats rätt att genomföra sådan lagstiftning som staten finner nödvändig för att reglera nyttjandet av egendom i överensstämmelse med det allmännas intresse eller för att säkerställa betalning av skatter eller andra pålagor eller av böter och viten. Skatt kan alltså utgöra ett legitimt berövande av enskildas egendom enligt bestämmelsen. Dock är beskattningsmakten inte obegränsad utan inskränkningen av egendomsskyddet måste vara godtagbart i ett demokratiskt samhälle. Syftet med artikeln är att garantera ett skydd mot godtyckliga egendomsberövanden.¹²⁹ Europadomstolen har i ett flertal fall fällt medlemsstater för brott mot egendomsskyddet pga. nationella skatteregler. Som exempel på skatter som bedömts utgöra brott mot egendomsskyddet kan nämnas arvsskatt i målet *Jokela mot Finland*¹³⁰, moms i målet *SA Cabinet Diot och SA Gras Savoie mot Frankrike*¹³¹ och kyrkoskatt i målet *Darby mot Sverige*¹³².

Artikel 6 ger var och en rätt till en rättvis rättegång. Vid prövningen av någons civila rättigheter och skyldigheter eller vid anklagelse för brott är enligt konventionen berättigad till en rättvis och offentlig rättegång inom skälig tid och inför en oavhängig och opartisk domstol som upprättats genom lag.

Artikel 13 handlar om rätten till ett effektivt rättsmedel. Det innebär att var och en, vars rättigheter enligt konventionen blivit kränkta, ska ha tillgång till ett effektivt rättsmedel inför en nationell myndighet och detta även om kränkningen utförts av någon i offentlig ställning.

Jag kommer i detta avsnitt att titta närmare på fyra olika fall som drivits till Europadomstolen men dock inte tagits upp där. Det första fallet drevs av Skattebetalarnas förening och de tre efterföljande drevs av Villaägarnas Riksförbund. Argumentationen i de fyra fallen påminner i många delar om varandra men i vissa avseenden lyfts dock en del särigheter fram. Jag kommer att försöka fokusera på varje måls individuella egenskaper för att

¹²⁹ Fast. SkatteNytt 2006, s. 67.

¹³⁰ Dom av den 21 maj 2002, mål nr 28856/95.

¹³¹ Dom av den 22 juli 2003, mål nr 49217/99.

¹³² Dom av den 23 oktober 1990, Ser. A, vol 187.

undvika upprepningar. Det är min avsikt att i slutet av detta avsnitt försöka utröna vad domstolen hade kommit fram till om den valt att ta upp målen.

7.1 Fallet Hillborg

I fallet Hillborg förde Skattebetalarnas förening talan i Europadomstolen mot den svenska regeringen med motiveringen att fastighetsskatten kränker den enskildes skydd av äganderätten och att beskattningen av villaägare är diskriminerande. Man anförde att det då gällande fastighetsskattesystemet ledde till att människor tvingades flytta från sina hem. I anmälan till Europadomstolen hävdades att makarna Hillborgs rätt under artikel 8, artikel 1 i tilläggsprotokoll 1, artikel 6 och 13 blivit kränkt.

Makarna Hillborg var vid tiden för ansökan nypensionerade från sina tidigare arbeten som läkare. Den aktuella fastigheten var belägen i Stockholmsregionen och inrymde även deras gemensamma mottagning som de tidigare använt vid yrkesutövningen. Efter skattereformen i början på 90-talet, som innebar ändrad beskattning av självägda hus, anfördes att makarnas skatteförmåga försvagats och att de under senare år levt på existensminimum. De under 1996 införda årliga omräkningarna för fastighetstaxeringen försvårade situationen ytterligare.

Den första grunden för talan var att fastighetsskattesystemet är oförutsebart. När makarna förvärvade fastigheten var det inte möjligt att förutse kommande höjningar i taxeringsvärdet. Fastighetstaxeringens koppling till växlande marknadsvärden utgör ett ologiskt och godtyckligt system för beskattning av orealiserade värden. Vidare menade Hillborgs ombud att det faktum att fastighetsskatten inte går att överklaga för att få den fastställd inför en domstol visar att det saknas tillräckliga processgarantier. Man menade således att fastighetsskattesystemet inte uppfyllde kravet på legalitet.

Den andra grunden i inlagan till Europadomstolen var att skatterna för makarna Hillborg var oproportionerliga. Fastighetsskatten uppgick till 27.630 kr efter att reduktion enligt begränsningsregeln beräknats. Utöver detta betalades förmögenhetsskatt om 13.500 kr samt indirekta skatter för driften av huset om 37.996 kr. Det senare beloppet innefattade skatt för eldningsolja, elektricitet och vatten etc. Den totala skatten som var förknippad med makarnas boende uppgick därför till 79.126 kr för beskattningsåret. De totala skatterna uppgick därmed till mycket höga belopp i förhållande till den pension makarna erhåller. Det anges inte i inlagan hur stora inkomster makarna hade utan enbart att de totala skatterna tog en stor del av deras gemensamma disponibla inkomst i anspråk.

Genom den höga beskattningen menas att de rättigheter som stadgas i artikel 8 samt i art 1 i tilläggsprotokoll 1 om skydd för egendom inte beaktas från statens sida. Skyddet för var och ens rätt till sitt hem stadgas i artikel 8 och man hävdar att eftersom fastighetsskatten tvingar människor att lämna sina hem förnekas de rätten till sitt hem och staten bryter mot konventionen. Genom att ta ut fastighetsskatt med belopp som inte svarar mot betalningsför-

mågan i hushållen respekteras inte enskildas rätt till sin egendom enligt artikel 1 i tilläggsprotokollet. Därför menar ombuden att fastighetsbeskattningen står i strid med dessa artiklar.

