

Nr 32.

Bevillningsutskottets betänkande i anledning av Kungl. Maj:ts proposition med förslag till förordning om skattefrihet i vissa fall för realisationsvinst vid expropriation m. m., jämte en i ämnet väckt motion.

I en den 7 mars 1947 dagtecknad, till bevillningsutskottet hänvisad proposition, nr 147, har Kungl. Maj:t, under åberopande av propositionen bilagt utdrag av statsrådsprotokollet över finansärenden för samma dag, föreslagit riksdagen att antaga följande vid propositionen fogade

Förslag

till

förordning om skattefrihet i vissa fall för realisationsvinst vid expropriation m. m.

Härigenom förordnas som följer.

Har fast eller lös egendom tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller eljest avyttrats under sådana förhållanden, att tvångsförsäljning varom här är fråga måste anses vara för handen, skall den genom överlåtelsen uppkomna vinsten icke i något fall utgöra skattepliktig realisationsvinst enligt kommunalskattelagen och förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt. Vad nyss sagts skall dock icke gälla, därest det skäligen kan antagas att avyttringen skulle ägt rum även om tvång icke förelegat.

Vad i första stycket stadgas angående skattefrihet i vissa fall för realisationsvinst vid avyttring av egendom skall äga motsvarande tillämpning beträffande realisationsvinst vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet för obegränsad tid mot engångsersättning.

Avdrag må i intet fall ske för realisationsförlust som uppkommit då egendom avyttrats eller då upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet skett under sådana förhållanden att, därest vinst i stället uppstått, denna enligt bestämmelserna i första eller andra stycket icke skulle hava utgjort skattepliktig realisationsvinst.

Denna förordning träder i kraft dagen efter den, då förordningen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och gäller tills vidare. Förordningen skall äga tillämpning jämväl med avse-

ende å det beskattningsår, för vilket taxering av beskattningsnämnd i första instans verkställes under år 1947.

I fråga om eftertaxering för år 1946 eller tidigare år skola äldre bestämmelser fortfarande gälla.

Beträffande vad departementschefen vid ärendets föredragning inför Kungl. Maj:t anfört får utskottet, i den mån redogörelse härför ej lämnas i det följande, hänvisa till ovannämnda statsrådsprotokoll.

Till utskottets behandling har överlämnats den i anledning av propositionen väckta motionen II: 356 av herrar *Pettersson* i Dahl och *Nilson* i Spånstad, vari hemställts, att riksdagen vid behandlingen av förevarande proposition måtte besluta dels att skattefrihet skulle åtnjutas även för ersättning av inkomstförlust, som arrendator erhållit vid avstående av arrenderätt i samband med expropriation eller annan tvångslösen av fast eller lös egendom och dels att restitution av skatt, som påförts eller erlagts av fastighetsägare eller arrendatorer såsom en följd av uppkommen realisationsvinst vid expropriation eller annan tvångslösen av fast eller lös egendom under åren 1940—1946, måtte införas.

Vad angår motiveringen för de i motionen framförda yrkandena, får utskottet, i den mån redogörelse härför ej lämnas i det följande, hänvisa till motionen.

Enligt 35 § kommunalskattelagen skall till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet hänföras bl. a. vinst å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom, som förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång och varit i den skattskyldiges ägo, om det är fastighet, under mindre än 10 år och eljest under mindre än 5 år (realisationsvinst). Jämlikt 2 § förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt gäller samma stadgande också vid den statliga beskattningen. Enligt praxis innebära dessa bestämmelser, att skattskyldighet för realisationsvinst kan uppkomma jämväl vid expropriation eller annan tvångslösen av egendom.

