

Nr 88

Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), m. m.; given Stockholms slott den 1 mars 1968.

Kungl. Maj:t vill härmed, under åberopande av bilagda utdrag av statsrådsprotokollet över finansärenden för denna dag, föreslå riksdagen att antaga härvid fogade förslag till

- 1) lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370),
- 2) förordning om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst.

GUSTAF ADOLF

G. E. Sträng

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås vissa kompletteringar av de vid 1967 års höstrikstag antagna bestämmelserna angående beskattningen av realisationsvinst vid avyttring av fastighet. Lika med avyttring av fastighet skall således enligt förslaget anses sådan marköverföring som omfattas av det utvidgade ägoutbytesinstitut, varom förslag framlagts i prop. 1967: 167. Vidare föreslås att engångsersättning, som erhålls vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet på obegränsad tid, vid realisationsvinstbeskattningen skall likställas med köpeskilling för avyttrad fastighet. Detsamma föreslås även i fråga om motsvarande engångsersättningar för inskränkning i förfoganderätten till fastighet som utgår enligt naturvårdslagen. Har fastighet tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller har den skattskyldige erhållit sådan engångsersättning som nyss nämnts, skall han enligt propositionen i vissa fall få möjlighet till uppskov med realisationsvinstbeskattningen, om han inom tre år anskaffar ny fastighet.

De nya bestämmelserna skall i princip tillämpas första gången vid 1969 års taxering.

Förslag

till

Lag

om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370)

Härigenom förordnas, att 35 § 2 och 3 mom. kommunalskattelagen den 28 september 1928 samt punkt 5 av anvisningarna till 21 §, punkt 5 av anvisningarna till 24 §, punkt 4 av anvisningarna till 35 § och punkt 2 av anvisningarna till 36 § samma lag¹ skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

35 §.

2 mom. Avyttras fastighet,

Har fastighet tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller eljest avyttrats under sådana förhållanden, att tvångsförsäljning måste anses vara för handen, och kan det icke skäligen antagas, att avyttringen skulle ha ägt rum även om tvång icke förelegat, är endast 75 procent av vinsten skattepliktig även om fastigheten innehafts mindre än två år. Detsamma gäller i fråga om fastighetsförsäljning, som utgör led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering, och sådan avyttring av fastighet till staten som ägt rum, därför att fastigheten på grund av flygbuller icke kan bebos utan påtaglig olägenhet.

— — — vinsten skattepliktig.

Har fastighet tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller eljest avyttrats under sådana förhållanden, att tvångsförsäljning måste anses vara för handen, och kan det icke skäligen antagas, att avyttringen skulle ha ägt rum även om tvång icke förelegat, är endast 75 procent av vinsten skattepliktig även om fastigheten innehafts mindre än två år. Detsamma gäller i fråga om fastighetsförsäljning, som utgör led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering, och sådan avyttring av fastighet till staten som ägt rum, därför att fastigheten på grund av flygbuller icke kan bebos utan påtaglig olägenhet, samt vidare när fastighet överföres till ny ägare genom marköverföring enligt 8 kap. 4 a § eller 13 kap. 2 b § lagen den 18 juni 1926 (nr 326) om delning av jord å landet.

Skattskyldig, som haft skattepliktig realisationsvinst på grund av avyttring eller marköverföring enligt föregående stycke eller på grund av att han fått engångsersättning för inskränkning i förfoganderätten till

¹ Senaste lydelse av 35 § 2 och 3 mom., punkt 4 av anvisningarna till 35 § och punkt 2 av anvisningarna till 36 § se 1967:748 samt av punkt 5 av anvisningarna till 21 § och punkt 5 av anvisningarna till 24 § se 1946:109.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

sin fastighet enligt naturvårdslagen den 11 december 1964 (nr 822) eller för motsvarande inskränkningar enligt andra författningar eller för upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastigheten på obegränsad tid, kan, om han avser att förvärva fastighet (ersättningsfastighet), som är jämförlig med den fastighet till vilken realisationsvinsten hänförs, få uppskov med beskattning av realisationsvinsten i enlighet med särskilda bestämmelser därom. Uppkommer fråga om beskattning av realisationsvinst eller om beräkning av realisationsförlust på grund av avyttring av ersättningsfastighet, beräknas vid tillämpning av vad i första stycket sägs innehavstiden för ersättningsfastigheten som om avyttringen avsett den tidigare innehavda fastigheten. Vad nu sagts gäller dock endast om den realisationsvinst som uppskovet avser helt eller delvis avräknats från ersättningsfastighetens ingångsvärde.

Har avyttrad ————— närmast dessförinnan.

Vad som ————— till vattenkraft.

3 m o m. Avyttras a k t i e, ————— av vinsten

Avyttrar skattskyldig ————— detta stycke.

Kan tillämpning ————— avyttringen sker.

Har egendom ————— för avyttringen.

Bestämmelsen i 2 mom. tredje stycket äger motsvarande tillämpning på egendom som avses i detta moment.

Bestämmelsen i 2 mom. fjärde stycket äger motsvarande tillämpning på egendom som avses i detta moment.

Från skatteplikt ————— lös egendom.

Har fastighet ————— av fångeshandlingen.

Anvisningar

till 21 §.