Därefter anförs i inlagan att fastighetsskatten är diskriminerande enligt artikel 14 tillsammans med artikel 8 och artikel 1 i tilläggsprotokoll 1 om egendomsskyddet. Eftersom beskattningen av bostadsrätter och hyresrätter inte är kopplad till marknadsvärdet för dessa menar man att skillnaden gentemot beskattningen av självägda hus utgör diskriminering. Den omständigheten att marknadsvärdena på självägda hus under 90-talet stigit kraftigt i storstadsregionerna och attraktiva fritidshusområden gör diskrimineringen än mer påtaglig.

Slutligen framhålls att systemet står i strid med artikel 6 som garanterar tillgång till domstol. Lagregeln grundas på principen att taxeringsvärdet ska utgöra 75% av marknadsvärdet och trots detta är det inte möjligt att inför en domstol anföra besvär över att taxeringsvärdet överstiger 75%. Sådan prövning medges enbart om det föreligger ”speciella förhållanden”. Det gör att åtgärden inte kommer att vara effektiv enligt kändan. Eftersom tillgången till domstol därmed inte är reell menar ombuden att de sökande förnekas den rätt de har i enlighet med artikel 6. Vidare menar man att det inte finns något effektivt rättsmedel för de sökande att använda och det utgör en kränkning av artikel 13.

Eftersom ansökan till Europadomstolen först ska användas när inhemska rättsmedel är uttömda förklarar ombuden varför så inte skett. Med hänvisning till det ovan anförda om omöjligheten att ta upp frågan inför svensk domstol menade man att det saknades möjligheter att nå framgång i en svensk process och att man därför valde att gå direkt till Europadomstolen.

Avslutningsvis ber man om att målet ska behandlas med förtur eftersom det är fråga om en pågående kränkning som drabbar många fastighetsägare med ordinära inkomster i så pass stor utsträckning att de tvingas lämna sina hem.

I november 2003 beslutade Europadomstolen att inte pröva om den svenska fastighetsskatten strider mot de mänskliga rättigheterna. Beslutet gick inte att överklaga och därmed är det fortfarande oklart om fastighetsskatten utgör ett brott mot de mänskliga rättigheterna och om det kan anses vara en mänsklig rättighet att bo kvar i sitt hus och inte tvingas flytta pga. skatteuttaget. Beslutet att inte ta upp fallet motiverades inte av domstolen och det går därför inte att veta vilka skäl som låg bakom avvisningsbeslutet. Domstolen har ingen skyldighet att redovisa skälen vid avvisning av mål. Dock är en möjlighet till avvisningsbeslutet att målet inte genomgått den svenska domstolshierarkin innan det fördes till prövning i Europadomstolen.

7.2 Båstadsfallet

Med början i december 2003 har Villaägarnas Riksförbund drivit tre fall om fastighetsskatt till Europadomstolen. Det första fallet rörde taxeringen av en

småhusenhet i Båstad. Det aktuella huset var ett av nio likvärdiga hus i ett område där tre hus hade åsatts ett taxeringsvärde som var nästan dubbelt så högt som för de resterande husen. De nio husen hade i princip samma tomtstorlek och samma standard. Det var dock inte husens knappt skiljbara standardskillnader som föranlett de stora diskrepanserna i taxeringsvärdet utan det berodde på indelningen i värdeområden. Denna indelning resulterade i att husen på den ena sidan av gatan fick avsevärt mycket högre taxeringsvärden än på andra sidan gatan. På den ena sidan åsattes tre hus taxeringsvärden på drygt 1,6 miljoner kronor medan de identiska husen på andra sidan gatan åsattes taxeringsvärden kring 900.000 kronor. Genom att beräkna hur högt taxeringsvärdet blivit om det aktuella huset legat på andra sidan gatan kom Villaägarnas Riksförbund fram till att käranden betalade 7.500 kronor extra i fastighetsskatt.¹³³

Käranden menade att i det aktuella fallet hade samma egendom värderats på helt olika sätt men att det saknades skäl att inte värdera egendomen på liknande sätt. Vidare framhålls att Skatteverket inte lagt fram någon förklaring till varför samma egendom ska behandlas olika i skattehänseende. Därför menade man att fastighetsägarens rätt enligt Europakonventionens första tilläggsprotokoll, artikel 1, blivit kränkt.¹³⁴ Som stöd för sin talan framförde käranden den dom som Europadomstolen meddelat mot Finland den 21 maj 2002.¹³⁵ I det målet rörde det sig om en fastighet som värderats till två olika belopp av olika finska myndigheter i olika avseenden. Domstolen konstaterade att den sökande hade rätt att kräva att myndigheterna värderade fastigheten på ett någorlunda likartat sätt och om så inte skedde, en förklaring till varför värderingarna skulle ske på olika sätt. Europadomstolen kom till slutsatsen att eftersom värderingarna skilde sig åt avsevärt och det inte fanns någon godtagbar förklaring till denna olika behandling hade sökandens rätt till respekt för sin egendom enligt tilläggsprotokollets artikel 1 kränkts. Utifrån denna dom argumenterar ombudet att samma egendom i det aktuella målet har värderats på helt olika sätt beroende på vilken sida om gatan den är belägen. Man menar att Skatteverket inte har lagt fram någon hållbar förklaring till varför fastigheterna på den ena sidan gatan ska drabbas av nästan dubbelt så hård beskattning. Därför menar man att rätten enligt artikel 1 i tilläggsprotokollet blivit kränkt.

Vidare menade käranden att det inte är förenligt med den proportionalitetsprincip som genomsyrar Europakonventionen att beskatta innehavarna av de liknande fastigheterna på så olika sätt enbart beroende på inom vilket värdeområde huset ligger. Eftersom marknadsvärdet för de nio fastigheterna i princip var detsamma stred beskattningen därför mot proportionalitetsprincipen.¹³⁶ För att belysa hur skillnaderna i taxeringsvärdet får konsekvenser inte bara för fastighetsskatteuttaget framhölls att uttaget av arvs- och gåvo-

¹³³ Inlaga till Europadomstolen, ”Båstadsfallet”, s. 5.

¹³⁴ Inlaga till Europadomstolen, ”Båstadsfallet”, s. 6.

¹³⁵ Jokela mot Finland, 21 maj 2002, ansökningsnummer 28856/95.

