

## Särskilt yttrande

av Eddy Strykowski

I punkten 5.2.5 på sidan 9 anges att utredningen väljer att inte ta ställning till om begravningsavgiften ska ses som en avgift eller som en skatt. Enligt min mening är det en synnerligen viktig fråga som man måste ta ställning till. Nedan kommer jag att redovisa min åsikt i denna fråga.

Jag börjar med att redogöra för om begravningsavgift ska ses som skatt eller avgift i det nuvarande begravningsavgiftssystemet.

Eberstein anger i sin bok "Om skatt till stat och kommun" utgiven 1929, första delen sidan 6 följande definition: "Uppbörd i statens verksamhet eller, såsom dessa inkomster även brukas benämnas, *publika avgifter*, erlägga däremot medborgarna såsom ersättning för en prestation från det allmännas sida."

I 9 kap. 6 § begravningslagen anges vilka tjänster som ingår i begravningsavgiften som exempel kan nämnas gravöppning och återfyllning. Enligt min mening är detta ett skolexempel på vad som Eberstein benämner publika avgifter. Avgiften avser specifika tjänster som det allmänna tillhandahåller.

I prop. 1998/99:38 s. 108–109 kan följande av intresse utläsas:

Begravningsverksamheten är idag skattefinansierad genom församlings-skatt eller kommunalskatt. Detta innebär att kostnaderna tas ut av alla skattskyldiga i förhållande till inkomsten och enligt likformiga grunder. En utgångspunkt för regeringen är att samma principer ska gälla efter relationsändringen (mellan staten och kyrkan).

En annan utgångspunkt för förslaget rörande finansieringen av begravningsverksamheten är enligt 1995 års principbeslut ska de som tillhör Svenska Kyrkan betala sina avgifter via kyrkoavgiften. Vad som behöver övervägas närmare är således hur de som inte tillhör och de som bor i en kommun som är huvudman för begravningsverksamheten ska betala sin del av kostnaderna. Principerna om att alla människor ska bidra till begravningsverksamheten på ett likformigt sätt i förhållande till sin inkomst leder enligt regeringens uppfattning till att verksamheten bör finansieras genom en särskild avgift, som ska betalas av

alla och som i hanteringshänseende behandlas som en skatt. För att markera att alla bidrar till verksamheten på samma villkor bör den finansieras genom en sådan avgift även i de fall en kommun är huvudman.

Att begravningsavgiften i *hanteringshänseende behandlas som en skatt* betyder inte att det är frågan om en skatt.

### *Jämförelse med annan lagstiftning*

I mervärdesskattelagen 3 kap. 23 § med rubriken "Undantag för vissa andra varor och tjänster" anges under punkten 6 följande: "tjänster som avser gravöppning eller gravskötsel på allmän begravningsplats när tjänsten tillhandahålls av huvudmannen för eller innehavaren av begravningsplatsen."

I förarbetena till ovan anført lagrum anges i prop. 1989/90:111 följande på s. 139–140:

#### 2.8.2 Kyrkogårdsförvaltning

Mitt förslag: Tjänst som avser gravöppning eller gravskötsel undantas från skatteplikt när tjänsten tillhandahålls av huvudman för allmän begravningsplats.

Skälen för mitt förslag: Frågan om skattskyldighet för kyrkogårdsförvaltningen har tidigare behandlats i mervärdesskatteutredningen betänkande (SOU 1987:45) Översyn av mervärdesskatten del XI s. 111 ff.

Dåvarande riksskattenämnden uttalade i anvisningar (RSN 1969.65.10) följande i fråga om tjänster som avser gravar.

Gravöppning samt plantering, sådd gräsklippning och annat som utförs för gravplatsinnehavarens räkning är att hänföra till skattepliktig tjänsteprestation avseende mark. Sådan tjänst medför skattskyldighet enligt MF. Beskattningsvärdet utgör 60 procent av vederlaget. Vad nu sagts gäller även om tjänsteprestationen utförs av kyrkogårdsförvaltningen eller motsvarande myndighet.

I uttalandet avsedda tjänster tillhandahålls regelmässigt av huvudmännen för de allmänna begravningsplatserna och flertalet av förvaltningarna synes ha registrerats som skattskyldiga. I åtskilliga fall har dock beskattningsmyndigheterna avstått från registrering eftersom verksamheterna med hänsyn till prissättningen som tillämpats inte bedömts som yrkesmässiga.