5. Till intäkt av jordbruksfastighet räknas jämväl vad som influtit på grund av upplåten nyttjanderätt till fastigheten eller del därav, såsom arrende, avgäld för lägenhet, som är avsöndrad från fastigheten, eller för servitut, som vilar å fastigheten, m. m. dyl. Vad nu sagts gäller dock icke beträffande engångs-

5. Till intäkt av jordbruksfastighet räknas jämväl vad som influtit på grund av upplåten nyttjanderätt till fastigheten eller del därav, såsom arrende, avgäld för lägenhet, som är avsöndrad från fastigheten, eller för servitut, som vilar å fastigheten, m. m. dyl. Vad nu sagts gäller dock icke beträffande engångs-

(Nuvarande lydelse)

ersättning vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt för obegränsad tid, t. ex. vid ianspråktagande under nyss angivna förhållanden av mark eller strömfall enligt vattenlagen eller för framdragande av ledningar eller anläggande av väg. Hör till fastigheten rätt att på visst sätt utnyttja någon annan fastighet såsom till skogsfång, mulbete eller dyl., skall givetvis även vad som därigenom kommer fastighetens innehavare tillgodo räknas som intäkt av fastigheten. I fråga om för gemensamt behov avsatta s. k. besparingsskogar, häradsallmänningar och andra likartade samfälligheter, som förvaltas självständigt för delägarnas gemensamma räkning, skall som samfällighetens inkomst räknas även vad som in natura utdelats till innehavarna av de fastigheter, som hava del i samfälligheten. Då inkomsten således beskattas hos samfälligheten (jfr 53 § 1 mom. f), följer härav, att innehavare av fastighet, som har del i samfällighet av ovannämnda art, icke är skyldig att som intäkt av sin fastighet upptaga vad han uppburit såsom utdelning från samfälligheten, vare sig utdelningen utgått in natura eller i penningar.

(Föreslagen lydelse)

ersättning vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt för obegränsad tid, t. ex. vid ianspråktagande under nyss angivna förhållanden av mark eller strömfall enligt vattenlagen eller för framdragande av ledningar eller anläggande av väg. *Icke heller räknas till intäkt av jordbruksfastighet engångsersättning för inskränkning i förfoganderätten till fastighet enligt naturvårdslagen den 11 december 1964 (nr 822) eller för motsvarande inskränkningar enligt andra författningar.* Hör till fastigheten rätt att på visst sätt utnyttja någon annan fastighet såsom till skogsfång, mulbete eller dyl., skall givetvis även vad som därigenom kommer fastighetens innehavare tillgodo räknas som intäkt av fastigheten. I fråga om för gemensamt behov avsatta s. k. besparingsskogar, häradsallmänningar och andra liknande samfälligheter, som förvaltas självständigt för delägarnas gemensamma räkning, skall som samfällighetens inkomst räknas även vad som in natura utdelats till innehavarna av de fastigheter, som hava del i samfälligheten. Då inkomsten således beskattas hos samfälligheten (jfr 53 § 1 mom. f), följer härav, att innehavare av fastighet, som har del i samfällighet av ovannämnda art, icke är skyldig att som intäkt av sin fastighet upptaga vad han uppburit såsom utdelning från samfälligheten, vare sig utdelningen utgått in natura eller i penningar.

till 24 §.

5. Såsom intäkt av annan fastighet räknas icke engångsersättning vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till sådan fastighet för obegränsad tid (jfr punkt 5 andra meningen av anvisningarna till 21 §).

5. Såsom intäkt av annan fastighet räknas icke engångsersättning vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till sådan fastighet för obegränsad tid (jfr punkt 5 andra meningen av anvisningarna till 21 §). *Icke heller räknas till sådan intäkt engångsersättning för inskränkning i förfoganderätten till fastighet*

(Nuvarande lydelse)

en, taxeringsvärdet för år 1914 eller taxeringsvärdet året före dödsfallet eller motsvarande värde — liksom de förbättrings- eller därmed jämförliga reparations- och underhållskostnader, för vilka avdrag får ske, skola omräknas till de belopp, vartill de skulle ha uppgått efter det allmänna prisläget under det år då avyttringen skedde.

(Föreslagen lydelse)

en, taxeringsvärdet för år 1914 eller taxeringsvärdet året före dödsfallet eller motsvarande värde — liksom de förbättrings- eller därmed jämförliga reparations- och underhållskostnader, för vilka avdrag får ske, skola omräknas till de belopp, vartill de skulle ha uppgått efter det allmänna prisläget under det år då avyttringen skedde. *Angående omräkningen, när den skattskyldige erhållit uppskov med beskattning av realisationsvinst enligt 35 § 2 mom. tredje stycket, gälla särskilda bestämmelser.*

Omräkningen sker ————— årligen omräkningstalen.
 Har avyttring ————— före dödsfallet.
 Förbättringskostnad eller ————— före dödsfallet.
 Kostnad för ————— tredje stycket.

Denna lag träder i kraft dagen efter den, då lagen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas första gången vid 1969 års taxering. Äldre bestämmelser om engångsersättning för upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet på obegränsad tid eller för inskränkning i förfoganderätt till fastighet enligt naturvårdslagen eller för motsvarande inskränkningar enligt andra författningar gäller fortfarande, om avtal träffats eller beslut meddelats om ersättningen före den 1 juli 1968. Utgår sådan engångsersättning på grund av expropriation eller liknande förfarande, gäller äldre bestämmelser om talan i målet väckts före den 1 juli 1968 eller om rättigheten börjat utövas eller inskränkningen trätt i kraft före nämnda dag.

Förslag

till

Förordning

om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst

Härigenom förordnas som följer.

1 §.

Har skattskyldig haft skattepliktigt realisationsvinst, som avses i 35 § 2 mom. tredje stycket kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370) och som uppgått till minst 3 000 kronor, kan han, om han så yrkar och på de villkor och i den omfattning som nedan sägs, erhålla uppskov med beskattning enligt kommunalskattelagen och förordningen den 26 juli 1947 (nr 576) om statlig inkomstskatt av realisationsvinsten.

2 §.

