KAMMARRÄTTEN

KR RÄTTSFALL

Om garantibelopp för fastighet.

I häfte 5 i Skattenytt för i fjol återfanns en artikel av aukt. revisorn Sven Orre angående de nya bestämmelserna om garantibelopp för fastighet. I anslutning härtill lämnas här en redogörelse för hur spörsmålet nyligen bedömts av Kammarrätten.

För taxering år 1956 avgav ett aktiebolag — nedan benämnt X — deklaration rörande sin inkomst under räkenskapsåret den 1 maj 1954—den 30 april 1955 och upptogs däri garantibelopp för bolagets fastigheter motsvarande en tredjedel av garantibeloppet för tolv månader men tillgodoförde sig X det oaktat avdrag enligt 45 § KL med belopp motsvarande för helt år beräknat garantibelopp.

Vid granskning av X:s deklaration inom vederbörande PN ifrågasattes avvikelse, såvitt nu är i fråga, därutinnan att garantibeloppet skulle upptagas till 4 procent av fastigheternas taxeringsvärden året näst före taxeringsåret och avdrag enligt förenämnda lagrum ske med belopp motsvarande det nyssnämnda garantibeloppet.

I avgivna erinringar yttrade X bl. a. följande. Den t. o. m. kalenderåret 1954 utgående fastighetsskatten hade fr. o. m. 1/1 1955 ersatts av garantibelopp för fastighet att tilläggas i vederbörandes självdeklaration. Eftersom X betalt fastighetsskatt t. o. m. 31/12 1954, hade tillägg med garantibelopp gjorts endast för tiden 1/1—30/4 1955. Om tillägg skulle ske med garantibelopp för hela beskattningsåret, komme X att bli dubbelbeskattad för fastighet för tiden 1/5—31/12 1954; X ansåge det ej riktigt att som en följd av fastighetsskattens inarbetning i den kommunala inkomstskatten, skattskyldiga med brutet räkenskapsår skulle bli dubbelbeskattade för den tid av räkenskapsåret, som belöpte på kalenderåret 1954. Sådan dubbelbeskattning skulle ej ha blivit aktuell om räkenskapsåret omlagts och bokslut uppgjorts per 31/12 1954. Om garantibeloppet för fastighet jämlikt 47 § KL skulle beräknas för hela beskattningsåret även vid 1956 års taxering, borde enligt X:s åsikt ett extra procentavdrag medgivas för den tid av beskattningsåret, som sammanfölle med kalenderåret 1954 och för vilken tid fastighetsskatt erlagts.

Genom beslut den 23 okt. 1956 upptog PN vid det förhållandet att garantibelopp för fastighet jämlikt 47 § KL skulle upptagas för räkenskapsåret, garantibeloppet till 4 procent å fastigheternas taxeringsvärden, beräknat för hela beskattningsåret.

Häröver besvärade sig X hos KR med hemställan, att KR måtte undanröja PN:s

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:14:57

beslut och bestämma att i stället X:s deklaration i förevarande avseende skulle läggas till grund för taxering.