I en vid 1945 års riksdag (vårsessionen) väckt motion (I: 261) hemställdes att riksdagen måtte besluta, att realisationsvinst skulle frikallas från inkomstbeskattning, då vinsten uppkommit genom att en fastighet underkastats expropriation eller annat sådant förfarande. Bevillningsutskottet, till vilket motionen hänvisades, yttrade (betänkande nr 49/1945), att utskottet funne skäl tala för medgivande av skattefrihet i förevarande fall men att en författningsändring i detta syfte borde föregås av ytterligare utredning. I anledning därav anhöll riksdagen i skrivelse den 15 juni 1945 (nr 414), att Kungl. Maj:t måtte, med beaktande av vad utskottet anfört i nämnda betänkande, föranstalta om utredning och snarast möjligt för riksdagen framlägga förslag angående det nu ifrågavarande spörsmålet.

I anledning av nyssnämnda riksdagsskrivelse upprättades inom finansdepartementets skatteberedning en den 20 november 1945 dagtecknad prome-

morja angående bl. a. frågan om beskattning av realisationsvinst vid expropriation eller annan tvångslösen.

Över denna promemoria ha, efter remiss, yttranden avgivits av ett flertal myndigheter och sammanslutningar.

Rörande innehållet i remissinstansernas yttranden tillåter sig utskottet hänvisa till propositionen (s. 10—23).

Till stöd för det i den föreliggande propositionen framlagda förslaget har *departementschefen* anfört följande:

»Såsom bevillningsutskottet anfört i sitt betänkande nr 49/1945 och som jämväl flertalet av de hörda myndigheterna funnit, synes det icke tillfredsställande att realisationsvinst, som uppkommit vid expropriation eller annan tvångslösen av fast eller lös egendom, beskattas såsom inkomst. Enligt gällande regler kommer emellertid den, som inom viss tid efter förvärvet tvingas avstå sin egendom till förmån för ett allmänt intresse, att drabbas av skatt för realisationsvinsten, under det att han, om ifrågavarande tvångslösen icke mellankommit, skulle hava kunnat behålla egendomen utöver den i 35 § kommunalskattelagen stadgade tiden och sålunda undgå skatt för vinsten. Frågan är av särskild betydelse för ägaren av egendomen därför att skatten för realisationsvinsten till följd av den statliga inkomst- och förmögenhets-skattens progression kan bliva så hög, att anskaffandet av annan likvärdig egendom i stället för den exproprierade försvåras eller omöjliggöres. Det bör härvid även beaktas, att någon hänsyn till den ökade skatt, som egendomens ägare har att erlægga på grund av uppstående realisationsvinst, lagligen icke kan tagas vid expropriationsersättningens bestämmande (jfr nytt juridiskt arkiv I 1946, s. 580).

Mot tanken att från beskattning undantaga realisationsvinster, som uppkommit vid expropriation eller annan tvångslösen av egendom, har invänts bl. a. att det icke vore konsekvent att, sedan i annat sammanhang framhållits önskvärdheten av en allmän beskattning av oförtjänt värdestegring å fastighet, medgiva skattefrihet för vissa nu beskattade vinster av dylikt slag. Även om denna invändning i och för sig är riktig, kvarstår emellertid det förhållandet att, så länge en fastighetsägare kan undgå realisationsvinstbeskattning genom att uppskjuta avyttringen tio år från förvärvet, det ur rättvisesynpunkt icke är tillfredsställande att beskatta den fastighetsägare, som till förmån för ett allmänt intresse tvingats att tidigare avstå sin egendom.

På grund av det anförda bör enligt min mening realisationsvinst vid expropriation eller annan tvångslösen av fast eller lös egendom fritagas från beskattning. Med hänsyn bl. a. till de omfattande markförvärv, som erfordras för storflygplatsen, synes det önskvärt att en dylik lagändring genomföres utan dröjsmål. Då frågan om realisationsvinstbeskattningens lämpliga anordnande emellertid tagits upp till behandling i hela dess vidd inom 1944 års allmänna skattekommitté, lär det å andra sidan vara lämpligt, att lagändringen erhåller allenast provisorisk karaktär.