Uppskov kan erhållas, om den skattskyldige avser att före utgången av tredje kalenderåret efter det år, då realisationsvinsten uppkommit, förvärva fastighet (ersättningsfastighet), som är jämförlig med den fastighet till vilken realisationsvinsten hänför sig.

Om den skattskyldige icke förvärvat ersättningsfastighet innan uppskovsbeslut meddelats, gäller som förutsättning för uppskov, att den skattskyldige till länsstyrelsen i det län, där han taxeras till statlig inkomstskatt, överlämnat en av svensk bank eller, efter länsstyrelsens medgivande, annan svensk kreditinrättning utfärdad garantiförbindelse i vilken kreditinrättningen förklarar sig svara för ett skattebelopp, avseende statlig eller kommunal inkomstskatt, som beräknas till 50 procent av den vid taxering till statlig inkomstskatt skattepliktiga realisationsvinst som uppskovet avser.

Länsstyrelsen utfärdar intyg om överlämnad garantiförbindelse.

Garantiförbindelse skall gälla till utgången av andra taxeringsåret efter det beskattningsår, då ersättningsfastighet enligt första stycket senast skulle ha förvärvats. Förbindelsen skall vara utfärdad enligt formulär som riksskattenämnden fastställer.

3 §.

Fråga om uppskov handlägges av prövningsnämnden i det län, där den fastighet, till vilken realisationsvinsten hänför sig, är belägen.

Ansökningshandlingen inges eller insändes till prövningsnämndens kansli och skall vara inkommen till kansliet före utgången av året efter det år, under vilket den realisationsvinst uppkommit som ansökningen avser. Har ansökan gjorts hos annan prövningsnämnd än som avses i första stycket, skall handlingarna omedelbart översändas till kansliet hos den prövningsnämnd som har att pröva ansökningen.

4 §.

Medges uppskov innebär detta i första hand att frågan om beskattning av realisationsvinst som avses i 1 § får anstå i avvaktan på att den skattskyldige förvärvat ersättningsfastighet. Har den skattskyldige icke inom den föreskrivna tiden förvärvat ersättningsfastighet, skall realisationsvinsten upptagas till beskattning på samma sätt som vid eftertaxering för det beskattningsår, då realisationsvinsten uppkom.

Anskaffar den skattskyldige inom föreskriven tid ersättningsfastighet upptages frågan om fortsatt uppskov snarast till behandling och gäller därvid följande.

I den mån det vederlag, till vilket realisationsvinsten hänför sig, efter avdrag för försäljningsomkostnader eller motsvarande kostnader, motsvarar eller understiger det för ersättningsfastigheten utgivna vederlaget, anstår frågan om beskattning av realisationsvinsten till dess ersättningsfastigheten avyttras. Om förstnämnda vederlag, efter avdrag som nyss nämnts, överstiger det för ersättningsfastigheten utgivna vederlaget, får uppskov med beskattningen icke längre åtnjutas för den del av realisationsvinsten som motsvarar det överskjutande beloppet. Denna del av realisationsvinsten skall upptagas till beskattning i enlighet med första stycket andra punkten.

Vid beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust genom avyttring av ersättningsfastigheten skall det ingångsvärde, som gäller för denna

fastighet enligt anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen, minskas med beloppet av den skattepliktiga realisationsvinst eller del av sådan vinst som uppskovet avser.

Det åligger skattskyldig som erhållit uppskov att, när anskaffningen skett, utan dröjsmål anmäla detta för prövningsnämnden.

5 §.

Avlider skattskyldig, som erhållit uppskov med beskattningen av realisationsvinst för att anskaffa ersättningsfastighet, tillämpas för dödsboet vad som enligt bestämmelserna i denna förordning skolat gälla för den avlidne. Upplöses aktiebolag eller annan juridisk person, som erhållit sådant uppskov, skall realisationsvinsten snarast upptagas till beskattning på samma sätt som vid eftertaxering för det beskattningsår då realisationsvinsten uppkom.

6 §.

Om handläggning av ansökan om uppskov enligt denna förordning samt om talan mot beslut rörande tillämpningen av förordningen gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i taxeringsförordningen den 23 november 1956 (nr 623) om handläggning av besvär över taxeringsnämnds beslut och om talan mot prövningsnämnds beslut rörande taxering.

7 §.

Berör beslut om uppskov åsatt taxering, skall sådan ändring vidtagas i taxeringen som betingas av beslutet. Ändringen ankommer på den prövningsnämnd, som har att taga befattning med taxeringen, eller, om besvär rörande taxeringen är föremål för prövning i högre instans, på denna.

Underrättelse angående beslut om uppskov skall, när så behövs, tillställas den myndighet som har att vidtaga ändringen i taxeringen.

8 §.

Om taxeringen för det år, då den med uppskovet avsedda realisationsvinsten uppkom, i anledning av anförda besvär eller av annan anledning ändras efter det att beslut om uppskov meddelats, får besvär med yrkande om därav betingad ändring i uppskovsbeslutet anföras i särskild ordning. Besvåren skall vara inkomna inom sex månader från den dag då beslutet om ändring i taxeringen meddelades men får ej företagas till avgörande förrän beslutet rörande taxeringen vunnit laga kraft.

9 §.

Konungen meddelar föreskrifter för tillämpningen av denna förordning.

Denna förordning träder i kraft dagen efter den, då förordningen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling. Förordningen äger icke tillämpning på realisationsvinst, som uppkommit genom att skattskyldig erhållit engångsersättning för upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet på obegränsad tid eller för inskränkning i förfoganderätt till fastighet enligt naturvårdslagen den 11 december 1964 (nr 822) eller för motsvarande inskränkningar enligt andra författningar, om avtal träffats eller beslut meddelats före den 1 juli 1968, och ej heller på annan realisationsvinst, om realisationsvinsten uppkommit före år 1968.

Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Maj:t Konungen i statsrådet på Stockholms slott den 1 mars 1968.

Närvarande:

Statsministern ERLANDER, ministern för utrikes ärendena NILSSON, statsråden STRÄNG, ANDERSSON, LANGE, KLING, JOHANSSON, ASPLING, SVEN-ERIC NILSSON, LUNDKVIST, GUSTAFSSON, MYRDAL, ODHNOFF, WICKMAN, MOBERG.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Sträng, anmäler efter gemensam beredning med statsrådets övriga ledamöter fråga om *möjlighet till uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst på fastighet, m. m.*, och anför.

Inledning

Vid 1967 års höstriktsdag har antagits nya bestämmelser angående beskattning av realisationsvinst på fastigheter, m. m. (prop. 1967: 153, BeU 64, rskr 383). De nya bestämmelserna, som återfinns i SFS 1967: 748, har trätt i kraft den 1 januari 1968 och skall tillämpas första gången vid 1969 års taxering.

Vid riksdagsbehandlingen lämnades emellertid, som framgår av utskotts- betänkandet, vissa i detta sammanhang aktualiserade skattefrågor öppna. Det förutsattes därvid att Kungl. Maj:t skulle ägna dessa frågor fortsatt uppmärksamhet och senare framlägga de förslag i ämnet som kunde vara påkallade. Jag avser nu att ta upp några av dessa frågor.

Innan jag går närmare in på förslagen kan det vara lämpligt att i korthet redogöra för de vid höstriktsdagen antagna reglerna för beskattningen av realisationsvinst på fastigheter. Reglerna innebär i huvudsak följande.

Enligt de nya reglerna beskattas vinst vid icke yrkesmässig avyttring av fastighet oberoende av den tid fastigheten innehafts. Vinsten är skattepliktig även om fastigheten förvärvats genom arv, testamente eller gåva eller på annat jämförligt sätt utan vederlag. Har fastigheten innehafts mindre än två år, är hela vinsten skattepliktig. Har fastigheten innehafts längre tid, är 75 % av vinsten skattepliktig.

Som innehavstid räknas tiden mellan försäljningen och närmast föregående köp, byte eller därmed jämförliga förvärv. Om säljaren fått den avyttrade fastigheten genom arv eller gåva, får han alltså räkna som innehavstid inte blott den tid under vilken han själv ägt fastigheten utan även den tid

under vilken denna ägts av arvlåtaren eller givaren. Har även denne förvärvat fastigheten genom vederlagsfritt fång får man gå tillbaka till en tidigare förvärvares köp eller liknande fång.

I vissa fall är vinsten skattepliktig till 75 %, trots att innehavstiden understiger två år. Så är fallet vid expropriation och liknande tvångsförsäljning, vid fastighetsförsäljning som utgör led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering och vid sådan avyttring till staten som ägt rum därför att fastigheten icke kan bebos på grund av flygbuller.

Lika med avyttring av fastighet anses upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet för obegränsad tid mot engångsersättning, när upplåtelsen framstår som ett fullständigt ianspråktagande av mark, t. ex. upplåtelse av mark till väg. I övriga fall anses upplåtelsen som avyttring av lös egendom. Detta medför att ersättningen i de senare fallen blir helt skattefri efter utgången av en femårsperiod från fastighetsförvävet.

Den vinst som skall tas upp såsom inkomst beräknas primärt till skillnaden mellan å ena sidan försäljningssumman och å andra sidan köpesumman vid förvävet jämte omkostnaderna vid förvävet och avyttringen. Emellertid gäller vissa modifierande bestämmelser.

Om fastigheten vid avyttringen innehafts mer än 20 år, får den skattskyldige som ingångsvärde i stället för köpesumman vid senaste köpet använda 150 % av det taxeringsvärde som gällde för fastigheten 20 år före avyttringen. Kan innehavstiden ledas tillbaka till år 1914 eller tidigare, kan den skattskyldige som ingångsvärde välja 150 % av taxeringsvärdet för år 1914. När den avyttrade fastigheten förvärvats genom arv, testamente e. d. kan som ingångsvärde även upptas 150 % av fastighetens taxeringsvärde året före dödsfallet, dvs. bouppteckningsvärdet.

Som omkostnad får vid vinstberäkningen vidare avräknas förbättringskostnader som nedlagts på fastigheten under innehavstiden för de år då de uppgått till minst 3 000 kr.

Det för fastigheten gällande ingångsvärdet — antingen detta är köpeskilningen vid förvävet eller något av de till 150 % uppräknade taxeringsvärden som alternativt får användas — skall omräknas efter index till det belopp, vartill detta ingångsvärde skulle ha uppgått med hänsyn till det allmänna prisläget under det år då försäljningen skedde. Detsamma gäller beträffande förbättringskostnaderna. Indexserien har år 1914 som basår.

Om den försålda fastigheten innefattat byggnad som i huvudsak är avsedd för bostadsändamål, får vid vinstberäkningen vidare avräknas ett belopp av 3 000 kr. för varje påbörjat kalenderår före taxeringsåret som bostadsbyggnaden under innehavstiden funnits på fastigheten. Å andra sidan skall i viss utsträckning s. k. värdeminskningssavdrag, som under innehavstiden åtnjutits vid beskattningen, återföras vid vinstberäkningen.

Marköverföring genom ägoutbyte

I samband med frågan om skatteplikten för försäljningsvinst vid expropriation och en del andra försäljningar som verkställdes av speciella skäl tog jag i prop. 1967: 153 upp vissa former av ägoutbyte, om vilka Kungl. Maj:t efter lagrådsremiss framlagt förslag i prop. 1967: 167. De föreslagna nya formerna av ägoutbyte föranledde mig nämligen att föreslå visst avsteg från hittillsvarande praxis på skatteområdet, enligt vilken ägoutbyte inte ansetts utlösa eller grunda realisationsvinstbeskattning.

