

Nr 13.

Bevillningsutskottets betänkande i anledning av väckta motioner om viss ändring av bestämmelserna angående skyldighet att erlägga fastighetsskatt.

(2:a avd.)

I de inom riksdagen väckta, till bevillningsutskottet hänvisade likalydande motionerna I: 290 av herrar *Eskilsson* och *Magnusson* samt II: 383 av fröken *Wetterström* m. fl. har hemställts, »att riksdagen måtte besluta sådana ändringar i kommunalskattelagen att den som i förmögenhetshänseende likställs med ägare skall vara skyldig att erlägga fastighetsskatt, samtidigt som värdeminskings- resp. procentavdrag beviljas honom samt att vederbörande utskott måtte utarbeta förslag till härför erforderliga författningsändringar».

Beträffande motiveringen för det i motionerna framställda yrkandet får utskottet, i den mån redogörelse härför ej lämnas i det följande, hänvisa till motionen I: 290.

Rörande skattskyldigheten till fastighetsskatt finnas föreskrifter i 13 § kommunalskattelagen. Enligt 1 mom. av nämnda paragraf åligger skyldighet att erlägga fastighetsskatt, där icke i 2 mom. annorlunda stadgas, fastighetens ägare. Vidare sägs i andra stycket av samma moment, att *såsom ägare anses* jämväl den, vilken innehar fastighet med fideikommissrätt eller eljest utan vederlag besitter fastighet på grund av testamentariskt förordnande. I 2 mom. av samma paragraf stadgas, att *i ägares ställe* skattskyldig är: a) den, som innehar fastighet med åborätt, med tomträtt eller med vattenfallsrätt, innehavare av s. k. ofri tomt i stad samt den, som eljest innehar fastighet med ständig eller ärftlig besittningsrätt; b) innehavare av skogsområde, som blivit av staten upplåtet till bergshanteringens understöd, till kanalbolag eller till stad eller annan menighet; samt c) innehavare av publikt boställe, prästgård eller på lön anslagen jord.

I fråga om skyldigheten att erlägga statlig förmögenhetsskatt stadgas i 7 § av förordningen den 26 juli 1947 (nr 577) om statlig förmögenhetsskatt, att med ägare likställas: a) den som innehar fast eller lös egendom med fideikommissrätt; b) innehavare av fastighet med stadgad åborätt; innehavare av s. k. ofri tomt i stad och den som eljest innehar fastighet med ständig eller ärftlig besittningsrätt; innehavare av skogsområde, som blivit av staten upplåtet till bergshanteringens understöd; c) efterlevande make, som under sin

livstid äger åtnjuta avkastningen av förmögenhet, tillhörande den först avlidne makens kvarlåtenskap; d) annan, som under sin livstid äger åtnjuta avkastningen av förmögenhet, vartill äganderätten tillagts någon hans avkomling, adoptivbarn eller adoptivbarns avkomling; e) den som i enlighet med stiftelses ändamål att tillgodose viss familjs eller vissa familjers ekonomiska intressen under sin livstid äger åtnjuta avkastningen av förmögenhet, vartill äganderätten tillkommer stiftelsen; f) så ock eljest den som äger åtnjuta avkastningen av förmögenhet, vartill äganderätten tillkommer annan, därest sådant förhållande föreligger, att han finnes i fråga om skattskyldigheten för förmögenhet skäligen böra betraktas såsom förmögenhetens ägare.

Syftet med de givna reglerna om skyldighet för den, som åtnjuter avkastningen av viss förmögenhet, vartill äganderätten tillkommer annan, att erlægga förmögenhetsskatt i likhet med ägare har varit att förhindra transaktioner för erhållande av skattelindring.