Den nu föreslagna skattebefrielsen bör få tillgodonjutas vare sig egendo-

men avstås till det allmänna eller till enskild person. Med avstående av egendom genom tvångslösen bör likställas frivillig försäljning under sådana förhållanden att försäljningen måste anses hava skett på grund av köparens möjlighet att, om frivillig uppgörelse icke träffats, tillgripa expropriation eller annat dylikt tvångsförfarande. Självfallet kan det i många fall vara svårt att avgöra om försäljningen skett av anledning som nyss sagts. Skall köparen använda fastigheten för ändamål, för vars tillgodoseende expropriation eller annat tvångsförfarande enligt gällande författningar medgives, torde emellertid försäljningen, där icke annat av omständigheterna framgår, få anses vara likställd med en tvångsförsäljning.

Enligt departementspromemorian skulle skattebefrielse icke äga rum i de fall, då det funnes uppenbart att avyttringen skulle ägt rum även om tvång icke förelegat. Den sålunda föreslagna bestämmelsen överensstämmer med motsvarande stadgande i krigskonjunkturskatteförordningarna. I vissa remissyttranden har emellertid anmärkts, att till följd av utformningen av undantagsbestämmelsen alltför stora krav komme att i bevisningshänseende ställas på taxeringsmyndigheterna. Denna erinran synes befogad och jag förordar därför en sådan omformulering, att undantag från skattebefrielsen skall äga rum då det »skäligen kan antagas» att avyttringen skulle ägt rum även om tvång icke förelegat. Stadgandet kommer visserligen att då få en något annan innebörd än motsvarande bestämmelse i krigskonjunkturskatteförordningarna. Emellertid synes det icke obefogat att ställa större krav på taxeringsmyndigheternas utredning i de fall, då det gäller att belägga en realisationsvinst med krigskonjunkturskatt, än då fråga är att för virsten uttaga ordinarie skatter till stat och kommun.

Skäl för antagande, att avyttring skulle hava ägt rum även om ett tvångsläge icke förefunnits, kan föreligga om en person — utan att kunna lämna annan trovärdig förklaring angående orsaken till köpet — inköpt ett markområde sedan sådana omständigheter inträffat att det finnes anledning förvänta att expropriation av området kommer att ske. I nyssnämnda fall kan överlåtaren nämligen antagas hava förvärvat fastigheten i syfte att göra en omedelbar försäljningsvinst. Men även om säljaren ägt egendomen en längre tid och det sålunda icke synes sannolikt att han förvärvat densamma i sådant spekulationssyfte som nyss sagts, kan han under vissa förutsättningar antagas hava varit villig att — även om tvång icke förelegat — avyttra fastigheten till det vid tvångsförsäljningen erhållna priset. Så kan t. ex. vara händelsen om säljaren tidigare för ungefärligen samma pris försålt området från egendomen. Ej heller i sistnämnda fall torde anledning föreligga att medgiva skattebefrielse för realisationsvinsten.

Enligt punkt 4 av anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen skall lika med avyttring av fast egendom anses upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet för obegränsad tid mot engångsersättning, vilken därvid är att betrakta som köpeskilling. Avyttringen skall i sådant fall anses hava omfattat så stor del av fastigheten som ersättningsbeloppet utgör av fastighetens hela värde vid tiden för upplåtelsen. Därest förutsättningar därför i

övrigt föreligga, skall alltså i dylikt fall skattepliktig realisationsvinst anses hava uppkommit.

Därest genom expropriation eller annat tvångsförfarande upplåtelse sker av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet för obegränsad tid mot engångsersättning, bör vad förut sagts angående skattefrihet för realisationsvinst vid avstående av äganderätt till fastighet äga motsvarande tillämpning.

Det bör framhållas att den i departementspromemorian förordade skattefriheten avser endast sådan inkomst, som är att hänföra till realisationsvinst i skattelagarnas mening. Om den vid avyttring av inventarier erhållna ersättningen till en del är hänförlig till realisationsvinst och till en annan del — motsvarande återvunna värdeminskningsskatt — utgör inkomst av rörelse, avses alltså endast den förra delen skola vara skattefri. Jag finner icke skäl att i detta sammanhang föreslå någon utvidgning av skattefriheten utöver vad i promemorian sålunda förutsatts. Ej heller anser jag skäl föreligga att förorda skattebefrielse i de fall, då försäljningen icke föranletts av rättsligt tvång utan t. ex. beror på att ägaren nödgas avflytta från orten.