Som antytts i bevillningsutskottets betänkande 1967: 64 uppskötts emellertid behandlingen av prop. 1967: 167 till innevarande års riksdag. Den av mig föreslagna ändringen i skattefrågan utgick därför vid riksdagsbehandlingen. Förslag till sådan ändring skulle på nytt framläggas i samband med att slutlig ställning tas till de i prop. 1967: 167 framlagda förslagen.

När frågan nu åter aktualiseras, vill jag erinra om bakgrunden. Som jag framhöll i prop. 1967: 153 förutsätter nuvarande regler för ägoutbyte i princip att de ägor som byts mot varandra skall vara av lika uppskattningsinnehåll. I viss utsträckning tillåts emellertid, att det uppskattade innehållet av den mark som tilldelats en fastighet avviker från fastighetens ägokrav, varvid skillnaden i princip utjämnas med pengar. Villkoren härför är emellertid ganska snäva. Vid frivillig överenskommelse mellan de berörda fastighetsägarna får deltagande fastighets uppskattningsinnehåll inte minskas med mera än 10 %.

Enligt det i prop. 1967: 167 framlagda förslaget kan under vissa förutsättningar möjligheterna till frivilliga storleksförändringar genom ägoutbyte bli obegränsade. Även »ägoutbyte» utan markvederlag kan komma i fråga. Från skattesynpunkt kan genom en sådan utvidgning av ägoutbytesinstitutets användningsområde ägoutbyte i vissa fall praktiskt taget likställas med vanliga försäljningar.

På grund härav anser jag att sådan marköverföring, som faller inom ramen för det utvidgade ägoutbytesinstitutet enligt de nya regler, som föreslås i 8 kap. 4 a § lagen den 18 juni 1926 (nr 326) om delning av jord å landet, inte utan vidare skall vara undantagen från realisationsvinstbeskattningen. Marköverföring av detta slag bör i stället likställas med vanlig försäljning eller med vanligt byte. Som vederlag för den överförda marken skall vid realisationsvinstbeskattningen enligt allmänna regler betraktas värdet av de motprestationer i pengar eller annat som kan ha avtalats eller beslutats vid ägoutbytet. Vederlaget kan alltså delvis utgöras av mark, vars värde vid realisationsvinstberäkningen får uppskattas som vid ett vanligt byte av fastigheter. Under förutsättning att de i prop. 1967: 167 framlagda förslagen genomförs föreslår jag en bestämmelse, enligt vilken marköverföring som avses i berörda lagrum skall likställas med vanlig avyttring av fastighet. Reglerna för realisationsvinstbeskattningen skulle, om bestämmelsen

antas, därmed bli tillämpliga på sådan marköverföring. Däremot bör ägo-
utbyte enligt äldre regler behandlas på samma sätt som hittills.

Vad jag nu anfört om ägoutbyte enligt de nya reglerna i 8 kap. 4 a §
jorddelningslagen är också tillämpligt på marköverföring som sker genom
laga skifte i enlighet med motsvarande nya regler i 13 kap. 2 b § samma lag.

Som framgått redan av prop. 1967: 153 anser jag att eventuell realisa-
tionsvinst i nu avsedda fall i likhet med vinst i samband med expropriation
m. m. inte bör beskattas hårdare än efter 75 % även om innehavstiden un-
derstiger två år. I övrigt bör vanliga regler för beskattning av realisations-
vinst vid avyttring av fastighet gälla.

Upplåtelse av nyttjanderätt m. m.

En annan fråga, som var föremål för diskussion vid riksdagsbehandlingen
av prop. 1967: 153, gällde behandlingen av sådana engångsersättningar som
avsåg upplåtelser av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet för obe-
gränsad tid.

Tidigare ansågs upplåtelser av dessa slag, som förekommer t. ex. i sam-
band med vattenregleringar, framdragande av vägar, kraftledning m. m.,
vara jämförliga med avyttring av marken med hänsyn till att fastighetsäga-
ren genom upplåtelsen också för all framtid avhänt sig avkastningen av
den mark som omfattades av upplåtelsen (jfr prop. 1946: 105 s. 10). En-
gångsersättningen, som betraktades som en ekvivalent för det kapital, av
vilket avkastningen faller, ansågs därför inte böra tas till beskattning i
vidare mån än som följde av reglerna för realisationsvinstbeskattningen.
Gällde ersättningen däremot upplåtelse av särskild rätt till egendom för
begränsad men kanske likväl längre tid — t. ex. vid upplåtelse av mark för
kraftledning på 50 år — ansågs ersättningen ha karaktär av kumulerad av-
kastning. Följaktligen skulle ersättningen beskattas som vanlig inkomst.
I enlighet härmed reglerades engångsersättningarna för upplåtelser på obe-
gränsad tid bland föreskrifterna för realisationsvinstbeskattningen i anvis-
ningarna till 35 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370)
(KL). Samtidigt undantogs dessa engångsersättningar från beskattning som
löpande inkomst av jordbruksfastighet eller annan fastighet genom uttryck-
liga föreskrifter härom i anvisningarna till 21 och 24 §§ samma lag. Här-
igenom kom de ersättningar som avsåg tidsbegränsade upplåtelser att be-
handlas som löpande inkomst.