¹³⁶ Inlaga till Europadomstolen, ”Båstadsfallet”, s. 6.

skatt¹³⁷ också påverkades. Denna skatt är dessutom progressiv och det medför att en gåva av en fastighet på ena eller andra sidan av gatan påverkar skatteuttaget i ännu större utsträckning än vad som är fallet med fastighets-skatten.¹³⁸

Avslutningsvis menar käranden att den olika behandlingen av de i stort sett identiska fastigheterna strider mot konventionens diskrimineringsförbud i artikel 14. Det finns inget godtagbart skäl enligt konventionen som motiverar skillnaderna i taxering mellan hus på vardera sida om vägen när deras marknadsvärde är detsamma.¹³⁹

I inlagan förklaras varför man inte uttömt de nationella prövningsmöjligheterna innan man förde fallet till Europadomstolen. Skattemyndigheten har den 27 maj 2003 beslutat att avslå kärandens besvär över fastighetstaxeringen med hänvisning till att indelningen i värdeområden inte får överklagas enligt FTL.¹⁴⁰ Lagtexten lyder:

”Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer skall besluta om närmare föreskrifter om indelning i värdeområden, klassindelning av värdefaktorer, klassindelningsgrunder, tabeller för storlekskorrektur enligt 4 a §, värdeserier och värdetabeller för de byggnadstyper och ägoslag som anges i 8-15 kap. Mot sådant beslut får talan ej föras.”

Eftersom FTL därmed utesluter möjligheten att föra talan mot indelningen i värdeområden menade ombudet att det inte fanns något ”tjänligt nationellt rättsmedel” till kärandens förfogande och att man därför valt att gå direkt till Europadomstolen.¹⁴¹ Det höga taxeringsvärdet beror till fullo på indelningen i värdeområden och den indelningen går alltså inte att överklaga. Dock har käranden överklagat beslutet om taxeringsvärdet för att, om Europadomstolen avvisar målet, kunna driva frågan genom den svenska domstolshierarkin och därefter på nytt föra talan i Europadomstolen.

Villaägarnas Riksförbund menade att man genom det aktuella fallet kunde skapa en utgångspunkt för ifrågasättande av andra felaktiga indelningar i värdeområden. Förbundets vice förbundsdirektör Elisabeth Österman sa att ”Det är mycket anmärkningsvärt att uppenbara felaktiga värderingar av fastigheter inte går att överklaga i svensk domstol och vi hoppas därför att Europadomstolen tar upp ärendet till prövning”.¹⁴²

Målet avvisades av Europadomstolen utan angivelse av domskäl. Ett tänkbart skäl till varför domstolen valde att inte ta upp fallet är att den inte ansåg att de nationella rättsmedlen var uttömda eftersom målet inte hade förts upp

¹³⁷ Arvs- och gåvoskatten avskaffades den 1 januari 2005 efter regeringens proposition 2004/05:25.

¹³⁸ Inlaga till Europadomstolen, ”Båstadsfallet”, s. 14.

¹³⁹ Inlaga till Europadomstolen, ”Båstadsfallet”, s. 6 och 15.

¹⁴⁰ FTL 7:7.

¹⁴¹ Inlaga till Europadomstolen, ”Båstadsfallet”, s. 6.

¹⁴² Pressmeddelande ”Villaägarna går till Europadomstolen” Villaägarnas Riksförbund 2004-01-08.

till den högsta nationella instansen. Villaägarnas informationschef Jens Björn uttalade i september 2005 att ”även om vi var medvetna om att domstolen avvisar de flesta ärendena känner vi en besvikelse över att de ser så formalistiskt på möjligheterna att överklaga. Det säger sig självt att det är meningslöst att driva en process genom samtliga svenska instanser när vi redan vet att den del som är fel, dvs. hur värdeområdesindelningen ser ut där Anders Hedlund bor, inte går att överklaga vilket gör att domstolarna inte kan ändra den felaktiga fastighetsskatt som Anders tvingas betala”¹⁴³.

Nyligen har dock Skatteverket löst frågan på ett enkelt sätt genom att placera samtliga villor på bägge sidor om gatan i samma värdeområde. Man valde då det område med de högre värdena vilket resulterat i att samtliga hus nu åsatts ett taxeringsvärde i samma storleksordning som Hedlunds hus hade från början. Därmed går det inte längre att hävda att artikel 1 i tilläggsprotokollet eller proportionalitetsprincipen kränks.

7.3 Fallet Gustafsson

I början av 2004 vände sig Villaägarnas Riksförbund på nytt till Europadomstolen för en prövning av boendeskattn. Omständigheterna i det aktuella fallet var att en 69-årig folkpensionär pga. skatteuttaget tvingats flytta från sitt hus utanför Stockholm. Att fastighetsägaren pga. pålagda skatter tvingas flytta från sitt hem beskrevs i inlagan till Europadomstolen som ett ”mycket allvarligt ingrepp i hennes privata sfär”¹⁴⁴. Under den senare delen av 90-talet drabbades hon, liksom många andra fastighetsägare, av ett mycket kraftigt förhöjt taxeringsvärde, från ca 600.000 kronor till ca 1,9 miljoner kronor. Vid tiden för försäljningen av fastigheten uppgick boendeskattna¹⁴⁵ till 16% av hennes inkomst. Folkpensionen ökade inte i samma takt och en allt större del av pensionen gick till att betala fastighetsskatten. Kvinnan hade, tillsammans med sin make, förvärvat fastigheten i Stockholms kommun 1962 med avsikten att bo kvar där så länge någon av dem levde.

Villaägarnas Riksförbund menade att svenska staten brutit mot sina åtaganden enligt Europakonventionen genom att ta ut fastighetsskatt (och även förmögenhetsskatt) i den utsträckning som var för handen. Först och främst framhölls att rättigheterna som konventionens första tilläggsprotokoll artikel 1 stadgar blivit kränkta eftersom nivån på skatteuttaget tvingat fastighetsägaren att flytta. Vidare är rätten till respekt för sitt hem i konventionens artikel 8 av central betydelse för det aktuella fallet. Ingrepp i denna rätt måste, för att vara godtagbara, vara proportionerliga och grundas på mycket starka skäl.¹⁴⁶

¹⁴³ Föreningsnytt, Nyhetsbrev från Villaägarnas Riksförbund, Nr 5 September 2005, s. 3.