Rörande praxis på här förevarande område må nämnas följande. Regeringsrätten har i ett genom utslag den 8 maj 1951 avgjort mål på besvär av en skattskyldig, som jämte sin hustru genom gåvobrev den 1 juli 1947 skänkt sina barn två fastigheter men förbehållit sig och hustrun nyttjanderätten under deras livstid, förvägrat denne s. k. procentavdrag för tiden efter den 1 juli 1947. Genom utslag samma dag fastställde regeringsrätten, att barnen voro skattskyldiga till fastighetsskatt för berörda fastigheter.

Vid 1935 års riksdag väcktes ett flertal motioner avseende ändringar i kommunalskattelagen. I en av dessa motioner (II: 209) yrkades sådan ändring av 13 § kommunalskattelagen, att till 2 mom. av samma paragraf (som avser de fall där skattskyldighet föreligger i ägares ställe) skulle fogas två nya punkter — d) och e) — av följande lydelse: d) efterlevande make, som under sin livstid äger åtnjuta avkastning av fastighet tillhörande den först avlidne makens kvarlåtenskap; samt e) annan, som under sin livstid äger åtnjuta avkastningen av fastighet, vartill äganderätten tillagts någon hans avkomling, adoptivbarn eller adoptivbarns avkomling. De föreslagna tilläggen motsvarade således punkterna c) och d) i 13 § av den då gällande förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, vilka punkter i sin tur motsvara punkterna c) och d) i 7 § av den nu gällande förordningen om statlig förmögenhetsskatt. Syftet med motionen var att bereda möjlighet för den som i de angivna fallen åtnjuter avkastningen av en fastighet att erhålla procentavdrag för fastigheten.

Kammarrätten ställde sig i avgivet remissyttrande helt avvisande till motionen.

1935 års bevillningsutskott föreslog i sitt av riksdagen godkända betänkande nr 54 i anledning av den ovannämnda motionen II: 209 och ett flertal andra motioner skrivelse till Kungl. Maj:t med anhållan att Kungl. Maj:t ville föranstalta att utredningen på kommunalbeskattningens område

måtte återupptagas samt att Kungl. Maj:t vid denna utredning ville beakta de synpunkter, som utskottet i betänkandet framhållit. Vad angår motionen II:209 yttrade utskottet, att i nämnda motion vissa fall hade omför-mälts, där fastighets avkastning tillfölle annan än den, som enligt kommunalskattelagen hade att erlägga fastighetsskatten samt tillgodonjuta procentavdraget. I anslutning härtill framhöll utskottet, att det icke torde kunna förnekas att genom nämnda förhållande beskattningen av fastighet kunde leda till ojämnheter. Såsom i motionen framhållits verkade fastighets-skatten i sådana fall såsom en ren objektskatt. Även med bibehållande av gällande beskattningssystem syntes det likväl i dylika fall icke omöjligt att förekomma den ojämnhet, som sålunda påtalats, eller åtminstone att lindra verkningarna därav.

1935 års riksdagsskrivelse föranledde tillsättandet av kommunalskatteberedningen. De i motionen II:209 berörda spörsmålen synas dock ej ha upptagits till behandling av beredningen i dess år 1942 avgivna betänkande med förslag till omläggning av den kommunala beskattningen m. m. (SOU 1942: 34). Ej heller 1944 års skattesakkunniga ha i sitt år 1945 avgivna betänkande med förslag angående vissa spörsmål på den allmänna kommunalbeskattningens område (SOU 1945: 35) behandlat detta ämne.

I motioner (I: 153 och II: 185) till 1949 års riksdag framställdes enahanda yrkande som i de nu förevarande motionerna. 1949 års bevillningsutskott hemställde i sitt av riksdagen godkända betänkande nr 19, att motionerna icke måtte föranleda någon riksdagens åtgärd. I betänkandet, vari lämnades en redogörelse för tillkomsten av kommunalskattelagens bestämmelser i berörda hänseende, yttrade utskottet bl. a. följande.

