

## Nr 37

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

(2:a avd.)

I de inom riksdagen väckta, till bevillningsutskottet hänvisade likalydande motionerna I: 355 av herrar *Ebbe Ohlsson* och *Björnberg* samt II: 430 av herr *Nilsson* i Svalöv har hemställts, »att riksdagen måtte i skrivelse till Kungl. Maj:t hemställa att Kungl. Maj:t måtte, efter sådan utredning som kan finnas erforderlig, för 1956 års riksdag framlägga förslag om sådan ändring i kommunalskattelagen, att den som i förmögenhetshänseende likställes med ägare skall vara skyldig att utgöra skatt för garantibeloppet å fastigheten, samtidigt som han medges rätt att ånjuta procentavdrag och värdeminskningssavdrag».

Beträffande de skäl, som anförts till stöd för det i motionerna framförda yrkandet, får utskottet, i den mån redogörelse härför icke lämnas i det följande, hänvisa till motionen I: 355.

Rörande skyldigheten att erlägga garantibelopp för fastighet finnes föreskrifter i 47 § kommunalskattelagen. Enligt första stycket nämnda paragraf åligger denna skyldighet fastighetens ägare. Såsom ägare anses jämväl den, vilken innehar fastighet med fideikommissrätt eller eljest utan vederlag besitter fastighet på grund av testamentariskt förordnande. I andra stycket av samma paragraf stadgas, att i ägarens 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.

Enligt 45 § första stycket samma lag må vid beräkning av skattskyldigs inkomst av jordbruksfastighet, av annan fastighet och av rörelse, i den mån fastighet ingått i förvärvskällan och garantibelopp för fastigheten skall enligt bestämmelserna i 47 § upptagas såsom skattepliktig inkomst för den skattskyldige, avdrag göras med belopp motsvarande garantibeloppet.

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 likställes: a) den som innehar fast eller lös egendom med fidei-

kommissrätt; 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 erlägga 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 var 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 avsåg de fall där skattskyldighet för fastighetsskatt förelåg 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 motsvarar 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 omförmålt, där fastighets avkastning tillfölle annan än den, som enligt kommunalskattelagen hade att erläggas 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 fastighetsskatten 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 kommunalskattberedningen. De i motionen II: 209 berörda frågorna synes 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 har i sitt år 1945 avgivna betänkande med förslag angående vissa frågor på den allmänna kommunalbeskattningens område (SOU 1945: 35) behandlat detta ämne.

I motioner (I: 153 och II: 185) till 1949 års riksdag framställdes yrkande med samma syfte 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 sådana 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 kommunalbeskattningssynpunkt 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 besattes 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 fastighet 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.<sup>1</sup>

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 angivna 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 böra bibehållas — den förevarande frågan tages under omprövning.

Vid 1952 års riksdag framfördes i väckta motioner (I: 290 och II: 383) enahanda yrkande som det vid 1949 års riksdag. Motionerna behandlades av 1952 års bevillningsutskott i dess av riksdagen godkända betänkande nr 13, vari anfördes bl. a. följande.

Den frågan låter sig givetvis ställas huruvida regleringen på förevarande område kan anses ändamålsenlig. Vid ett ställningstagande till spörsmålet 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 anknytts 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 för-

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

orda ett bibehållande av fastighetsskatten — frågan om skattskyldigheten bör omprövas. Med hänsyn till anförda omständigheter avstyrker utskottet bifall till de förevarande motionerna.

Jämväl vid 1953 års riksdag framställdes i väckta motioner (I: 283 och II: 207) i huvudsak samma yrkande som de vid 1949 och 1952 års riksdagar framförda. Motionerna upptogs till behandling av samma års bevillningsutskott i dess av riksdagen godkända betänkande nr 49 angående omläggningen av fastighetsbeskattningen, vari rörande nämnda motioner anfördes bl. a. följande.

Ifrågavarande spørsmål har tidigare i anledning av väckta motioner varit föremål för behandlingen vid 1949 års riksdag. I sitt av riksdagen godkända betänkande nr 19 uttalade 1949 års bevillningsutskott, att utskottet förutsatte att frågan komme att behandlas av den av 1948 års riksdag begärda utredningen angående kommunalskattelagstiftningens utformning. Vidare har i 1950 års skattelagssakkunnigas utredning om fastighetsbeskattningen förevarande spørsmål upptagits bland de frågor, som de sakkunniga har för avsikt att behandla sedan principavgörande fattats i fråga om fastighetsskattens bibehållande. Då utskottet sålunda förutsätter att — därest riksdagen beslutar om fastighetsskattens bibehållande — förevarande fråga snarast möjligt tages under omprövning av 1950 års skattelagsakkunniga, avstyrker utskottet motionerna I: 283 och II: 207.

I de föreliggande motionerna har erinrats om 1952 års bevillningsutskotts uttalande, att därest 1950 års skattelagssakkunniga skulle finna sig böra förorda ett bibehållande av fastighetsskatten frågan om skattskyldigheten borde omprövas. Vid 1953 års riksdag hade departementschefen anslutit sig till uppfattningen att fastighetsskatten borde avskaffas. Han hade dock icke funnit lämpligt att gå längre än till en sänkning av repartitionstalet från 5 till 4 procent. Departementschefens förslag hade grundat sig på utredning, som företagits av de sakkunniga. Dessa torde i och med avlämnandet av det betänkande vari fastighetsskatten behandlades ha skilt sig från denna fråga. Såsom 1952 års bevillningsutskott anført borde emellertid frågan om skattskyldigheten i de fall då enligt nuvarande bestämmelser förmögenhetsskatten och fastighetsskatten åvilade olika skattskyldiga upptagas till prövning.