¹⁴⁴ Inlaga till Europadomstolen, Fallet Gustafson, s. 6.

¹⁴⁵ Med boendeskattn avses både fastighets- och förmögenhetsskatt eftersom kvinnans förmögenhet till övervägande del bestod av den försålda fastigheten.

¹⁴⁶ Inlaga till Europadomstolen, Fallet Gustafsson, s. 11.

Vidare ansåg man att skatteuttaget stred mot proportionalitetsprincipen genom att konsekvenserna av skatteuttaget inte stod i proportion till de intressen beskattningen har att tillgodose. Det hävdades att det inte kan anses vara proportionerligt att en enskild medborgare tvingas sälja sitt hem för att området ökat i popularitet och att taxeringsvärdena därför stigit kraftigt.¹⁴⁷ Vidare är statens intäkt genom fastighetsskatten på den aktuella fastigheten av liten total betydelse medan den för Marie-Louise Gustafssons del var den avgörande faktorn som tvingade henne att flytta. Gränsen för vad som kan anses vara proportionerligt ”är passerad för länge sedan när skatten tvingar människor från deras hem”¹⁴⁸ menade Villaägarnas förbundsjurist Lars Guttman i ett pressmeddelande om att fallet drivits till Europadomstolen.

Liksom i Båstadsfallet hävdades även i detta fall att behandlingen stred mot diskrimineringsförbudet eftersom personer med lägre inkomster inte har någon rådighet över prisutvecklingen i de områden där de permanent är bosatta. Genom att taxeringsvärdet är kopplat till ett i vissa områden kraftigt stigande marknadsvärde gynnar det enligt kändaren de personer som har höga inkomster. Detta bidrar till att öka segregeringen i samhället eftersom det gör att attraktiva fastighetsområden töms på låginkomsttagare till förmån för personer med högre inkomster.

Vidare ansåg man att fastighetsbeskattningen stred mot Europakonventionens krav på förutsebarhet och illustrerade argumentet med en redogörelse för utvecklingen i lagstiftningen.¹⁴⁹ Kravet på förutsebarhet gäller särskilt för regler som inverkar på ett område av stor betydelse för den enskilde.¹⁵⁰ Eftersom systemet under de föregående åren varit föremål för en rad ändringar med ett par års intervaller är det omöjligt för enskilda fastighetsägare att bedöma om de kommer att kunna bo kvar i sina hus efter att de gått i pension och deras inkomster därmed minskat. Vidare bör beaktas att den enskilde fastighetsägaren inte kan göra något för att minska skatten för boendet. Man ansåg inte heller att staten har något försvarbart intresse av att ständigt vidta ändringar i boendebeskattningen.

Inte heller i detta fall hade Villaägarnas Riksförbund drivit fallet genom den svenska domstolshierarkin och man presenterade en annan förklaring till varför så inte skett i inlagan till Europadomstolen. Enligt ombudet kan inte frågan om huruvida fastighets- och förmögenhetsbeskattningen är förenlig med Europakonventionen prövas inom ramen för det svenska rättsprövningsinstitutet, jfr lagen (1988:205) om rättsprövning av vissa förvaltningsbeslut. Denna lag gäller dock inte beslut om skatter och avgifter.¹⁵¹ Om kändaren på annat sätt skulle försöka driva frågan gäller enligt RF 11:14 att en svensk domstol endast får underlåta att tillämpa FSL om det kan faststäl-

¹⁴⁷ Inlaga till Europadomstolen, Fallet Gustafsson, s. 4.

¹⁴⁸ Pressmeddelande ”Nytt fall till Europadomstolen” Villaägarnas Riksförbund 2004-02-25.

¹⁴⁹ Inlaga till Europadomstolen, Fallet Gustafsson, s. 5.

¹⁵⁰ Se tex. Europadomstolens mål Carbonara och Ventura mot Italien, ansökningsnummer 24638/94.

¹⁵¹ Lagen (1988:205) om rättsprövning av vissa förvaltningsbeslut 2 §, 2 st, 5 p.

las att lagen är uppenbart felaktig. Uppenbarhetsrekvisitet utgör ett mycket högt krav. Enligt ombudet är det inte troligt att en svensk domstol kommer att göra den bedömningen att FSL:s regler är uppenbart felaktiga om inte Europadomstolen redan har meddelat dom om detta.¹⁵² Pga. detta ansåg kändanden att alla nationella rättsmedel var uttömda och hänsköt därför målet till Europadomstolen utan föregående nationell prövning i samtliga instanser. Man betonade dock att kändanden överklagat fastighetstaxeringen men att den här aktuella frågan rör huruvida det är förenligt med Europakonventionen att ta ut fastighetsskatt på boendet utan att i tillräcklig utsträckning ta hänsyn till individens skattekraft.

Europadomstolen valde, utan motivering, att inte ta upp fallet. Det går inte utesluta att domstolen fattade beslutet pga. att målet inte förts genom den svenska domstolshierarkin innan det fördes till Europadomstolen. Skälen för avvisningen framgår dessvärre inte av beslutet.

7.4 Göteborgsfallet

I det tredje fallet som Villaägarnas Riksförbund förde till Europadomstolen rörde det sig om en kvinna som tvingades betala 329 % högre fastighetsskatt än enligt begränsningsregeln, detta för att hon inte var permanent bosatt i sitt hus. Anledningen till det var att hon separerat från sin man men fortfarande stod kvar som ägare. Kvinnan var pensionär och den andel av hennes inkomster som betalades i fastighetsskatt uppgick till 15,5 %. Enligt förbundets vice förbundsdirektör, Elisabeth Österman, visar fallet på ”bristerna i det system regeringen byggt upp för att mildra effekterna av att fastighetsskatten inte tar hänsyn till möjligheterna att betala den”¹⁵³.