I enlighet med förslagen i prop. 1967: 153 genomfördes den ändringen
i dittills gällande bestämmelser, att engångsersättning för hithörande upp-
låtelser på obegränsad tid likställs med avyttring av fastighet endast för det
fall att upplåtelsen framstår som ett fullständigt ianspråktagande av mark,
t. ex. vid upplåtelse av mark till väg. I övriga fall skall upplåtelsen anses
som avyttring av lös egendom. Beskattning för realisationsvinst skall alltså

i dessa senare fall ske endast om upplåtelsen görs inom fem år från fastighetsförvärvet.

Vid bevillningsutskottets behandling av frågan framfördes emellertid önskemål om en omprövning. I sitt betänkande anförde utskottet därom följande.

Den skillnad i beskattningen, som föreslås för olika slag av engångsersättningar, har ansetts motiverad med hänsyn bl. a. till svårigheterna att proportionera anskaffningskostnaden vid realisationsvinstberäkningen. Det torde inte råda delade meningar om att beskattningsreglerna bör vara så enkla och lättillämpade som möjligt för att underlätta taxering och kontroll. Lämpligheten av alltför långtgående förenklingar kan emellertid ifrågasättas i förevarande fall. Utskottet har nämligen uppmärksammat att vissa engångsersättningar enligt naturvårdslagen kommer att falla under den gynnsammare beskattningsregeln. Dessa ersättningar uppgår i vissa fall till mycket betydande belopp och torde närmast vara jämförbara med expropriationsersättningar, vilka enligt förslaget alltid kommer att bli beskattade. Det bör därför övervägas antingen att beskatta alla engångsersättningar i enlighet med nuvarande principer eller att på lämpligt sätt komplettera bestämmelserna, så att de påtalade inadvertiserna i lagstiftningen försvinner. Under den korta tid som stått till buds för behandlingen av propositionen har utskottet inte haft möjlighet att närmare utreda och ta definitiv ställning till detta komplicerade spörsmål. Utskottet förutsätter därför att Kungl. Maj:ten ägnar frågan fortsatt uppmärksamhet och i lämpligt sammanhang framlägger förslag till de ändringar, som de fortsatta övervägandena kan leda till.

Det är riktigt som utskottet framhållit, att vissa ersättningar enligt naturvårdslagen stundom uppgår till betydande belopp. Som ett mer extremt exempel kan nämnas, att enligt uppgifter från naturvårdsverket för ca 1 470 hektar landområde och ca 7 050 hektar vattenområde i Misterhults norra skärgård i Kalmar län under år 1965—67 avtal träffats om sådana ersättningar på inte mindre än 1 470 000 kr. Ersättningarna avser i huvudsak mistad rätt till glesbebyggelse. Ersättningar på ca 200 000—300 000 kr. för arealer om ca 100—300 hektar är inte ovanliga. För tiden 1/7 1963—31/12 1967 har ersättningarnas sammanlagda belopp uppgått till närmare 6 milj. kr. Som jämförelse kan nämnas att naturvårdsverkets markförvärv under samma tid kostat över 11,6 milj. kr. Vad beträffar de engångsersättningar som utbetalas till markägarna vid framdragande av kraftledningarna m. m. kan konstateras att storleken av dessa ersättningar varierar i betydande grad. Ersättningens storlek beror på hur stor areal som berörs, på vad slags mark intrånget avser — odlad mark eller impediment — och på hur långt inskränkningarna i ägarens föfoganderätt över marken sträcker sig. I många fall rör det sig här om små belopp. Ersättningar på endast något hundratal kronor i enskilda fall förekommer inte sällan.

Enligt min mening finns inte anledning att frångå den genom 1967 års lagstiftning intagna ståndpunkten, enligt vilken upplåtelse på obegränsad tid av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet skall likställas med avytt-

ring av fastigheten, när upplåtelsen innebär ett fullständigt ianspråktagande av marken från nyttjanderätts- eller servitutshavarens sida. Den äganderätt till marken som upplåtaren behåller blir så urholkad att upplåtelsen till sin reella innebörd kan anses jämförlig med en avyttring. Engångsersättningen bör under sådana förhållanden behandlas på samma sätt som köpeskillingen för avyttrad fastighet. Detta innebär att ersättningen kan bli föremål för realisationsvinstbeskattning enligt samma regler som gäller vid avyttring.

Vad beträffar de andra fallen, då upplåtelsen visserligen avser obegränsad tid men nyttjanderätts- eller servitutshavaren inte tar marken fullständigt i anspråk, talar enligt min mening starka skäl för en omprövning av 1967 års lagstiftning. Med hänsyn till de relativt och absolut sett stora belopp det här ofta gäller framstår särskilt den skattefrihet som inträder om upplåtelsen ägt rum minst fem år efter fastighetsförvärvet som alltför gynnsam. Härtill kommer såsom en avgörande synpunkt att den nya ordningen medfört en redan märkbar tendens från de skattskyldigas sida att hellre välja nyttjanderättsupplåtelse för all framtid än försäljning i sådana fall då upplåtelseformen faller under de liberalare skattereglerna. Självfallet bör inte skattereglerna på detta sätt påverka valet av lämpligaste form för att tillgodose ett visst ändamål.

Syftet med mitt förslag i prop. 1967: 153 var att från realisationsvinstbeskattning undanta bagatellbelopp där utrednings- och kontrollarbetet inte står i rimlig proportion till de inflytande skatteintäkterna. Detta syfte synes så angeläget att det bör vara riktpunkten även när en ny lösning söks på problemet med beskattningen av engångsersättningar.

Att göra ett nytt försök till gränsdragning mellan olika typer av upplåtelser — såsom skedde i nämnda proposition — och införa olika skatteregler för de olika formerna är inte lockande. Lämpligare synes vara att i överensstämmelse med markvärdekommitténs förslag föreskriva skatteplikt för alla former av hithörande upplåtelse och att således upphäva den i höstas införda regeln om liberalare regler för mindre ingripande upplåtelse.