Vad angår den i några yttranden berörda frågan om skattefrihet för sådan ersättning för inkomstförlust, som arrendator erhållit vid avstående av arrenderätt i samband med expropriation av fastighet, torde nämnda ersättning icke utgöra realisationsvinst. Spörsmålet om lindring i beskattningen av dylik ersättning — vilken fråga huvudsakligen torde avse att mildra verkningarna av statsbeskattningens progressivitet — torde därför icke böra upptagas i detta sammanhang.

Därest realisationsvinst icke beskattas i de förenämnda fallen, kommer intäkten, till den del den är att hänföra till avyttringen av den å marken växande skogen, att beskattas som inkomst av jordbruksfastighet. Då så skulle hava skett även om marken försålts eller upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till densamma skett först sedan den innehafts minst tio år, torde någon befogad erinran icke kunna framställas mot att inkomsten av skog beskattas även i de fall, då vinsten av markförsäljningen eller upplåtelsen av nyttjanderätt eller servitutsrätt till marken lämnas skattefri.

Då realisationsvinst, som under förut angivna förutsättningar uppkommer vid avstående av egendom eller upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet, föreslås skola utgöra icke skattepliktig inkomst, torde det, såsom kammarrätten anfört, vara principiellt riktigt att icke medgiva avdrag för realisationsförlust i motsvarande fall. Denna fråga torde emellertid knappast hava någon praktisk betydelse.

Såsom tidigare omnämnts torde de bestämmelser, som avses skola reglera frågan om skattefrihet i de förut berörda fallen, böra hava endast provisorisk karaktär. Med hänsyn härtill böra de icke intagas i kommunalskattelagen utan upptagas i en särskild författning. Det är angeläget att de föreslagna bestämmelserna tillämpas redan beträffande försäljningar och upplåtelse, som ägt rum under år 1946. Enligt övergångsbestämmelserna till uppbördsförordningen efterskänkes visserligen i princip skatt för inkomst, förvärvat under år 1946, men under vissa förutsättningar uttages skatt för bland annat inkomstökning, som motsvaras av realisationsvinst. Jag förordar därför att

ifrågavarande bestämmelser skola träda i kraft omedelbart efter utfärdandet av författning i ämnet och tillämpas redan vid 1947 års taxering.»

Beträffande vad som anförts i den i ämnet väckta motionen må här återgivas följande.

Ett bifall till föreliggande proposition skulle innebära att arrendatorer komme i ett sämre läge än fastighetsägare vid expropriation. Det kunde enligt motionärernas mening icke råda någon tvekan om att beskattningen av ersättning för inkomstförlust, som arrendator erhållit vid avstående av arrenderätt i samband med expropriation av fastighet, medförde allvarliga ekonomiska avbräck för arrendatorn, som försvårade för honom att anskaffa nytt jordbruk. Det framstode därför som billigt och rättvist att samma skattefrihet, som nu föresloges för fastighetsägarens realisationsvinst, skulle gälla för sådan ersättning, som arrendator ägde uppbära vid avstående av arrenderätt i samband med expropriation. Detta så mycket mera som lagändringen endast avsåges att erhålla provisorisk karaktär.

De i propositionen föreslagna bestämmelserna om skattefrihet vore avsedda att tillämpas beträffande försäljningar och upplåtelser, som ägt rum under år 1946. Skattefriheten komme sålunda icke att gälla i fråga om försäljningar, som skett under de föregående krigsåren. Emellertid hade under krigsåren försäljning av mark till kronan för försvarsändamål, speciellt för anläggande av flygfält, i betydande omfattning förekommit. Det syntes rimligt att möjligheter öppnades för fastighetsägare och arrendatorer, som på detta sätt under tiden 1940—1946 måste avstå mark främst till försvarsändamål och som fått erlägga skatt för uppkommen realisationsvinst, att erhålla restitution av inbetald eller påfordrad skatt.