Det här målet hade, till skillnad från de övriga tre jag behandlat, gått igenom hela det svenska domstolssystemet upp till Regeringsrätten, där man dock inte erhöll prövningstillstånd.

Efter att ha nekats lägre fastighetsskatt i såväl länsrätt som kammarrätt och därefter ej erhållit prövningstillstånd i Regeringsrätten bestämde sig kvinnan därför att, med hjälp av Villaägarnas Riksförbund, försöka få rätt i Europadomstolen. Man menade att behandlingen av kvinnan stred mot Europakonventionens artikel 14 om förbud mot diskriminering samt mot tilläggsprotokollets förbud mot berövande av enskildas egendom. Villaägarnas Riksförbund argumenterade för att det inte finns några legitima skäl att göra någon åtskillnad mellan möjligheterna att erhålla skattereduktion beroende på om den aktuella fastigheten utgör en permanentbostad eller en fritidsfastighet. Genom att kvinnan i det här fallet fick betala 329 % mer i fastighetsskatt för att hon inte var bosatt på fastigheten menade Villaägarna att man straffbeskattar låginkomsttagare som inte bor permanent i det hus man äger. Fastighetsskatten uppgick 2001 till 12.000 kronor och eftersom kvinnan inte var

¹⁵² Inlaga till Europadomstolen, Fallet Gustafsson, s. 6.

¹⁵³ Pressmeddelande ”Fel bosättningsort ger 329 procent högre fastighetsskatt” Villaägarnas Riksförbund 2004-05-25.

bosatt i huset fick hon inte använda begränsningsregeln. Om hon hade fått tillämpa begränsningsregeln hade fastighetsskatten istället blivit 2.800 kronor till följd av hennes låga inkomster från pensionen. Ombudet menar att detta faktum utgör ”en synnerligen ingripande diskriminering på grundval av bosättningsort”¹⁵⁴. För att en diskriminering ska vara förenlig med Europakonventionen krävs att den har ett legitimt syfte samt att den hålls inom rimliga gränser. Dessa krav ansågs inte vara uppfyllda.

Vidare menade man att behandlingen av kvinnan stred mot såväl artikel 1 i tilläggsprotokollet som artikel 8 om egendomsskyddet. Argumenten härför liknar i stort sett de som framförts i de föregående inlagorna till Europadomstolen. Brottet mot artikel 8 bestod i att fastighetsskatten skulle tvinga kvinnan att lämna den hyresrätt där hon bodde sedan separationen och istället tvingas flytta hem till fastigheten där hennes make bodde. Det ansågs inte heller vara förenligt med konventionens proportionalitetsprincip att ålägga kvinnan den höga fastighetsskatten. De konsekvenser som den höga beskattningen innebar för kvinnan ansågs inte stå i proportion till de intressen beskattningen har att tillgodose.

I ett bredare perspektiv menade man att det även drabbar ägare till fritidshusfastigheter eftersom de tvingas sälja sina hus i takt med att taxeringsvärdena stiger. Detta drabbar särskilt låginkomsttagare som inte kan finansiera skatteökningen. Därför anser man att begränsningsregeln ska gälla för alla småhus, oavsett om ägaren är permanent bosatt där eller inte.

Även det här fallet valde Europadomstolen att inte ta upp. Gällande de tre tidigare refererade målen var det lätt att anta att anledningen till att domstolen ej tagit upp dem till prövning var att de ej genomgått den svenska domstolshierarkin. Denna hypotes synes dock vara mindre trolig efter att även det fjärde målet avvisades. En praktisk förklaring till att målen ej tagits upp är givetvis Europadomstolens oerhörda arbetsbörda och det faktum att det endast är en liten andel av de klagomål som inkommer till domstolen som faktiskt tas upp till prövning.¹⁵⁵ En annan hypotetisk förklaring är att man från domstolens sida inte har något intresse av att pröva en nationell angelägenhet med hänsyn till de konsekvenser en eventuellt fällande dom mot svenska staten skulle resultera i. Ytterligare tänkbara förklaringar till att domstolen ej tog upp klagandena till prövning är att man inte ansåg frågan vara av principiell betydelse. Detta är dock endast spekulationer från min sida och går inte att bevisa eftersom domstolen inte angivit några skäl vid avvisningen av målen.

¹⁵⁴ Inlaga till Europadomstolen, Göteborgsfallet, s. 5.

¹⁵⁵ Enligt statistik från 2006 avvisade domstolen under perioden januari-mars 7 987 ansökningar och under samma tid förklarades endast 115 ansökningar admissible. Domstolsverkets nyhetsbrev Nytt från Europadomstolen 5 2006.

7.5 Fastighetsskatt i förhållande till mänskliga rättigheter

Det grundläggande problemet med fastighetsskatten är, som framkommit i den tidigare diskussionen, att den inte tar hänsyn till att ägandet av en fastighet inte genererar några intäkter som kan användas för betalning av fastighetsskatten. Den avkastning fastighetsägaren erhåller består i boendet och underlättar inte betalningen av den löpande skatten. Skatteuttaget är således inte relaterat till den skattskyldiges monetära inkomster utan baseras på värdet utav ägandet av en tillgång med ännu orealiserade värden.

7.5.1 Proportionalitetsprincipen

En grundläggande princip inom såväl svensk som europeisk rätt är proportionalitetsprincipen. Principen innebär att man ska göra en avvägning mellan nyttan för staten och bördan för den enskilda. När det handlar om att staten ska begränsa den enskildes rättigheter ska det alternativ som är minst ingripande för den enskilde väljas. Principen om proportionalitet framgår inte av konventionstexten utan har istället utvecklats i Europadomstolens praxis.¹⁵⁶

När den enskildes rättigheter begränsas ska alltså det alternativ som är minst ingripande för den enskilde väljas. Om staten väljer att ta ut fastighetsskatt måste man således bestämma vilka alternativ som finns och det skulle troligtvis resultera i en mängd olika alternativ. Om skatten ska tas ut med samma procentsats av alla som berörs innebär principen om att välja det minst ingripande alternativet således att inte välja en alltför hög procentsats. Om man istället inbegriper olika tillvägagångssätt för att ta ut skatten på fastigheter går beskattningen att koppla till en rad olika grunder såsom bovärde, taxeringsvärde eller något annat värde. Det är således inte enkelt att kort konstatera vilket som är det minst ingripande alternativet.