Av avgiven förklaring med anledning av bolagets besvär inhämtades bl. a. följande. Skattskyldiga med s. k. brutet räkenskapsår torde ibland med fog kunna göra gällande att avsaknaden av vissa övergångsbestämmelser i samband med den verkställda omläggningen av fastighetsbeskattningen medförde viss dubbelbeskattning av fastighetsinkomst vid kommunaltaxeringen. Huruvida dubbelbeskattning uppkomme för sådana skattskyldiga vore beroende på omständigheterna i det särskilda fallet. Om en skattskyldig med brutet räkenskapsår uppfört en byggnad och kunnat utnyttja garantiskatteavdraget helt för det beskattningsår, under vilket taxeringsvärdet för fastigheten höjts på grund av nybyggnaden, syntes någon dubbelbeskattning på grund av garantibeskattningen av denna nybyggnad icke ha skett. Detta kunde belysas med följande exempel. Antag att taxeringsvärdet för en X tillhörig närmare angiven fastighet vid 1933 års fastighetstaxering på grund av nybyggnad höjdes med 6 miljoner kr. Vid X:s taxering till kis 1934, som avsåge verksamhetsåret 1/5 1932—30/4 1933, tillgodoräknades X garantiskatteavdrag för denna nybyggnad med 5 procent av 6 miljoner kr. för helt år, trots att man med liknande argumentering som X:s skulle kunna göra gällande att garantiskatteavdraget för denna byggnad vid 1934 års taxering hade bort begränsas till 4/12 av helårsavdraget. Fullt garantiskatteavdrag för denna nybyggnad hade därefter ägt rum vid alla efterföljande taxeringsår. X syntes därför vid 1956 års taxering under angivna förutsättningar icke ens ha något materiellt fog för yrkandet om garantiskatteavdrag för hela denna fastighet avseende tiden 1/5—31/12 1954. — En genomgång av X:s deklarationsmaterial för gångna år skulle förmodligen giva till resultat att ett garantiskatteavdrag vid 1956 års taxering för tiden 1/5—31/12 1954 vore materiellt befogat för viss del av X:s fastighetsbestånd. Den vid 1956 års taxering gällande lagstiftningen hade emellertid icke tagit hänsyn till sådana specialfall. Under övergångsåret kunde därför vissa skattskyldiga missgynnas, medan andra, såsom framginge av ett exempel i Orres förenämnda artikel, bleve gynnade. Då X:s yrkande alltså saknade stöd i gällande bestämmelser hemställdes om avslag på besvären.

X inkom härefter med påminnelser. Däri framhölls bl. a. följande. Det syntes enligt X:s förmenande vara oriktigt, att ett ev. under tidigare år medgivet för högt procentavdrag skulle vara avgörande för om och i vilken mån procentavdrag skulle medgivas vid 1956 års taxering. Enär övergångsbestämmelser saknades, borde detta medföra att någon retroaktiv verkan av de nya bestämmelserna icke kunde inträda. Garantibelopp borde m. a. o. blott kunna räknas för den del av beskattningsåret, som infölle efter den 1 jan. 1955 eller den dag, då den nya författningen trätt i kraft.

Genom utslag den 15 februari 1957 fann KR icke skäl att göra ändring i PN:s beslut.

En av de i KR:s beslut deltagande ledamöterna anförde till utveckling av sin mening bl. a. följande. Före ikraftträdandet av den år 1953 beslutade tekniska omläggningen av den kommunala fastighetsbeskattningen beräknades fastighetsskatten direkt på fastighets taxeringsvärde

