

Det skatterättsliga fastighetsbegreppet

Av kammarrättsrådet Bo Fredelius

Den 15 april 1966 tillkallade chefen för finansdepartementet nuvarande länsrådet Sven Villner med uppdrag att se över reglerna för det skatterättsliga fastighetsbegreppet och därmed sammanhängande frågor. Till biträde åt utredningsmannen, som för sin utredningsverksamhet antagit beteckningen "Utredningen om det skatterättsliga fastighetsbegreppet", förordnades senare såsom experter intendenten Hugo Farman, direktören Ebb Jacobsson och bankdirektören Pontus Modig samt såsom sekreterare numera förste länsassessorn Nils Granath. Utredningen har den 1 november 1971 avgivit betänkande (Ds Fi 1971 : 15), vilket utställts till remissbehandling intill den 1 mars 1972.

Under utredningstiden har inträffat, att det på grundval av 1895 års lag om vad till fast egendom är att hänföra definierade civilrättsliga fastighetsbegreppet genom lagstiftning – som för civilrättens del innefattats i lag 1966 och numera inbegrips i jordabalken — ersatts av ett delvis nytt civilrättsligt fastighetsbegrepp.

Genom skatterättslig lagstiftning, som trätt i kraft 1969, har vidare införts nya regler om avskrivning av inventarietillgångar i rörelse- och hyresfastighet, syftande till att bättre anpassa avskrivningsreglerna till ett företagsekonomiskt kostnadsbegrepp.

Ungefär samtidigt med utredningens betänkande har emellertid jordbruksbeskattningskommittén framlagt förslag (SOU 1971 : 78) om anpassning av avskrivningsreglerna vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet efter de regler, som redan genomförts för rörelse- och hyresfastigheter. Detta förslag har inte behandlats av utredningen, men det torde knappast kunna lämnas åsido vid bestämningen av det skatterättsliga fastighetsbegreppet.

Utredningens förslag

Utredningsmannen anför, att han verkställt en allmän översyn av reglerna för det skatterättsliga fastighetsbegreppet och därvid satt som sin uppgift dels att söka samordna bestämmelserna med det civilrättsliga fastighetsbegreppet, dels åstadkomma ett skatterättsligt fastighetsbegrepp som — såvitt möjligt — är lätthanterligt inom de beskattningsområden, där det får praktisk tillämpning. Utredningsmannen anser, att det speciellt för rörelsefastigheter har visat sig erforderligt att göra betydande avvikelser från de civilrättsliga reglerna. Utredningsmannen föreslår därför följande:

1. Den yttre ramen för det skatterättsliga fastighetsbegreppet skall — då fråga ej är om byggnad på ofri grund — utgöras av vad som enligt jordabalken innefattas i det civilrättsliga fastighetsbegreppet. Ledning för elektrisk kraft skall emellertid, oavsett om den enligt allmän lag hänförs till fast eller lös egendom, i beskattnings-

avseende ej hänföras till fastighet, dock att sådan ledning för elektrisk ström, som är nödvändig för en byggnads allmänna användning, skall anses utgöra del av byggnaden.

2. Byggnad på ofri grund skall liksom hittills räknas som fastighet.

3. Då fråga är om fastighet, som i kommunalskattelagens mening helt eller delvis ingår i rörelse, uteslutes ur skatterättsligt fastighetsbegrepp alla anordningar, delar och tillbehör till mark och byggnad, vilka är avsedda att direkt tjäna fastighetens användning för rörelseändamål och ej är att hänföra till s. k. markanläggning. På dessa tillgångars anskaffningsvärden förutsätts 1969 års föreskrifter om värdeminskingsavdrag för maskiner och inventarier i punkterna 3 och 4 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen vara tillämpliga.

4. I byggnadsvärdet skall inräknat sådana markanläggningar som ledningar för vatten, avlopp, elektrisk ström, gas m. m., vilka är nödvändiga för byggnads allmänna användning.