I fallet Hillborg anför ombuden att boendeskatteerna för makarna uppgår till oproportionerliga belopp i förhållande till deras inkomster. Detta påstående måste dock ställas i relation till något annat än personligt tyckande. Eftersom det inte i inlagen till Europadomstolen anges hur stor andel av inkomsterna som går till fastighetsskatten finner jag det svårt att därifrån göra en bedömning av huruvida skatteuttaget i det aktuella fallet strider mot proportionalitetsprincipen.

7.5.2 Likabehandlingsprincipen

Förbudet mot diskriminering i artikel 14 innebär att lika fall ska behandlas lika och är en grundläggande princip även i svensk rättstillämpning. Artikel 14 kan dock inte tillämpas generellt utan gäller enbart för de rättigheter som föreskrivs i konventionen. Det innebär att likabehandlingsprincipen ska

¹⁵⁶ Fast. SkatteNytt 2006, s. 70.

tillämpas vid en bedömning av egendomsskyddet. Diskriminering föreligger om skillnaden i behandlingen av likartade fall inte görs på en objektiv och godtagbar grund¹⁵⁷. Europadomstolen har tillämpat likabehandlingsprincipen i det ovan nämnda skattemålet Darby mot Sverige. Käranden har i fallet Hillborg inför Europadomstolen hävdade att diskriminering föreligger pga. att beskattningen av bostadsrätter och hyresrätter inte baseras på dessas marknadsvärde medan så är fallet för självägda hus.

Den första frågan är då om det är fråga om likartade fall. Givetvis finns det stora skillnader mellan att äga ett småhus jämfört med att äga en bostadsrätt eller hyra en hyresrätt. Men det är inte de praktiska skillnaderna som enligt mig bör stå i centrum. Det faktum att de tre olika boendeformerna är alternativa talar för att det är fråga om likartade fall. Ytterligare faktorer som talar för att det rör sig om likartade fall är att individen använder småhuset, bostadsrätten eller hyresrätten för bostadsändamål. Vidare betalar han de löpande kostnaderna för boendet, dvs. driften, avgiften eller hyran. Fastighets-skatt tas ut även för hyreshus och bostadsrättsföreningar men är då inbakad i den hyra respektive avgift man betalar. Således drabbas även hyresrätter indirekt av fastighetsskatten men faktum kvarstår att hyrestagaren har möjlighet att investera de pengar han inte investerat i boende i andra typer av kapitalplaceringar.

Å andra sidan bör framhållas att det utgör en stor skillnad med hänsyn till risktagande mellan att äga ett småhus och hyra en hyresrätt. Att köpa ett hus kan i vissa avseenden anses vara en kapitalplacering. Den som istället hyr en lägenhet kan använda de pengar som inte investeras i boendet till andra typer av kapitalinvesteringar, tex. aktier. Avkastningen på en sådan kapitalinvestering beskattas årligen, liksom den avkastning i form av boende som ägandet av en fastighet ger. Skillnaden är dock att avkastning från aktier resulterar i kontanta medel med vilka skatten kan betalas. Avkastningen från boendet ger inte några ökade monetära inkomster med vilka skatten kan betalas utan finansieringen får lösas genom andra inkomster.

Slutsatsen blir därmed att det finns skäl som talar såväl för att det rör sig om likartade fall som skäl som talar för motsatsen. Pga. att de olika boendeformerna har samma syfte, nämligen att tillhandahålla individen en bostad, anser jag dock att de bör betraktas som likartade. Den andra frågan blir följaktligen om skillnaden i behandling baseras på en objektiv och godtagbar grund. Om den gör det föreligger, enligt domstolens praxis, ingen diskriminering. Den skilda behandlingen i skattehänseende av de olika boendeformerna baseras på att det rent ekonomiskt inte är samma sak att bo i ett småhus, en hyresrätt eller en bostadsrätt. Kan man då säga att den olika behandlingen baseras på objektiva grunder eftersom det föreligger skillnader i de olika boendeformerna? Enligt mig är skillnaderna i beskattning inte objektivt motiverade utan ett uttryck för en subjektiv önskan att göra en åtskillnad i skattehänseende beroende på om den skattskyldige väljer att själv äga sitt boende. Alla individer har behov av vissa grundläggande tryggheter och ett

¹⁵⁷ ”Objective and reasonable justification”. Se tex. belgiska språkmålet, dom av den 23 juli 1968, Ser. A Nr 6.

av de mest grundläggande behoven är ett hem. Enligt Maslows behovstrappa är det nödvändigt att först tillgodose människors fysiologiska behov innan det är möjligt att vidareutvecklas och ägna sig åt mer självförverkligande aktiviteter. Mot den bakgrunden anser jag att det inte spelar någon roll om den grundläggande tryggheten i form av ett boende tillgodoses i ett självägt hus, en hyresrätt eller en bostadsrätt. Det är behovet som är i centrum, inte hur var och en valt att lösa boendefrågan rent ekonomiskt. Därför är jag av den uppfattningen att den olikartade behandlingen av personer som bor i småhus kontra andra boendeformer inte baseras på en objektiv och därmed inte heller en godtagbar grund.