Utskottet. I de föreliggande motionerna har yrkats skrivelse till Kungl. Maj:t med hemställan om förslag till 1956 års riksdag om sådan ändring i kommunalskattelagen, att den som i fråga om skyldighet att erlägga skatt för förmögenhet likställes med ägare av en fastighet, jämväl skall vara skyldig att utgöra skatt för garantibeloppet å fastigheten samt äga rätt att åtnjuta procentavdrag och värdeminskningssavdrag.

Såsom av den ovan lämnade redogörelsen framgår har förevarande spørsmål tidigare vid upprepade tillfällen varit föremål för riksdagens uppmärksamhet. Detta var bl. a. fallet i anledning av motioner vid 1952 års riksdag. Motionerna avslogs av riksdagen på hemställan av samma års bevillningsutskott i dess betänkande nr 13, vari utskottet framhöll bl. a., att vid ett ställ-

ningsstagande till spørsmålet borde beaktas, att helt skilda synpunkter varit vägledande för bestämmandet av skattskyldigheten till fastighetsskatt och till förmögenhetsskatt. Fastighetsskattens natur av garantiskatt hade 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 häftade vid fastigheten tedde det sig konsekvent, att ägaren skulle vara skattskyldig till fastighetsskatt. Vissa undantag från denna princip hade emellertid uppställts, såsom beträffande den som utan vederlag besatte fastighet på grund av testamentariskt förordnande. Rättsutvecklingen i fråga om skattskyldigheten till förmögenhetsskatt byggde på överväganden av helt annan natur. Stadgandena i 7 § förordningen om statlig förmögenhetsskatt hade väsentligen tillkommit i syfte att förhindra transaktioner för erhållande av skattelindring. Belysande för utvecklingen vore tillkomsten år 1934 av bestämmelser motsvarande de under punkterna e) och f) i sistnämnda författningsrum angivna stadgandena. Utskottet anförde vidare, att utskottet med det anförda velat antyda bakgrunden till gällande ordning på förevarande område. Av det sagda framginge, att en ändring förutsatte en delvis annan avvägning emellan de intressen, vilka man velat tillgodose med nuvarande bestämmelser. Då kommunalskattelagstiftningens utformning vore föremål för utredning av 1950 års skattelagssakkunniga fann utskottet ej anledning taga ställning till frågan om lämpligheten av en samordning av bestämmelserna om skattskyldighet till fastighetsskatt och förmögenhetsskatt. Utskottet ansåge emellertid, att — därest de sakkunniga skulle finna sig böra förorda ett bibehållande av fastighetsskatten — frågan om skattskyldigheten borde omprövas.

Senast behandlades förevarande spørsmål i 1953 års bevillningsutskotts betänkande nr 49 i anledning av proposition nr 186 med förslag till omläggning av fastighetsbeskattningen. I nämnda betänkande upptogs jämväl till behandling vid riksdagens början väckta motioner om sådan ändring i kommunalskattelagen som den nu ifrågasatta. I betänkandet uttalades, att i 1950 års skattelagssakkunnigas utredning om fastighetsbeskattningen förevarande spørsmål upptagits bland de frågor, som de sakkunniga hade för avsikt att behandla sedan principavgörande fattats i fråga om fastighetsskattens bibehållande. Då utskottet sålunda förutsatte, att förevarande frågor snarast möjligt toges under omprövning av de sakkunniga, avstyrktes motionerna.

I de föreliggande motionerna har erinrats om vad som uttalades av 1952 års bevillningsutskott. I anslutning härtill har gjorts gällande, att de skattelagssakkunniga skilt sig från den föreliggande frågan genom avlämnandet av den utredning angående fastighetsskatten, vilken låg till grund för proposition nr 186 till 1953 års riksdag angående omläggning av fastighetsbeskattningen.

Utskottet kan ansluta sig till vad 1952 och 1953 års bevillningsutskott uttalat och finner det sålunda lämpligt att frågan om skattskyldighet för

garantibelopp för fastighet överväges. I anledning av vad i motionerna anförts vill emellertid utskottet framhålla, att enligt vad som framgår av nyssnämnda utredning (SOU 1953: 8 s. 88 ff) de skattelagssakkunniga avser att senare till behandling upptaga speciella frågor om ändring i kommunal-skattelagens detaljbestämmelser rörande fastighetsbeskattningen. Bland dessa frågor nämnes särskilt den nu förevarande. Då med hänsyn härtill denna fråga kan förutsättas bli behandlad av de sakkunniga, finner utskottet icke skäl att i anledning av motionerna förorda skrivelse till Kungl. Maj:t i ämnet.

Under åberopande av vad sålunda anförts får utskottet hemställa, att de likalydande motionerna I: 355 av herrar Ebbe Ohlsson och Björnberg samt II: 430 av herr Nilsson i Svalöv angående viss ändring av bestämmelserna om skyldigheten att erlägga fastighetsskatt måtte, i den mån de icke kan anses besvarade genom vad utskottet ovan anført, av riksdagen lämnas utan åtgärd.

Stockholm den 19 april 1955

På bevillningsutskottets vägnar:

ADOLV OLSSON

*Närvarande:*

från första kammaren: herrar Sjödahl, Heüman, Gustaf Elofsson, Eriksson, Söderquist, Velander, Snygg, Anders Johansson, Werner och fröken Ranmark; samt

från andra kammaren: herrar Olsson i Gävle, Kristensson i Osby, Orgård, Sundström, Sjölin, Brandt, Vigelsbo, Allard, Anderson i Sundsvall och Nilsson i Svalöv.