I landet finns över 3000 allmänna begravningsplatser. Enligt 2 § gravrättslagen (1963:537) åligger det församlingen, eller om regeringen för särskilt fall så förordnat, borglig kommun att hålla allmän begravningsplats. Enligt 9 § andra stycket får gravöppning endast ske genom upplåtarens försorg.

Några särskilda bestämmelser om skyldighet för kyrkogårdsförvaltningar att tillhandahålla gravskötsel finns inte. Flertalet förvaltningar har dock åtagit sig gravskötsel i betydande omfattning och vanligen genom mycket långfristiga åtaganden.

Intäkter hos den som förvaltar allmän begravningsplats och som avser ersättning för gravöppning eller gravskötsel medför inte skattskyldighet enligt KL. Den återstående grunden för att verksamheten skall räknas som yrkesmässig är därför att den skall anses bedriven under rörelseliknande former.

Det bör inte vara i överensstämmelse med grunderna för ML att verksamhet i vilken huvudman för allmän begravningsplats utför gravöppning skall medföra skattskyldighet. I lagrådsremissen har därför föreslagits att omsättning av tjänst som avser gravöppning eller gravskötsel under vissa förutsättningar inte skall räknas som yrkesmässig verksamhet. Lagrådet har anfört att ifrågavarande tjänster är att betrakta som yrkesmässiga och att i den mån ett undantag på denna punkt är behövlig detta bör ske i form av ett undantag från skatteplikt. Jag ansluter mig till lagrådets uppfattning i denna del och föreslår därför att tjänst avseende gravöppning och gravskötsel undantas från skatteplikt när tjänsten tillhandahålls av huvudmannen för allmän begravningsplats.”

Med hänvisning till vad som har sagts ovan framgår det enligt min mening att begravningsavgiften som används för exempelvis gravöppning ska ses som ersättning för utförd tjänst, vilket i sin tur leder till att det måste vara frågan om begreppet avgift. Hade ersättningen haft karaktären av skatt hade det varit helt onödigt att föra ett resonemang om huruvida skatteplikt eller ej föreligger i den ovan anförda propositionen.

Begravningsavgift ska enligt min mening i det nuvarande systemet ses som en avgift. Man erlägger en avgift för en specificerad tjänst vars kostnad täcks av avgiften.

Skulle man införa ett enhetligt system med en begravningsavgift på 0,22 procent i hela riket så skulle detta medföra en ökning av begravningsavgiften i Stockholms kommun för inkomståret 2016 med 365,4 mnkr, från 153,3 mnkr till 518,7 mnkr. Stadens finansavdelning har beräknat ökningen för inkomståret 2017 till 383 mnkr.

Inför man ett enhetligt system med begravningsavgift blir det för Stockholms kommun inte längre frågan om en avgift som ska täcka särkostnaderna för begravningsavgift utan avgiften får därför anses ändra karaktär till begreppet skatt. Det blir frågan om en överdebitering som inte motsvarar de verkliga kostnaderna. Stockholms kommun kommer att subventionera andra rättssubjekt med nästan 400 mnkr per år.

*Principen om den kommunala självstyrelsen*

Av 14 kap. 3 § regeringsformen framgår det att en inskränkning i den kommunala självstyrelsen inte bör gå utöver vad som nödvändigt med hänsyn till ändamål som har föranlett den, den s.k. proportionalitetsprincipen.

I regeringsformen 14 kap. 4 § anges att kommuner får ta ut skatt för skötsel av sina angelägenheter. Genomförs förslaget med ny begravningsavgift medför detta att Stockholms kommun måste ta ut extra skatt från kommunmedlemmarna med nästan 400 mnkr per år, detta medför ett ökat skatteuttag på 15 öre per 100 kronor. Denna skatt ska gå till att finansiera andra rättssubjekts begravningsverksamhet.

I regeringsformen 14 kap. 5 § anges att kommuner i lag får åläggas att bidra till kostnaden för andra kommuners angelägenheter, om det krävs för att uppnå likvärdiga ekonomiska förutsättningar. Genomförs förslaget om ny begravningsavgift medför detta att Stockholms kommun ska subventionera andra rättssubjekts begravningsverksamhet med 400 mnkr per år.

Eftersom Svenska Kyrkan inte är en kommun kan bidrag från Stockholms kommun till Svenska Kyrkan inte ske med stöd av detta lagrum.

Med hänvisning till vad som har sagts ovan är det min uppfattning att förslaget om ny begravningsavgift strider mot regeringsformen. Förslaget kan därför inte genomföras.