7.5.3 Egendomsskyddet

Artikel 8 stadgar att var och en har rätt till sitt hem. Offentlig myndighet får endast ingripa om det finns stöd för åtgärden i lag samt att den är nödvändig i ett demokratiskt samhälle. Uttagandet av fastighetsskatt har stöd i lag genom FSL. Däremot är det svårt att finna stöd för att åtgärden är nödvändig i ett demokratiskt samhälle pga. någon av de uppräknade grunderna. Fastighetsskatten tryggar varken den nationella eller allmänna säkerheten. Landets ekonomiska välstånd är enligt mig inte beroende av fastighetsskatten i den utsträckningen att undantaget är tillämpligt. Intäkterna från fastighetsskatten uppgår endast till ett par procent av statens intäkter och därför kan man inte anse att den är av sådan betydelse att den påverkar hela landets ekonomiska välstånd. Fastighetsskatten har inte som syfte att förebygga oordning eller brott och inte heller att skydda hälsa eller moral. Slutligen värnar man inte andra individers fri- och rättigheter genom att ta ut fastighetsskatt från någon annan individ. Fastighetsskatten utgör visserligen en mycket pragmatisk skatt för staten då den är enkel att administrera eftersom alla fastigheter finns registrerade. Dock utgör inte det någon hållbar motivering för uttagandet av fastighetsskatt. Slutsatsen blir därför att huvudregeln om var och ens rätt till sitt hem ska gälla eftersom grunderna för undantag inte är uppfyllda. Nästa fråga blir då om uttagandet av fastighetsskatt utgör ett ingrepp i var och ens konventionsstadgade rätt till sitt hem.

I de fall då fastighetsskatten leder till att en skattskyldig inte har ekonomiska möjligheter att bo kvar i sitt hem utgör skatteuttaget rent faktiskt ett ingrepp i den enskildes rätt till sitt hem. Dock finns det gott om utrymme för bedömningar. Hur stor andel av den skattskyldiges inkomster är det som går till fastighetsskatten och hur stor andel går till andra levnadskostnader? Beroende på hur mycket pengar den skattskyldige väljer att spendera på andra saker än boendet, ju mindre pengar kvarstår för att finansiera fastighetsskattebetalningen. I de fall då skatteuttaget uppgår till ett så högt belopp att resterande del av den disponibla inkomsten inte räcker till att täcka de mest grundläggande behoven i form av mat och övriga fysiska behov¹⁵⁸ anser jag dock att det ligger nära tillhands att hävda att uttaget av fastighetsskatt utgör ett ingrepp i varje individs konventionsstadgade rätt till sitt hem. Bedöm-

¹⁵⁸ Exempelvis motsvarande det belopp som undantas vid utmätning, sk existensminimum.

ningen är dock, som uppmärksammats, i många fall beroende av en helhetsbedömning av den skattskyldiges förhållanden.

8 Slutsatser

I detta avslutande avsnitt har jag för avsikt att kort sammanfatta det tidigare innehållet i uppsatsen samt sammanfatta mina slutsatser. Sammanfattningen sker utifrån tidigare avsnitt som behandlat de centrala frågorna i uppsatsen, begränsning, dämpning, nedsättning och egendomsskyddet.

Vad gäller begränsningsregeln har den till syfte att tillse att de hushåll vars inkomster är låga i förhållande till den fastighetsskatt som tas ut erhåller lindring i skatteuttaget. Den procentuella gränsen för det maximala uttaget av skatt har sänkts vid årsskiftet och ligger idag på 4 % av hushållsinkomsten. Detta leder till lättnader för de hushåll där inkomsterna är låga och det inte finns någon förmögenhet överstigande ett visst belopp. Regeln förmår dock inte att lösa problemen för alla de som drabbas hårt ekonomiskt av fastighetsskatten då den endast är tillämplig för permanentbostäder. Just det problemet kommer dock troligtvis att lösas framöver då det är föreslaget att begränsningsregeln även ska vara tillämplig för fritidsbostäder. Såsom regeln ser ut idag erbjuder den en viss lättnad till dem som uppfyller de i lagen uppställda kriterierna.

Dämpningsregelns enda syfte är att fördela en höjning av fastighetsskatten över ett antal år för att göra höjningen mindre för den enskilde. Inom tre år nås det belopp som fastställts vid taxeringen. Regeln bidrar till att språngvisa höjningar av skatteuttaget undviks men förmår inte lösa de mer långsiktiga problem som fastighetsskatten är förenad med eftersom den inte erbjuder en lindring i beskattningen utan snarare en fördröjning av skatteuttaget.

Möjligheterna att erhålla nedsättning av fastighetsskatten är relativt begränsade men efter Regeringsrättens avgörande RÅ 1998 ref 27 har rättsläget klargjorts. Det är nu inte bara i fall där fastigheten inte kunnats nyttja p.g.a. tex. eldsvåda som nedsättning kan aktualiseras utan nedsättning kan numera även beviljas då den skattskyldige inte haft möjlighet att hyra ut lägenhet eller liknande p.g.a. dålig hyresmarknad eller ombyggnation.

Avslutningsvis har jag i uppsatsen studerat om fastighetsskatten kan anses stå i strid med det i Europakonventionen uppställda egendomsskyddet. Undersökningen har gjorts utifrån fyra inlagor till Europadomstolen där talan har förts om att fastighetsskatten inte är förenlig med konventionens regler. Samtliga klaganden har dock avvisats av Europadomstolen och därför saknas i dagsläget ett klagörande i frågan om fastighetsskattens förenlighet med egendomsskyddet. Det finns dock goda argument som talar i den riktningen och som baseras på att uttaget av fastighetsskatt är oproportionerligt i förhållande till den nytta inkomsten har för staten. I de fall då skatten leder till att det är omöjligt för enskilda att bo kvar i sina hem finns det vidare skäl att påstå att skatteuttaget utgör ett allvarligt ingrepp i den enskildes rätt till sitt hem. Svårigheter uppstår då det ska göras en helhetsbedömning av den skattskyldiges situation och då tillräcklig information saknas i det mate-

rial som jag har tillgång till är det svårt att slutligt uttala sig om fastighets-
skattens förenlighet med Europakonventionen. Förhoppningsvis drivs dock
ytterligare mål till Europadomstolen och eventuellt leder dessa till en fram-
tida prövning som kan fälla ett avgörande om huruvida Sverige följer kon-
ventionens regler om egendomsskyddet. Om så är fallet skulle nya och vid-
sträckta möjligheter till ytterligare begränsningar i fastighetsskatteuttaget
med största säkerhet uppstå.