Vid sitt övervägande av de nu väckta motionerna har utskottet fäst sig vid att, då frågan behandlades år 1935, någon uppmärksamhet icke synes ha ägnats åt stadgandet i 13 § 1 mom. andra stycket kommunalskattelagen. Enligt detta stadgande anses såsom ägare — förutom den, vilken innehar fastighet med fideikommissrätt — den som eljest utan vederlag besitter fastighet på grund av testamentariskt förordnande. Bestämmelser av denna art synas första gången ha förekommit i de av Eiserman och von Wolcker samt av Landén år 1917 avgivna betänkandena rörande kommunalbeskattningen. Eiserman och von Wolcker yttrade såsom motivering härför, att tvekan kunde råda hur i skattskyldighetshänseende skulle förfaras beträffande sådan fast egendom, som någon annorledes än såsom fideikommissarie eller eljest med förmögenhetsskatteplikt såsom ägare besatte omedelbart på grund av testamentarisk föreskrift, samt att det ur kommunal beskattningssynpunkt syntes mest praktiskt att även i sådana fall låta skattskyldigheten såsom ägare stanna på den, som vid den tid till vilken skattskyldigheten hänförde sig besatte egendomen. Landéns förslag innebar, att med ägare skulle likställas innehavare av fast egendom, som på grund av testamentariskt förordnande besittes med fri förfoganderätt under besittarens livstid. I övrigt har, såvitt utskottet kunnat finna, det ifrågavarande stadgandet i 13 § 1 mom. andra stycket kommunalskattelagen icke närmare berörts i den nu gällande lagstiftningens förarbeten. Av vad i detta hänseende förekommit förefaller det emellertid utskottet antagligt, att skattskyldighet för fastig-

het redan enligt nuvarande bestämmelser föreligger i sådana i punkterna c) och d) av 7 § i förordningen om statlig förmögenhetsskatt omförmälda fall, vilka grunda sig på testamentariskt förordnande. Denna uppfattning synes även vinna stöd i den skatterättsliga litteraturen.¹

Av vad nu anförts torde framgå att utskottet finner den i de förevarande motionerna berörda frågan vara av den art, att densamma bör närmare övervägas. Det måste sålunda i främsta rummet anses önskvärt, att ett fullständigt klarläggande sker rörande innebörden av de nu gällande bestämmelserna i ämnet. Sedan ett sådant klarläggande ägt rum, uppkommer frågan, huruvida den i lagstiftningen nu givna regleringen på detta område kan anses tillfredsställande. I sakens nuvarande läge kan utskottet icke uttala någon mening i detta hänseende. Utskottet förutsätter emellertid, att — därest vid den blivande utredningen rörande kommunalskattelagstiftningens utformning fastighetsskatten skulle anses bära bibehållas — den förevarande frågan tages under omprövning.

Till stöd för det i de nu förevarande *motionerna* framförda yrkandet har anförts bl. a., att den skatterättsliga behandlingen av ifrågavarande spörsmål numera torde få anses vara klarlagd genom regeringsrättens utslag den 8 maj 1951. Enligt nuvarande bestämmelser rådde sålunda en bristande överensstämmelse mellan skattskyldigheten till fastighetsskatt och i förmögenhetshänseende. Motionärerna delade den uppfattning, som kommit till uttryck i ovan omförmälda motioner vid 1949 års riksdag, att donator, som vore skyldig att erlægga förmögenhetsskatt för egendom, även skulle gälda den å egendomen belöpande fastighetsskatten, samtidigt som han borde komma i åtnjutande av värdeminskningsskatt och procentavdrag. Motionärerna ansåge därför, att till 13 § 1 mom. andra stycket kommunalskattelagen borde göras det tillägget, att den som betraktades som fastighetens ägare skulle vara skyldig att erlægga fastighetsskatt.

Utskottet. I de föreliggande motionerna har hemställts, att riksdagen måtte besluta sådan ändring i kommunalskattelagen, att den, som i fråga om skyldighet att erlægga skatt för förmögenhet likställes med ägare av en fastighet, jämväl skall vara skyldig erlægga fastighetsskatt för fastigheten och följaktligen komma i åtnjutande av såväl avdrag för värdeminskning som s. k. procentavdrag.