Utskottet.

I den förevarande propositionen har föreslagits införande av skattefrihet för realisationsvinst, som uppkommit vid expropriation eller liknande förförande eller eljest genom avyttring under sådana förhållanden att tvångsförsäljning måste anses vara för handen. Detta förslag har föranletts av bl. a. de för den blivande storflygplatsen nödvändiga markförvärven. Den närmaste grunden för den ifrågasatta skattefriheten är att, då exempelvis en fastighetsägare kan undgå realisationsvinstbeskattning genom att uppskjuta avyttringen av fastigheten tio år från förvärvet, det ansetts icke vara tillfredsställande ur rättvisesynpunkt att beskatta den fastighetsägare, som till förmån för ett allmänt intresse tvingats att tidigare avstå sin egendom. Då frågan om realisationsvinstbeskattningens lämpliga anordnande emellertid upptagits till behandling i hela dess vidd inom 1944 års allmänna skattekommitté, har den föreslagna författningsändringen ansetts böra erhålla allenast provisorisk karaktär.

Utskottet finner goda skäl tala för det i propositionen framlagda förslaget och tillstyrker sålunda bifall till propositionen.

Den i propositionen föreslagna skattefriheten avser, såsom framgår av vad nu nämnts, endast sådan inkomst, som är att hänföra till realisationsvinst i skatteförfattningarnas mening. Då den ersättning, som en arrendator er-

hållit för mistad inkomst vid avstående av arrenderätt i samband med expropriation av fastighet, icke utgör realisationsvinst utan torde beskattas såsom inkomst av jordbruksfastighet, kommer enligt det föreliggande förslaget en arrendator icke i åtnjutande av skattefrihet för sådan ersättning. I den föreliggande motionen II: 356 har hemställts, att skattefrihet skulle medgivas även för dylik ersättning. Vidare har i motionen yrkats, att restitution av skatt, som påförts eller erlagts av fastighetsägare eller arrendatorer såsom en följd av uppkommen realisationsvinst vid expropriation eller annan tvångslösen av fast eller lös egendom under åren 1940—1946, måtte införas.

Med anledning av de i motionen sålunda framställda yrkandena får utskottet erinra om att den till stöd för den i propositionen föreslagna skattefriheten åberopade grunden eller att en fastighetsägare kan undgå realisationsvinstbeskattning genom att uppskjuta avyttringen av fastigheten icke föreligger i fråga om den av en arrendator uppburna ersättningen för mistad inkomst genom expropriation eller annat tvångsförfarande. Sådan ersättning beskattas, som ovan nämnts, såsom inkomst av jordbruksfastighet och är följaktligen underkastad beskattning oberoende av den tid, under vilken arrendatorn innehaft arrendet. Skattefrihet för dylik ersättning torde fördenskull icke kunna ifrågakomma. Utskottet har emellertid icke kunnat undgå att finna det vara mindre tilltalande att en arrendators ersättning av ovannämnda slag — vilken ofta motsvarar det sammanlagda beloppet av ett flertal års inkomster och som i likhet med fastighetsägarens ersättning kan vara av betydande storlek — på vanligt sätt tages till beskattning, medan däremot fastighetsägarens ersättning helt frikallas från skatteplikt. Visserligen förhåller det sig så, att olägenheterna av att arrendatorn beskattas på angivet sätt närmast sammanhånga med den statliga inkomstbeskattningens progressivitet samt att denna progressivitet kan medföra ogynnsamma verkningar även vid vissa andra inkomstförvärv än de nu ifrågavarande, exempelvis vad angår intäkt av växande skog i samband med avyttring av fastighet. Den ersättning, som åtnjutes av en arrendator vid avstående av arrenderätt på grund av expropriation eller liknande förfarande, synes emellertid utskottet vara mera jämförlig med fastighetsägarens ersättning i motsvarande fall än andra liknande inkomstförvärv. Även psykologiska skäl torde enligt utskottets mening kunna anses tala för att en arrendator, såvitt möjligt, erhåller någon lättnad i beskattningen av förevarande ersättning. Denna lättnad bör enligt utskottets mening endast ha till syfte att lindra verkningarna av statsbeskattningens progressivitet.