På samma sätt som engångsersättning vid upplåtelse av nyttjanderätt på obegränsad tid bör enligt min mening behandlas engångsersättningar som fastighetsägare uppbär för sådana inskränkningar i förfoganderätten till fastighet, som kan föreskrivas enligt naturvårdslagen eller enligt bestämmelser som meddelas med stöd av denna lag. Dessa slags inskränkningar i förfoganderätten torde inte utan vidare kunna anses innebära upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt även om de i praxis likställts därmed (riksskattenämndens skrivelse den 16 september 1966 till dåvarande Statens naturvårdsnämnd). För att undvika tveksamhet anser jag att engångsersättningar som kan utgå på grund av sådana inskränkningar uttryckligen bör regleras i detta lagstiftningsssammanhang.

Enligt min mening kan syftet att undvika beskattning av bagatellersätt-

ningar uppnås, om man föreskriver att den skattskyldige från sammanlagda beloppet av den eller de engångsersättningar han erhållit under beskattningsåret får åtnjuta avdrag med 500 kr. Har den eller de sammanlagda ersättningarna uppgått till lägre belopp får avdraget dock inte överstiga detta belopp. Den skattskyldige är givetvis oförhindrad att, om han hellre vill, i vanlig ordning yrka avdrag för de omkostnader som är avdragsgilla enligt 36 § KL.

En bestämmelse av den nu föreslagna innebörden medför framför allt att många engångsersättningar i samband med framdragande av elektriska ledningar o. d. — företag som ofta berör ett mycket stort antal markägare vilka var och en får mindre ersättningsbelopp — kommer att undgå beskattning. Det bör anmärkas att ett liknande undantag gäller vid aktievinstbeskattningen för att en olämplig belastning på de skattskyldiga och taxeringsmyndigheterna skall undvikas.

Genom att man nu återgår till att likställa alla fall av engångsersättning för allframtidsupplåtelse med köpeskillning för avyttrad fastighet, är det enligt min mening lämpligt att i anvisningarna till 35 § KL uttryckligen föreskriva att så stor del av fastigheten anses avyttrad som ersättningsbeloppet utgör av fastighetens hela värde vid tiden för beslutet om inskränkningen i förfoganderätten eller för upplåtelsen av nyttjanderätten eller servitutsrätten. En motsvarande föreskrift fanns före 1967 års lagstiftning för upplåtelsefallen.

I likhet med vad jag ämnar föreslå beträffande realisationsvinst, som uppkommer vid expropriation och därmed jämförliga tvångsförsäljningar anser jag att även i fråga om engångsersättningar bör finnas möjlighet till uppskov med beskattningen. Jag återkommer senare till denna fråga.

Uppskov med realisationsvinstbeskattningen

Då jag i prop. 1967: 153 tog upp frågan om beskattningen av realisationsvinst som uppkommit vid expropriation och liknande tvångsförsäljning av fastighet, arronderingsförsäljning, försäljning till staten på grund av flygbuller eller marköverföring enligt det föreslagna utvidgade ägoutbytesinstitutet, framhöll jag att starka skäl talar för att beskattningen i hithörande fall uppskjuts, om den skattskyldige skaffar ny fastighet av motsvarande beskaffenhet. Min avsikt var att — om riksdagen antog de av mig föreslagna reglerna för realisationsvinstbeskattningen — senare föreslå Kungl. Maj:t att framlägga proposition till 1968 års riksdag med förslag till en särskild uppskovsförordning av samma slag som förordningen den 8 maj 1959 (nr 129) om uppskov i vissa fall med beskattning av intäkt av skogsbruk. Jag återkommer därför nu till denna uppskofsfråga.

I prop. 1967: 153 berörde jag något uppskovsförutsättningarna i de olika

fallen. Jag har inte haft anledning att ändra ståndpunkt i dessa hänseenden, varför jag tillåter mig att erinra om vad jag då anförde.

I fråga om realisationsvinst vid expropriation eller liknande tvångsförsäljning bör således uppskov kunna medges under samma villkor som nu gäller för den 75-procentiga vinstbeskattningen vid avyttring inom två år från förvärvet. Det behöver med andra ord endast konstateras, att fråga är om expropriation eller liknande förfarande eller att fastigheten annars avyttrats under sådana förhållanden att tvångsförsäljning måste anses vara för handen. Vidare skall förhållandena vara sådana att det inte skäligen kan antas att avyttringen skulle ha ägt rum även om tvång inte förelegat. Här finns en gammal praxis att anknyta till.

När staten inlöser fastighet på grund av flygbuller bör uppskov kunna beviljas utan någon särskild prövning från skattesympunkt av omständigheterna vid försäljningen.

I fråga om arronderingsfallen torde beskattningsmyndigheten regelmässigt inhämta yttrande från lantbruksnämnden beträffande frågan om överlåtelsen är ett led i jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering. Därmed finns i regel också underlag för bedömande av uppskovsfrågan.

Marköverföring enligt de i prop. 1967: 167 föreslagna bestämmelserna i 8 kap. 4 a § och 13 kap. 2 b § jorddelningslagen sker genom särskild förrättning och bör därför utan ytterligare prövning av omständigheterna kunna föranleda uppskov med realisationsvinstbeskattning, om övriga förutsättningar är uppfyllda.

Till de nu nämnda uppskovsfallen, som jag även berörde i prop. 1967: 153, bör enligt min mening läggas också det fallet att realisationsvinst uppkommit genom att fastighetsägaren upplåtit nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastigheten på obegränsad tid mot engångsersättning. Upplåtelsen kan i dessa fall innebära ett så pass betydande intrång i fastighetsägarens möjligheter att ekonomiskt utnyttja sin fastighet att fastighetsägaren finner det förenligt med sina intressen att förvärva fastighet på annat håll. En realisationsvinstbeskattning av engångsersättningen bör i detta läge inte försvåra en sådan ersättningsanskaffning.