Såsom framgår av den ovan lämnade redogörelsen har förevarande spörsmål tidigare varit föremål för riksdagens uppmärksamhet. I en vid 1935 års riksdag väckt motion yrkades ändring av kommunalskattelagen i så måtto, att i ägares ställe skulle vara skattskyldig för fastighet dels efterlevande make, som under sin livstid äger åtnjuta avkastningen av fastighet tillhörande den först avlidne makens kvarlåtenskap, dels ock annan, som under sin livstid äger åtnjuta avkastningen av fastighet, vartill äganderätten tillagts någon hans avkomling. Den sålunda föreslagna ändringen motsvarar punkterna c) och d) i 7 § förordningen om statlig förmögenhetsskatt. 1935 års bevillningsutskott framhöll i sitt av riksdagen godkända betänkan-

¹ G. Eberstein: Om skatt till stat och kommun enligt svensk rätt s. 762—763.

de nr 54, att beskattningen av fastighet i sådana fall, där fastighets avkastning tillföller annan än den som hade att erlägga fastighetsskatten och tillgodonjuta procentavdraget, kunde leda till ojämnheter. Även med ett bibehållande av gällande beskattningssystem syntes det likväl utskottet icke omöjligt att förekomma denna ojämnheter eller åtminstone att lindra verkningarna därav. I enlighet med utskottets förslag beslöt 1935 års riksdag i anledning av den nämnda motionen jämte ett stort antal andra motioner att i skrivelse till Kungl. Maj:t anhålla om ett återupptagande av utredningen på kommunalbeskattningens område. Vid de sedermera av kommunalskatteberedningen och 1944 års skattesakkunniga verkställda utredningarna synes frågan icke särskilt ha berörts.

I motioner till 1949 års riksdag framställdes enahanda yrkande som i nu förevarande motioner. Efter en redogörelse för förarbetena till nu gällande bestämmelser angående skattskyldighet till fastighetsskatt uttalade 1949 års bevillningsutskott, att det föreföller antagligt, att skattskyldighet för fastighet redan föreläge i sådana under punkterna c) och d) av 7 § i förordningen om statlig förmögenhetsskatt omförmälda fall, vilka grunda sig på testamentariskt förordnande. Utskottet, som fann den berörda frågan vara av den art, att densamma borde närmare övervägas, ansåg önskvärt, att ett fullständigt klarläggande skedde rörande innebörden av gällande bestämmelser i ämnet. Sedan ett sådant klarläggande ägt rum, uppkomme frågan, huruvida den i lagstiftningen givna regleringen på detta område kunde anses tillfredsställande. Utskottet förutsatte emellertid att — därest vid den av 1948 års riksdag begärda utredningen rörande kommunalskattelagstiftningen fastighetsskatten skulle anses böra bibehållas — den i motionerna berörda frågan skulle tagas under omprövning. Riksdagen godkände bevillningsutskottets betänkande och lämnade i enlighet med utskottets hemställan motionerna utan åtgärd.

I anledning av det i de nu föreliggande motionerna ånyo framställda yrkandet, att den, som i fråga om skyldighet att erlägga förmögenhetsskatt likställas med ägare av en fastighet, jämväl skall vara skyldig att erlägga fastighetsskatt, vill utskottet framhålla, att spörsmålet icke allenast berör det i motionerna omnämnda fallet, att en givare förbehållit sig nyttjanderätt under sin livstid till av honom bortgiven fastighet. De bestämmelser i förordningen om statlig förmögenhetsskatt, vilka i förevarande sammanhang äro av intresse, återfinnas under punkterna c)—f) i 7 §. Dessa stadganden täcka, såsom framgår av den ovan lämnade redogörelsen för deras innehåll, utöver det av motionärerna åsyftade fallet även andra situationer. Vad angår de i punkterna c) och d) av 7 § omförmälda fallen synes — såsom 1949 års bevillningsutskott uttalat — antagligt, att skattskyldighet till fastighetsskatt redan enligt nu gällande bestämmelser föreligger för den, som på grund av testamentariskt förordnande äger rätt till avkastningen av fastigheten. Av det ovan återgivna utslaget av högsta instans framgår, att skyldighet att erlägga fastighetsskatt åvilas den som genom gåva blivit ägare till fastighet, oaktat nyttjanderätten till fastigheten tillkommer giva-