Den yttre ramen för det skatterättsliga fastighetsbegreppet

Enligt skatterättens grundstadgande i 4 § kommunalskattelagen har sedan gammalt gällt, att till fastighet hänförs byggnad, ändå att den enligt allmän lag ej är hänförlig till fast egendom. Därutinnan innebär förslaget ingen ändring av vad som hittills gällt och kan därför lämnas åsido.

Vad avser utredningsmannens förslag, att den yttre ramen för det skatterättsliga fastighetsbegreppet skall motsvara det civilrättsliga, bör bemärkas, att det åsyftade civilrättsliga fastighetsbegreppet numera innefattas i stadgandena i jordabalkens 1 kap 1 § och 2 kap 1 och 2 §§, inte i motsvarande stadganden i 1895 års lag 1—3 §§ som för civilrättens del upphävts men som *fortfarande gäller* för skatterättens del. De gamla och nya stadgandena, som gäller fastighet med direkta tillbehör och byggnadstillbehör, är i väsentliga delar oförändrade. Dock har i 2 kap 1 § 2 st jordabalken införts ett nytt stadgande, att till fastighet hör även sådan byggnad eller annan anläggning som är uppförd utanför fastigheten, om den är avsedd för stadigvarande bruk vid utövning av servitut till förmån för fastigheten och icke hör till den fastighet där den finns. Detta stadgande har ur skatterättslig synpunkt intresse främst såvitt angår ledningar, vare sig dessa är avsedda för elektrisk kraft eller för framförande eller avledande av vatten eller annat. Sådana ledningar har hittills inte inom skatterätten betraktats som fastighetstillbehör ens om rätten att framdra ledningarna grundat sig på servitut. Anledning härtill syns ur fastighetstaxeringssynpunkt vara att sådana ledningar, som kan sträcka sig över flera kommuner, skulle om de anlagts med stöd av servitut, kunna föranleda mycket stora, i och för sig omotiverade höjningar av de härskande fastigheternas taxeringsvärden och för de enskildas del medföra lika omotiverade ökningar av skattebördan. Detta har syntes desto mer omotiverat som värdet av andra ledningar, som framdragits med stöd av nyttjanderätt, inte skulle föranleda sådana konsekvenser vid beskattningen. Det av utredningsmannen föreslagna stadgandet att elektriska kraftledningar inte skall hän-

föras till fastighet står i överensstämmelse med nu anförda synpunkter men syns endast delvis lösa ett beskattningsproblem, som särskilt genom anläggandet av mycket stora ledningar för vatten och avlopp samt pipelines på senare tid fått ökad aktualitet.

Utredningsmannens godtagande i princip av den yttre ramen för det civilrättsliga fastighetsbegreppet såsom det definierats i jordabalkens 1 kap 1 § och 2 kap 1 och 2 §§ innebär att ingen ändring föreslås i det skatterättsliga fastighetsbegreppet såvitt rör jordbruksfastigheter, en- och tvåfamiljsfastigheter samt hyresfastigheter.

Vad beträffar jordbruksfastigheter har såsom tidigare nämnts av jordbruksbeskattningskommittén framlagts förslag om en anpassning av reglerna för beskattning av inkomst av jordbruksfastighet efter regler liknande dem, som redan genomförts för rörelse- och hyresfastigheter. Såvitt gäller jordbruksfastigheterna skulle detta innebära, att i konsekvens med utredningsmannens intentioner, ur fastighetsbegreppet borde avskiljas all jordbruksberoende inredning och maskinell utrustning i ekonomibyggnader samt för jordbrukets behov dragna ledningar av skilda slag, liksom vissa byggnadslänkande konstruktioner såsom fristående tork- och siloanläggningar m. m. I avvaktan på resultatet av jordbruksbeskattningskommitténs arbete har utredningsmannen emellertid ej funnit anledning föreligga att föreslå ändring i gällande regler för det föreliggande fastighetsbegreppet för byggnader, hänförliga till jordbruksfastighet. Det bör här anmärkas, att kommittén inte heller förutsatt något behov av ett ändrat skatterättsligt fastighetsbegrepp för jordbruksfastigheter. Snarare förutsätter kommittén med hänsyn till svårigheter att utreda anskaffningskostnader för avskrivningsbara objekt, att ett efter vanliga grunder och på hittills gällande skatterättsligt fastighetsbegrepp beräknat taxeringsvärde skall bibehållas, dock kompletterat med särskilt angivet byggnadsvärde.

