

Nr 21.

Bevillningsutskottets betänkande i anledning av väckt motion angående skattskyldigheten för ersättning som utgår vid avträde av kolonat, skogstorp, odlingslägenheter och kronotorp.

(2:a avd.)

I en inom riksdagen väckt, till bevillningsutskottet hänvisad motion, II: 389, av herr *Jacobson* i Vilhelmina har hemställts, att riksdagen måtte besluta att i skrivelse till Kungl. Maj:t anhålla, att det i motionen anmärkta förhållandet rörande inkomstbeskattningen av arrendatorer måtte bli föremål för närmare utredning vid den översyn av skattelagarna, som för närvarande pågår av 1950 års skattelagssakkunniga.

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

Till intäkt av jordbruksfastighet hänföres enligt 21 § kommunalskattelagen allt vad av fastigheten kommit ägaren eller brukaren till godo. — I det följande beröres allenast taxering av inkomst av jordbruksfastighet enligt den s. k. kontantprincipen, då inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder i nu förevarande sammanhang torde sakna intresse. — Från bruttointäkten av jordbruksfastighet må enligt 22 § 1 mom. avdrag göras för omkostnader, såsom bl. a. kostnader för reparation och underhåll av byggnader ävensom värdeminskning å byggnader. Enligt 22 § 2 mom. får däremot avdrag icke göras för ny-, till- eller ombyggnad av fastigheten eller för grundförbättring därå. Ägare av jordbruksfastighet får alltså göra avdrag för underhålls- och reparationsarbeten å fastigheten men icke för förbättringsarbeten. Därjämte medgives honom värdeminskningsavdrag å byggnader. Arrendators rätt till avdrag för kostnader av ifrågavarande slag är emellertid i vissa hänseenden annorlunda. Därest arrendator å den arrenderade fastigheten åt sig själv uppför en byggnad, som enligt arrendekontrakt icke skall lösas av jordägaren, erhåller arrendatorn avdrag för värdeminskning, kostnader för reparation etc. av byggnaden under samma förutsättningar som om han varit ägare av fastigheten. Men om arrendatorn utför reparation eller grundförbättring å den arrenderade marken eller å fastighetsägaren tillhörig byggnad eller uppför byggnad, som blir fastighetsägarens egendom, är kostnaden för det utförda arbetet avdragsgill för arrendatorn

(RÅ 1944 Fi not. 352). I detta sammanhang må framhållas, att värdet av eget arbete givetvis icke må avdragas som kostnad.

Vinst å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom, som förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, upptages enligt 35 § kommunalskattelagen till beskattning på visst sätt, om egendomen varit i den skattskyldiges ägo, om det är fastighet, under mindre än tio år och eljest under mindre än fem år (realisationsvinst).

Ersättning vid frånträdande eller överlåtelse av arrenderätt till jordbruksfastighet eller för avstående av sådan rätt har i praxis icke bedömts enligt 35 § kommunalskattelagen utan ansetts såsom inkomst av jordbruksfastighet, och vid inkomstens beräkning har därvid överlåtare medgivits avdrag för vad han erlagt i avträdesersättning till tidigare arrendeinnehavare (RÅ 1950 ref. 40). Den ersättning, som tillerkännes en avträdande arrendator, är emellertid i allmänhet sammansatt av ett flertal poster, som var för sig i skilda avseenden skola kompensera arrendatorn. En avträdessumma kan således innefatta gottgörelse till en i förtid avträdande arrendator för mistade inkomster under återstående arrendeår. Till denna del utgör ersättningen skattepliktig inkomst av jordbruksfastighet (RÅ 1943 Fi not. 647). Detsamma är fallet beträffande ersättning för å arrendet nedlagda underhålls- och brukningskostnader (RÅ 1943 Fi not. 647). För det fall åter, att ersättningen utgör vederlag för utförda grundförbättringar torde densamma utgöra skattepliktig intäkt av jordbruksfastighet endast i den mån den överstiger nedlagda, *tidigare ej avdragna* kostnader (RÅ 1929 Fi not. 350). Därest ersättning avser gottgörelse för överlåtna, arrendatorn tillhöriga inventarier eller byggnader beskattas densamma emellertid såsom realisationsvinst i den mån förutsättningarna härför enligt 35 § kommunalskattelagen äro för handen (jfr RÅ 1942 Fi not. 1011).