I diskussionen kring de olika möjligheterna att erhålla begränsning av fas-
tighetsskatteuttaget har jag ett antal gånger kommit in på frågan om fastig-
hetsskattens legitimitet. Eftersom jag inte hade för avsikt att utreda denna
fråga djupare inom ramen för detta arbete hänvisar jag i detta avslutande
avsnitt endast till den i uppsatsen förda diskussionen.

Käll- och litteraturförteckning

Lagar

Kommunalskattelag (1928:370)

Fastighetstaxeringslag (1979:1152).

Lag (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter.

Lag (1984:1052) om statlig fastighetsskatt.

Lag (1987:232) om sambors gemensamma hem.

Lag (1988:205) om rättsprövning av vissa förvaltningsbeslut.

Lag (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.

Lagen (1996:1231) om skattereduktion för fastighetsskatt i vissa fall vid 1997-2001 års taxeringar.

Lag (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt.

Inkomstskattelag (1999:1229).

Lag (2001:906) om skattereduktion för fastighetsskatt.

Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. Swedish version.

Offentligt tryck

SOU 1979:32. Fastighetstaxering. Betänkande av 1976 års fastighetstaxeringskommitté.

SOU 1999:59. Begränsad fastighetsskatt. Finansdepartementet, Fastighetsbeskattningskommittén.

SOU 2000:34. Likformig och neutral fastighetsbeskattning. Fastighetsbeskattningskommittén.

SOU 2003:3. Egendomsskatter. Dämpningsregel för fastighetsskatten och sänkt arvsskatt. Delbetänkande av Egendomsskattekommittén.

SOU 2004:36. Reformerade egendomsskatter. Huvudbetänkande av Egendomsskattekommittén.

BevU nr 50 för år 1953.

Prop. 1979/80:40. Förslag till fastighetstaxeringslag.

Prop. 1984/85:18 om statlig fastighetsskatt.

Prop. 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning.

Prop. 1993/94:117 om förstärkt rättsskydd och införlivande av Europakonventionen i svensk rätt.

Prop. 2001/02:1. Budgetpropositionen för 2002.

Prop. 2001/02:3. En begränsningsregel för fastighetsskatten, m.m.

Prop. 2003/04:19. Vissa skattefrågor rörande fastigheter och bostadsrätter.

Prop. 2004/05:25. Slopad arvsskatt och gåvoskatt.

Budgetpropositionen för 2006, Specifikation av statsbudgetens utgifter och inkomster 2006,
<http://www.regeringen.se/content/1/c6/04/98/13/a7ac73bc.pdf>,
hemsidan besökt 14/2 2006.

Skatteverkets publikationer

Fastighetsskatt på nybyggd privatbostad inom EU. Dnr 130 220219-05/111

Skatteverket Dnr 12856-92/900.

Skatteverket Dnr 11104-98/900.

Handledning 1998 års taxering.

Skatteverket S 1999:24.

Litteratur

Nergelius, Joakim. Konstitutionellt rättighetskydd – svensk rätt i ett komparativt perspektiv. Norstedts Juridik. Stockholm. 1996.

Svensson, Ulf. Fastighetsbeskattning, en praktisk handbok för fastighetsägare. Björn Lundén Information AB. Fjärde upplagan. Uddevalla. 2005.

Tegnander, Hans. Fastighetsskatt, handbok om taxering och beskattning. Norstedts Juridik AB. Stockholm. 2000.

Artiklar

Tegnander, Hans. Jämknings av fastighetsskatt vid outhyrd lägenhet. SkatteNytt 1994, s. 681.

Tjernberg, Mats. Regeringsrättens strikta lagtolkning. SkatteNytt 2003, s. 14.

Fast, Katarina. "Lex Uggla" och egendomsskyddet. SkatteNytt 2006, s. 63.

Övrigt

Inlägga till Europadomstolen från Villaägarnas Riksförbund. "Båstadsfallet".

Inlägga till Europadomstolen från Villaägarnas Riksförbund. "Fallet Gustafsson".

Inlägga till Europadomstolen från Villaägarnas Riksförbund. "Göteborgsfallet".

Pressmeddelande "Villaägarna går till Europadomstolen" Villaägarnas Riksförbund 2004-01-08.

Pressmeddelande "Nytt fall till Europadomstolen" Villaägarnas Riksförbund 2004-02-25.

Pressmeddelande "Fel boställningsort ger 329 procent högre fastighetsskatt" Villaägarnas Riksförbund 2004-05-25.

Föreningsnytt, Nyhetsbrev från Villaägarnas Riksförbund, Nr 5 September 2005.

(http://odlaren.ost.villaagarforening.se/upload/files/70/F%C3%B6reningsnytt%20Riks/foreningsnytt_2005_5.pdf) Hemsidan besökt den 13/2 2006.

Villaägaren nr 1 2006. Villaägarans Riksförbunds tidning.

Nytt från Europadomstolen 5 2006. Domstolsverkets nyhetsbrev.

Göteborgsposten 2006-02-06.

<http://www.gp.se/gp/jsp/Crosslink.jsp?d=651&a=257235>. Hemsidan besökt den 14/2 2006.

Rättsfallsförteckning

Regeringsrätten:

RÅ 1993 ref 21.

RÅ 1998 ref 27.

Kammarrätterna:

Kammarrättens i Stockholm dom 1997-01-16 mål nr 1927-1995.

Kammarrättens i Jönköping dom 1996-10-29 mål nr 1725--1726-1996.

Europadomstolen:

Dom av den 21 maj 2002, mål nr 28856/95.

Dom av den 22 juli 2003, mål nr 49217/99.

Dom av den 23 oktober 1990, Ser. A, vol 187.

Belgiska språkmålet, dom av den 23 juli 1968, Ser. A Nr 6.

Carbonara och Ventura mot Italien, ansökningsnummer 24638/94.

Jokela mot Finland, 21 maj 2002, ansökningsnummer 28856/95.