Utredningsmannens huvudförslag

Såsom tidigare anförts föreslår utredningsmannen att för fastigheter, som i kommunalskattelagens mening helt eller delvis ingår i rörelse, skall uteslutas alla anordningar, som direkt tjänar rörelseändamål och ej är att hänföra till markanläggningar.

Det är alltså fråga inte endast om fastigheter, som helt används för rörelse, utan även om det mycket stora antal fastigheter, exempelvis hyresfastigheter och en- och tvåfamiljsfastigheter, som delvis används för rörelse. För dessa fastigheter eller fastighetsdelar avgränsas fastighetsbegreppet så att det i allt väsentligt överensstämmer med tillgångsgrupperingen enligt 1969 års avskrivningsregler.

I enlighet med anvisningarna punkt 7 till 29 § kommunalskattelagen inräknas sålunda ej beträffande industrifastigheter anordningar, avsedda för den industriella driften såsom maskiner m. m. eller för dessas användning anordnade fundament och annat samt ej heller ledningar för vatten, avlopp m. m., speciellt värmeanläggningar, ventilationsanläggningar eller särskilda skorstenar, som tjänar den industriella driften. Vad angår byggnad avsedd för affärsändamål avskiljs från fastighet hyllor, diskar och annan butiksinredning, rulltrappor m. m. För rörelsefastigheter av alla slag

innebär det föreslagna fastighetsbegreppet att en del av byggnadstillbehören enligt 2 kap 2 § jordabalken hänförs till lös egendom, liksom alla maskiner, som civilrättsligt hänförs till fastighet såsom industritillbehör enligt 2 kap 3 § samma balk. Begreppet fasta maskiner såsom byggnadstillbehör försvinner.

Utredningsmannen anser att en sådan gränsdragning mellan fastighet och lös egendom skulle medföra en förenkling. I huvudsak syns han därvid ta sikte på förhållandena vid större industrier. De skäl, som anförs för ståndpunktstagandet, är i huvudsak av bokföringsteknisk natur. Det framhålls bl a att det med hittills gällande definition av det skatterättsliga fastighetsbegreppet inte varit möjligt att på fastighetskontona i bokföringen redovisa samtliga bokföringsvärden och kostnader för de tillgångar, som skall fastighetstaxeras. Med ett efter avskrivningsreglerna avpassat fastighetsbegrepp skulle enligt utredningsmannen kostnadsuppgifterna rörande fastighet däremot i regel kunna hämtas från vederbörligt fastighetskonto i bokföringen. Utredningsmannen utgår från att taxering av rörelsefastigheter endast i undantagsfall kan ske med ledning av köpeskillingar för sådana fastigheter. Han hävdar att taxeringsvärdena i stället brukar framräknas enligt anläggningskostnadsmetoden, varvid byggnadernas anskaffningsvärde läggs till grund för värderingen.