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:14:57

och till belopp motsvarande den kommunala inkomstskatt, som utginge på beskattningsbar inkomst uppgående till 4 % av fastighetens taxeringsvärde. Genom fastighetsskatten skulle inkomsten från fastigheten anses vara beskattad till ett belopp motsvarande 4 % av taxeringsvärdet. I följd härav skulle — om fastighet ingått i rörelse och visst år varit underkastad fastighetsbeskattning — när detta års inkomst följande år skulle taxeras avdrag ske för vad som ansåges beskattat genom fastighetsskatten eller med 4 % av föregående års taxeringsvärde (det s. k. procentavdraget). Genom det sätt, varpå fastighetsbeskattningen anordnats, innebure densamma icke någon merbelastning för en rörelseidkare, som regelbundet hade en netttointäkt av rörelsen överstigande 4 % av däri ingående fastighets taxeringsvärde. Fastighetsskatten kunde betraktas såsom ett under inkomståret debiterat och helt eller delvis erlagt förskott på inkomstskatten för detta års inkomst. Genom det s. k. procentavdraget vid inkomsttaxeringen erhölles gottgörelse för erlagd fastighetsskatt. KL hade före omläggningen icke innehållit några särskilda regler om fastighetsskatt och procentavdrag för rörelseidkare, som deklarerade inkomst av rörelse för annat räkenskapsår. Sådana regler funnes ej heller för det fall att skattskyldig på grund av omläggning av räkenskapsår eller av annan anledning skulle taxeras för ett beskattningsår, som omfattade längre eller kortare tid än 12 månader. Fastighetsskatt debiterades även i sådana fall enligt vanliga regler. Frågan huruvida procentavdraget i dessa fall — trots avsaknaden av särskilda bestämmelser därom — borde beräknas till högre eller lägre belopp än procentavdraget för helt år syntes icke ha bragts under särskild prövning i högsta instans. Fastighetsskatt enligt den gamla ordningen hade debiterats sista gången år 1954. Motsvarande procentavdrag hade de skattskyldiga erhållit vid 1955 års taxering. Under år 1955 hade icke någon fastighetsskatt påförts. Fastighetsbeskattning skedde från och med år 1956 i den formen att vid taxeringen för kis procentavdrag finge ske såsom tidigare men att såsom skattepliktig inkomst skulle upptagas garantibelopp, beräknat på motsvarande sätt som procentavdraget eller till 4 % av fastighets taxeringsvärde. Den tekniska omläggningen innebure alltså för den skattskyldiges vidkommande, att fastighetsskattens debitering och betalning förskötes ett år framåt. Fastighetsbeskattning skedde icke såsom tidigare redan under det år, då taxeringsvärde åsatts fastighet, utan först påföljande år. Åsättandet av taxeringsvärde å fastighet innebure icke längre, att skatt omedelbart skulle debiteras å taxeringsvärdet. Först i och med att garantibelopp följande år upptoges såsom skattepliktig inkomst för ägaren kunde skattskyldighet uppkomma. Då skattskyldig emellertid samtidigt vore berättigad till procentavdrag till motsvarande belopp, kunde effektiv fastighetsbeskattning uppkomma endast i den mån skattskyldigs nettointäkt av förvärvskälla vore så låg, att procentavdrag och i förekommande fall allmänna avdrag och ortsavdrag icke utnyttjades. I de ändringar i KL, varigenom den tekniska omläggningen genomfördes, intogos i 47 § föreskrifter om att garantibelopp skulle beräknas för beskattningsår och att, om beskattningsåret omfattade kortare eller längre tid än 12 månader eller fastighet förvärvats eller avyttrats under beskattningsåret, garantibeloppet skulle jämkas

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:14:57

med hänsyn därtill. Med hänsyn till att procentavdraget enligt 45 § skulle göras med belopp motsvarande garantibeloppet, kunde alltså även procentavdraget enligt de nya bestämmelserna komma att uppgå till lägre eller högre belopp än procentavdraget för helt kalenderår. Ifrågavarande bestämmelsers tillämpning syntes vara begränsad till de fall, då beskattningsår verkligen omfattade kortare eller längre tid än 12 månader eller då ägarebyte skett. Dessa bestämmelser kunde däremot icke anses innefatta någon ändring i föreskrifterna i 47 §, att taxeringsvärdet året näst före taxeringsåret skulle ligga till grund för beräkning av garantibeloppet, eller i 45 §, att procentavdrag skulle göras med belopp motsvarande garantibeloppet. Enär klagandebolaget vid ingången av år 1955, då de nya bestämmelserna trädde i kraft, vore ägare till vissa i rörelsen ingående fastigheter, skulle vid 1956 års taxering såsom skattepliktig inkomst för bolaget upptagas garantibelopp beräknat till 4 % av fastigheternas taxeringsvärde. Någon omständighet av ovan angiven art, som motiverade jämkning av garantibeloppet förelåge ej. Något författningsenligt stöd för bolagets yrkande att få åtnjuta procentavdrag med högre belopp än garantibeloppet förelåge ej heller. Av den lämnade redogörelsen för övergången till den nya formen för fastighetsbeskattning framginge, att bolaget genom det överklagade beslutet icke drabbats av dubbelbeskattning eller annan beskattningsåtgärd, som kunde anses stridande mot grunderna för fastighetsbeskattningen i dess tidigare eller nya form.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:14:57