Då enligt övergångsbestämmelserna till uppbördsförordningen de av arrendatorer under år 1946 uppburna ersättningarna av ifrågavarande slag, i den mån de äro att hänföra till inkomst av jordbruksfastighet, icke komma att tagas till beskattning samt berörda spörsmål följaktligen icke har aktualitet vid innevarande års taxering, är en omedelbar författningsändring i angivet syfte icke oundgängligen påkallad. Med hänsyn härtill och då en dylik författningsändring kräver mera ingående överväganden än som i detta sammanhang lämpligen kunna äga rum, föreslår utskottet skrivelse till Kungl. Maj:t med hemställan om utredning och förslag i ämnet.

Då den ersättning, som uppbäres av fastighetsägare vid expropriation av fastighet, i enlighet med det i propositionen framlagda förslaget icke toges till beskattning såsom realisationsvinst, medför detta den konsekvensen, att ersättningen, till den del den är att hänföra till avyttringen av den å marken växande skogen, i stället beskattas såsom inkomst av jordbruksfastighet. För denna del av ersättningen kommer skattefrihet sålunda icke att åtnjutas. Det synes utskottet kunna ifrågasättas, huruvida icke även vad angår sådan ersättning skäl kunna anses tala för en skattelättnad av det slag, som av utskottet befunnits påkallad beträffande av arrendatorer uppburna ersättningar.

Beträffande det i motionen framställda yrkandet om restitution av skatt på grund av tidigare års taxeringar, där ersättningar av ifrågavarande slag för fastighetsägare eller arrendatorer tagits till beskattning, får utskottet framhålla, att för sådan restitution måste förutsättas att dessa taxeringar först bliva ändrade. Ändring av redan laga kraft vunna taxeringar kan givetvis väcka betänkligheter. Ehuru utskottet knappast håller för sannolikt, att ett tillgodoseende av motionärernas önskemål i denna del låter sig göra, torde dock enligt utskottets mening skäl icke saknas att vid den av utskottet föreslagna utredningen ägnas uppmärksamhet även åt de fall, då ersättningar av ifrågavarande slag tagits till beskattning vid tidigare års taxeringar.

Under åberopande av vad sålunda anförts får utskottet hemställa,

1) att riksdagen måtte, med bifall till Kungl. Maj:ts förevarande proposition nr 147, antaga det vid propositionen fogade förslaget till förordning om skattefrihet i vissa fall för realisationsvinst vid expropriation m. m.; samt

2) att riksdagen i anledning av motionen II: 356 av herrar Pettersson i Dahl och Nilson i Spånstad måtte i skrivelse till Kungl. Maj:t hemställa att Kungl. Maj:t ville låta verkställa utredning i de hänseenden, som i detta betänkande angivits, ävensom för nästkommande års riksdag framlägga de förslag, som därav må föranledas.

Stockholm den 6 maj 1947.

På bevillningsutskottets vägnar:

A. J. BÄRG.

Närvarande:

från första kammaren: herrar Johan Berg, Elon Andersson, Velande, Sjödahl,* Frans Ericson, Wehtje,* Heüman, Franzon, Rosander och Ljungdahl samt

från andra kammaren: herrar Björklund, Sandberg, Jonsson i Skedsbygd, Olson i Göteborg,* Olofsson i Höganäs,* Karlsson i Granebo,* Ohlsson i Kastlösa,* Vigelsbo,* Bladh* och Forsberg.

* Icke närvarit vid justering av betänkandet.