Å de norrländska kronoparkerna funnos före år 1944 två huvudformer för nybildning å kronans mark av jordbrukslägenheter, nämligen dels kronotorp och därmed jämförliga tidigare lägenhetsupplåtelser (skogstorp och odlingslägenheter) samt dels kolonat. De mest framträdande skälen för kolonisationsverksamheten å kronoskogarna hade varit å ena sidan statens strävan att tillskapa möjligheter för obesuttna att erhålla egna jordbruk och å andra sidan önskvärldheten att tillgodose domänverkets växande behov av arbetskraft till skogsbruket. Sedan emellertid efter 1939 års reform på egnahemsverksamhetens område egnahemsmyndigheterna fullfölja den verksamhet, som tager direkt sikte på kolonisation, beslötos år 1943 vissa ändringar, innebärande att numera endast kronotorp upplåtas enligt nya bestämmelser (KK angående upplåtelse av kronotorp den 17 juni 1943, nr 532) och detta i huvudsak endast för tryggande av domänverkets behov av arbetskraft. Innehavare av lägenhet enligt äldre bestämmelser kan som regel få densamma upplåten åt sig enligt 1943 års kungörelse.

Enligt 1943 års kungörelse upplåtes kronotorp för en tid av högst 30 år med optionsrätt till ny upplåtelse. Gäller upplåtelsen för längre tid än fem år, äger kronotorparen uppsäga avtalet till upphörande med utgången av femte året. Samma rätt tillkommer kronotorparen vid utgången av vart femte år därefter. Den normala årsavgiften uppgår till omkring 150 kronor, under förutsättning att lägenheten omfattar fullgott boningshus om 2 rum och kök med värmeledning samt ladugård för 4 kor m. m. Kronan är skyldig att förse torpet med boningshus, ekonomibygnader etc. samt att å för jordbruket erforderliga byggnader ombesörja nödiga reparationer, som ej äro av allenast mindre omfattning. Finner domänstyrelsen kronotorp böra nedläggas och avträdes torpet, må styrelsen tillerkänna kronotorparen flyttningsbidrag med skäligt belopp. Därest kronotorparen enligt lagen om nyttjanderätt till fast egendom är berättigad till avträdesersättning med 2 000 kronor eller mera, må flyttningsbidrag utgå med högst 2 000 kronor. I annat fall skall iakttagas, att summan av flyttningsbidrag och sådan ersättning som nyss sagts ej må överstiga 4 000 kronor. Därest kronotorpare, innan 1943 års författning blivit tillämplig på honom, själv utfört eller bekostat förbättringar å torpet kan han erhålla nedsättning av arrendet eller, därest torpet avträdes, ersättning för desamma. Vid bestämmandet av ersättnings storlek avräknas bl. a. värdet av material, som kronan fritt tillhandahållit.

Den 2 juni 1950 har utfärdats en kungörelse med vissa bestämmelser rörande äldre kronolägenheter (nr 339). Härmed avses äldre lägenheter såsom kolonat, skogstorp, odlingslägenheter eller kronotorp, vilka ej inordnats under 1943 års kungörelse. Innehavare av sådan äldre lägenhet må med domänstyrelsen överenskomma att upplåtelseavtalet angående lägenheten skall upphöra att gälla och att lägenheten i stället skall upplåtas till honom i enlighet med vissa bestämmelser i 1950 års kungörelse. Den väsentligaste skillnaden i förhållande till upplåtelser enligt 1943 års kungörelse är att lägenhetshavaren själv är skyldig att svara för underhåll och reparationer av byggnader. Byggnadshjälp kan dock beviljas med belopp, motsvarande i regel högst 80 procent av kostnaderna. För upplåten lägenhet skall utgå årlig avgift.

För äldre bestående upplåtelser gäller numera enligt 1950 års kungörelse bl. a. följande. Avträdes äldre kronolägenhet till kronan, skall lägenhetshavaren vara berättigad till ersättning för förbättringsåtgärder som efter senaste tillträdesyn vidtagits med avseende å lägenhetens jord eller sådana byggnader, till vilka lägenhetshavaren ägt erhålla fritt virke. Sådan avträdesersättning beräknas särskilt för jord och särskilt för byggnader. För ersättningens bestämmande skall från sammanlagda arbets- och materialkostnaden för förbättringsåtgärderna i fråga dragas dels värdet å material, som tillhandahållits av kronan, dels ock beloppet av statsbidrag och därmed jämförliga lån som lämnats i syfte att underlätta odlings- eller jordför-

bättrings- respektive byggnadsföretag å lägenheten. Därest det ökade värde, som jorden respektive byggnaderna kunna — frånsett brist, varom nedan talas — anses till följd av förbättringsåtgärderna äga vid avträdet, icke uppgår till fulla beloppet av den sammanlagda kostnaden för åtgärderna, skall det på nyss angivet sätt beräknade ersättningsbeloppet nedsättas i proportionellt motsvarande omfattning. Föreligger vid avträdet brist, som är att tillskriva försumlighet i fråga om hävd eller underhåll eller som eljest vållats av lägenhetshavaren, skall avträdesersättningen minskas med beloppet av den kostnad, vartill bristens botande uppskattas vid avträdessyn.