Utredningsmannens förslag innebär ett klart avsteg från den vid fastighetstaxering grundläggande principen att fastighets allmänna saluvärde skall vara bestämmande för taxeringsvärdet vare sig detta värde framkommer på grundval av köpeskillingsstatistik, genom kapitalisering av fastighets nettoavkastning eller enligt anläggningskostnadsmetoden. Om värderingen av byggnader, såsom utredningsmannen föreslår, skall avse endast värdering av en byggnadsstomme, skulle taxering av rörelsefastighet inte kunna ske vare sig med stöd av köpeskillningsstatistik eller enligt avkastningsmetoden. Fråga är om inte dessa båda metoder används för det stora flertalet fastigheter, där rörelse bedrivs, såsom mindre verkstäder och byggnader där det finns någon eller några affärslokaler. Anläggningskostnadsmetoden torde i praktiken komma till användning endast vid taxering av större industrifastigheter. Det vill därför synas som om en sammanblandning av reglerna om fastighetsbegreppet och de ur avskrivningssynpunkt gjorda gränsdragningarna ur fastighetstaxeringssynpunkt är olämplig. Någon större vinst vid inkomsttaxeringen torde heller knappast uppkomma. Däremot skulle, såsom utredningsmannen framhållit, en minskning av kommunernas garanti-skatteunderlag uppkomma vid genomförande av utredningsmannens förslag. Åtminstone beträffande kraftverksfastigheterna torde denna minskning bli betydande.

Utredningsmannen har i betänkandet diskuterat två alternativa möjligheter att bestämma det skatterättsliga fastighetsbegreppet. Det första är att helt godta det civilrättsliga fastighetsbegreppet, vilket skulle innebära att även industritillbehör skulle inräknas i det skatterättsliga fastighetsbegreppet. Detta alternativ har utredningsmannen förkastat bl. a. med hänsyn till att det syntes främmande att taxera ett så löst och lätttröligt inventariebestånd såsom fastighet samt att stora värderings-svårigheter skulle uppkomma vid taxeringen. Det andra alternativet, nämligen att godta civilrättens bestämning av fastighetsbegreppet i 1 kap 1 § och 2 kap 1 och 2 §§ jordabalken samt därutöver i det skatterättsliga fastighetsbegreppet medta viss

industriell utrustning, har utredningsmannen förkastat. Detta har skett främst med hänsyn till svårigheter att konstruera lämpliga normer för gränsdragningen mellan fast och lös egendom.

Följdförslag m. m.

Utredningsmannen föreslår att markanläggningar, såsom ledningar för vatten, avlopp m. m., som är nödvändiga för en byggnads allmänna användning, skall ingå i byggnadsvärdet. Motivet torde vara en anpassning till 1969 års avskrivningsregler. Följden av detta förslag skulle bli att ledningar m. m., som betjänar andra fastigheter än rörelsefastigheter, skulle ingå i fastighetsbegreppet, men liknande anordningar, som betjänar rörelsefastigheter, inte gör det. Lämpligheten av en sådan distinktion torde kunna diskuteras.

Tunnlar har hittills endast i vissa fall, exempelvis kraftverkstunnlar, hänförs till byggnads värde. Utredningsmannen föreslår, att alla tunnlar skall hänföras till byggnad. Med hänsyn till att tunnlar kan vara av mycket olikartad beskaffenhet och av mycket olika utförande måste ifrågasättas, om detta arrangemang är lämpligt. Bl. a. torde möjligen tunnlar böra bedömas efter synpunkter liknande dem, som bör tillämpas på ledningar.

Beträffande vattenfallsfastighet har föreslagits, att den delpost i markvärdet, som betecknas fallvärde, skall såsom onödig utgå. Häremot kan invändas, att fallvärde som i yart fall måste bestämmas för sådan fastighet, åtminstone har den nytta att det i fastighetslängden identifierar vattenfallsfastighet och ger en antydning om grunderna för taxeringsvärdets beräkning.

Enligt utredningsmannens förslag skall i anläggningskostnaderna inte inräknas bl. a. kostnader för anordningar till skydd för fisket. Någon motivering härför har inte givits. Det är svårt att förstå, varför inte dessa kostnader i likhet med andra kostnader för kraftverk skall inräknas i anläggningskostnaden.