ren under dennes livstid och givaren jämlikt 7 § d) har att utgöra förmögenhetsskatt för fastigheten. Hade i sistnämnda fall nyttjanderätten grundats på ett testamentariskt förordnande synes i överensstämmelse med vad nyss sagts nyttjanderättshavaren skolat erlægga fastighetsskatt.

Den frågan låter sig givetvis ställas huruvida regleringen på förevarande område kan anses ändamålsenlig. Vid ett ställningstagande till spørsmålet bör beaktas, att helt skilda synpunkter varit vägledande för bestämmandet av skattskyldigheten till fastighetsskatt och till förmögenhetsskatt. Fastighetsskattens natur av garantiskatt har medfört att densamma nära anknutits till själva fastigheten, ett förhållande som vunnit uttryck bl. a. i handelsbalkens förmånsrättsregler i fråga om kommuns rätt att ur fastighet tillgodogöra sig ogulden fastighetsskatt. Utifrån uppfattningen att skatten häftar vid fastigheten ter det sig konsekvent, att ägaren skall vara skattskyldig till fastighetsskatt. Vissa undantag från denna princip ha emellertid uppställts, såsom beträffande den som utan vederlag besitter fastighet på grund av testamentariskt förordnande. Rättsutvecklingen i fråga om skattskyldigheten till förmögenhetsskatt bygger på överväganden av helt annan natur. Stadgandena i 7 § förordningen om statlig förmögenhetsskatt ha väsentligen tillkommit i syfte att förhindra transaktioner för erhållande av skattelindring. Belysande för utvecklingen är tillkomsten år 1934 av bestämmelser motsvarande de under punkterna e) och f) i sistnämnda författningsrum angivna stadgandena.

Med det nu anförda har utskottet velat antyda bakgrunden till gällande ordning på förevarande område. Av det sagda framgår att en ändring förutsätter en delvis annan avvägning emellan de intressen, vilka man velat tillgodose med nuvarande bestämmelser. Då kommunalskattelagstiftningens utformning för närvarande är föremål för utredning av 1950 års skattelags-sakkunniga finner utskottet ej anledning att i förevarande sammanhang taga ställning till frågan om lämpligheten av en samordning av bestämmelserna om skattskyldighet till fastighetsskatt och förmögenhetsskatt. Utskottet anser emellertid, att — därest de sakkunniga skulle finna sig böra förordna ett bibehållande av fastighetsskatten — frågan om skattskyldigheten bör omprövas. Med hänsyn till anförda omständigheter avstyrker utskottet bifall till de förevarande motionerna.

Under åberopande av vad sålunda anförts får utskottet hemställa,

att de likalydande motionerna I: 290 av herrar Eskilsson och Magnusson samt II: 383 av fröken Wetterström m. fl. om viss ändring av bestämmelserna angående skyldighet att erlægga fastighetsskatt icke måtte föranleda någon riksdagens åtgärd.

Stockholm den 6 mars 1952.

På bevillningsutskottets vägnar:

ADOLV OLSSON.

Närvarande:

från första kammaren: herrar Sjödahl, Heüman, Franzon, Gustaf Elofsson, Falk, Ramberg, Niklasson, Spetz och Magnusson; samt

från andra kammaren: herrar Olsson i Gävle, Björklund, Jonsson i Skedsbygd, Orgård, Persson i Svensköp, Sundström, Sjölin, Olofsson, Gunnarsson och Nilsson i Svalöv.