Finner domänstyrelsen äldre kronolägenhet böra nedläggas och avträdes lägenheten till kronan, må styrelsen tillerkänna lägenhetshavaren flyttningsbidrag med skäligt belopp. Är lägenhetshavaren berättigad till avträdesersättning med 2 000 kronor eller mera, må flyttningsbidrag utgå med högst 2 000 kronor. I annat fall skall iakttagas att summan av flyttningsbidrag och avträdesersättning ej må överstiga 4 000 kronor.

Samtliga kronolägenheter kunna inlösas med äganderätt.

I den föreliggande *motionen* har anförts i huvudsak följande. Tidigare hade överlåtelse av arrenderätten till odlingslägenheter, kolonat, skogs- och kronotorp i regel skett till någon anhörig, varvid den nye arrendatorn — vanligen någon av sönerna eller mågarna — utöver bostad till avträderen och hans hustru icke behövt erlægga någon kontant ersättning. Under de senaste åren skedde överlåtelse i många fall till personer, som icke stode i något släktskapsförhållande till avträderen, oftast en följd av de pågående utflyttningarna från skogsbygderna, varvid avträderen avflyttade från lägenheten och uppbure en överenskommen ersättning för utförda arbeten och förbättringar, som utförts å lägenheten. Denna inkomst — likaså den ersättning, vilken uppures när kronan inlöste lägenheter, som domänverket ansåge böra nedläggas — påfördes de förutvarande arrendatorerna såsom skattepliktig inkomst. Här ställdes alltså en arrendator i ett sämre läge än en självägande jordbrukare. Om en sådan förvärvade en jordbrukslägenhet och genom eget arbete och lejd arbetskraft — likartat med arrendatorn — uppodlade och förbättrade fastighetens odlingar samt bostads- och ekonomibyggnader och efter tio års innehav sålde fastigheten skulle han icke påföras realisationsvinst för den skillnad mellan inköpsvärdet och försäljningsvärdet, som uppstode. Men om en arrendator, som innehaft sin lägenhet tio år flera gånger om, överlät densamma på annan person, då skulle han påföras skatt för realisationsvinst.

För att belysa taxeringsmyndigheternas syn på denna fråga tilläte sig motionären upptaga ett av de fall, därvid taxeringsnämnds åtgärd att påföra vederbörande inkomst i form av realisationsvinst för uppuren ersättning överklagades. En kolonist hade vid frånträdande av sitt kolonat uppburit 6 296 kronor, vilket belopp taxeringsnämnden påfört honom som in-

komst. Taxeringsnämndsordförandens och biträdande taxeringsintendentens yttranden gäve klart belägg för att de ansåge den påförda taxeringen orättvis. Taxeringsnämndsordföranden anförde följande: »Jag anser personligen den påförda taxeringen för hård, men har på grund av ännu gällande författningar icke kunnat mildra densamma i större mån än att biträda taxeringsnämndens åtgärd att i full utsträckning medgiva särskilt avdrag då klagandens arbetsförmåga numera är väsentligt nedsatt.» Biträdande taxeringsintendenten förklarade sig »icke kunna vidhålla taxeringsnämndens beslut utan hemställer om bifall till besvären».¹

Det vore uppenbart att här föreläge ett missförhållande, som med det snaraste borde rättas till. Det borde icke föreligga någon skillnad mellan den självägande jordbrukaren, som avyttrade sin egendom, och den arrendator, som avyttrade sin besittningsrätt.

Motionären har för belysande av det i motionen behandlade spørsmålet till utskottet ingivit vissa handlingar, däribland två utdrag ur Västerbotens läns prövningsnämnds protokoll i mål angående dels ersättning om 6 296 kronor vid avträde av ett kolonat och dels ersättning om 3 600 kronor vid frånträdande av ett kronotorp.

Utskottet. I föreliggande motion har yrkats skrivelse till Kungl. Maj:t med anhållan att frågan om den skatterättsliga behandlingen av ersättning, som arrendator kan uppbära vid avträde av arrende, måtte göras till föremål för närmare utredning av 1950 års skattelagssakkunniga. Motionären har därvid — med hänvisning till de i landets nordliga delar av staten på arrende upplåtna s. k. skogstorp, odlingslägenheter, kolonat och kronotorp — uttalat som sin mening, att någon skillnad i beskattningshänseende icke borde förefinnas emellan en självägande jordbrukare, som avyttrade sin fastighet, och en arrendator, som frånträdde sitt arrende.

Såsom framgår av den ovan lämnade redogörelsen beskattas en arrendator för inkomst av arrenderad fastighet såsom för inkomst av jordbruksfastighet. Den ersättning han kan erhålla vid arrendets avträde anses enligt rådande praxis — med vissa undantag i fråga om arrendatorn tillhöriga inventarier och byggnader — icke såsom inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet (realisationsvinst) utan beskattas såsom inkomst av jordbruksfastighet. I den mån sådan ersättning avser att täcka tidigare ej avdragna omkostnader såsom för lejd arbetskraft, inköpt material eller dylikt tillgodoföres arrendatorn enligt gällande praxis avdrag i sådant hänseende vid beräkandet av inkomsten av jordbruksfastigheten vid frånträdet.

I anledning av vad motionären anført vill utskottet framhålla, att en fastighetsägare vid beräkning av inkomst av fastighet icke erhåller avdrag för

¹ Prövningsnämnden beslöt i enlighet med biträdande taxeringsintendentens hemställan.

kostnader för grundförbättring, nybyggnad m. m. dylikt, under det att en arrendator däremot är berättigad till sådant avdrag, såvida fråga icke är om arrendatorns egen byggnad, vilken icke skall bliva föremål för inlösen vid arrendets frånträdande. Såsom ovan närmare visats kan en ersättning till arrendator ofta bestå av ett flertal olika poster. Det i motionen berörda spörsmålet huruvida en arrendator, som avträder eller överlåter kronolägenhet, är skattskyldig för därför erhållen ersättning måste bedömas enligt de i det enskilda fallet föreliggande omständigheterna. Utskottet kan sålunda icke göra något uttalande i detta hänseende. Utskottet vill emellertid för sin del framhålla, att någon skillnad mellan olika grupper av arrendatorer icke bör göras i beskattningshänseende. Å andra sidan anser sig utskottet kunna uttala, att vid bedömandet i det enskilda fallet då fråga är om avträde av ett arrende, som innehafts under mycket lång tid — något som ofta torde vara förhållandet i fråga om förevarande kronolägenheter — skälig hänsyn bör tagas till de bevisningssvårigheter, som kunna förekomma rörande havda omkostnader under innehavet. Att ett sådant hänsynstagande gjorts, då anledning därtill ansetts föreligga, framgår av vissa av motionären till utskottet ingivna utdrag av Västerbottens läns prövningsnämnds protokoll i mål rörande dylika ersättningar. I detta sammanhang får utskottet erinra om att ersättning vid frånträdande av arrende i regel icke torde kunna hänföras under något av de intäktslag, å vilka den år 1951 antagna förordningen angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst är tillämplig. I de fall motionären närmare berört torde ersättningen i allmänhet icke uppgå till något större belopp, varför en tillämpning av sistnämnda förordning icke skulle kunna medföra annat än en obetydlig skattelindring. Vid den utredning rörande viss utsträckning av tillämplighetsområdet för sistnämnda lagstiftning, som kommer att vidtagas i anledning av riksdagens hemställan år 1951, synes det dock utskottet lämpligt, att även förevarande spörsmål beaktas.

Med hänvisning till det anförda avstyrker utskottet den föreliggande motionen.

Under återopande av vad sålunda anförts får utskottet hemställa,
att motionen II: 389 av herr Jacobson i Vilhelmina angående skattskyldigheten för ersättning som utgår vid avträde av kolonat, skogstorp, odlingslägenheter och kronotorp icke måtte föranleda någon riksdagens åtgärd.

Stockholm den 18 mars 1952.

På bevillningsutskottets vägnar:

ADOLV OLSSON.

Närvarande:

från första kammaren: herrar Sjödahl, Heüman, Falk, Niklasson, Wehtje, Damström, Rune Johansson, Spetz och Magnusson; samt
från andra kammaren: herrar Olsson i Gävle, Kristensson i Osby, Björklund, Jonsson i Skedsbygd, Orgård, Persson i Svensköp, Sundström, Hagberg i Malmö, Ohlsson i Kastlösa och Anderson i Sundsvall.