Detsamma bör enligt min mening gälla även när fastighetsägaren enligt naturvårdslagens bestämmelser måst underkasta sig inskränkningar i förfoganderätten till sin fastighet — t. ex. i fråga om rätten till bebyggelse — och han på grund därav fått engångsersättning. Motsvarande inskränkningar har föreskrivits enligt andra författningar, t. ex. enligt 86 och 122 §§ byggnadslagen den 30 juni 1947 (nr 385) i dess lydelse före den 1 januari 1965.

Jag nämnde i prop. 1967: 153 att uppskov bör medges endast för det fall att ersättningsfastighet av jämförlig art anskaffas. Därmed bör förstås att den nya fastighet som den skattskyldige avser att förvärva är i stort sett jämförlig med den som blivit honom avhänd eller som berörts av upplå-

telsen. Det är självfallet inte möjligt och inte heller avsett att göra någon direkt storleksjämförelse vid uppskovsfrågans bedömning. Vad markarealen beträffar måste f. ö. hänsyn tas till de förändringar i prisläget som inträffat och som gör att en lika stor fastighet som den tidigare innehavda inte alltid kan anskaffas. Det ligger enligt min mening i sakens natur att man särskilt i upplåtelsefallen får bedöma frågan om likvärdigheten relativt liberalt. I övrigt bör likvärdigheten enligt min mening innebära exempelvis att en jordbruksfastighet bör ersättas med en fastighet av samma beskattningsnatur. Även den nya fastigheten bör alltså i detta fall vara en jordbruksfastighet. Om denna t. ex. innehåller mera skog än den gamla bör däremot vara betydelselöst.

Den skattskyldige bör givetvis ha viss tid till sitt förfogande för att göra ersättningsanskaffningen. Lämpligt synes mig vara att föreskriva att ersättningsanskaffningen skall göras senast före utgången av det tredje kalenderåret efter det år, då realisationsvinsten uppkom.

Av praktiska skäl bör uppskov inte komma i fråga om realisationsvinsten är förhållandevis liten. Jag föreslår därför en bestämmelse av innebörd att endast realisationsvinster på minst 3 000 kr. berättigar till uppskov.

Jag anser vidare att uppskovsfrågan — i likhet med vad som gäller enligt 1959 års förordning om uppskov i vissa fall med beskattning av intäkt av skogsbruk — skall behandlas av prövningsnämnden i det län där den avyttrade fastigheten är belägen. Uppskovsansökningen bör vara inkommen före utgången av året efter det år under vilket realisationsvinsten uppkommit.

I allmänhet har den skattskyldige inte hunnit göra ersättningsanskaffningen när uppskovsfrågan först blir aktuell. Till en början måste därför vanligen meddelas preliminärt uppskovsbeslut, därvid prövningen i sak blir summarisk. Först sedan ersättningsanskaffningen skett är det möjligt att slutgiltigt avgöra uppskovsfrågan.

Som förutsättning för preliminärt uppskov bör gälla att den skattskyldige ställer garanti av bank eller, efter länsstyrelsens medgivande, av annan kreditinrättning för den beräknade skatten på den skattepliktiga delen av realisationsvinsten på den gamla fastigheten. Skatten bör schablonmässigt kunna beräknas till hälften av den vid taxering till statlig inkomstskatt skattepliktiga realisationsvinsten. I likhet med vad som gäller beträffande t. ex. den rätt till avsättning till återanskaffningsfond, som samtidigt med de nya reglerna för realisationsvinstbeskattning infördes genom 1967 års lagstiftning för rörelseidkarnas vidkommande, får kravet på bankgaranti anses motiverat av att det allmänna bör skyddas mot förluster i sådana fall då de medel som genom skatteuppskovet ställs till den skattskyldiges förfogande inte används till avsett ändamål. De bestämmelser angående bankgarantin som jag föreslår ansluter sig i huvudsak till motsvarande bestämmelser angående återanskaffningsfonderna (se förordningen den 15 de-

cember 1967 (nr 752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet).

Med det nu skisserade förfarandet behöver den skattskyldige inte ta ställning till uppskovsfrågan redan i samband med att han lämnar deklaration för det år realisationsvinsten avser. I allmänhet torde emellertid så tidigt besked i uppskovsfrågan som möjligt vara angeläget. Det bör då erinras om att det är meningslöst att göra ansökan före deklarationsavlämnandet, eftersom prövningsnämnden inte kan ta ens preliminär ställning i uppskovsfrågan förrän realisationsvinsten bestämts till beloppet. Detta ankommer på taxeringsnämnden.

Vad så beträffar uppskovsbeslutets innebörd bör detta enligt min mening innebära, att frågan om realisationsvinstbeskattningen i första hand får anstå i avvaktan på att den skattskyldige gör sin ersättningsanskaffning inom den föreskrivna treårstiden. Visar det sig sedan att tiden utlupit utan att han gjort någon sådan anskaffning, betyder det att han inte längre bör få åtnjuta uppskov. Realisationsvinsten bör då upptas till beskattning på samma sätt som vid eftertaxering för det år då vinsten uppkom. De särskilda förutsättningar som taxeringsförfordningen uppställer för eftertaxering gäller givetvis inte här.

Har den skattskyldige inom den föreskrivna tiden anskaffat ny fastighet bör uppskovsfrågan bli beroende av i vad mån realisationsvinsten behövt användas för ersättningsanskaffningen eller inte. Man får därför skilja mellan två olika situationer. Den ena avser det fallet, att den ersättning, efter avdrag för omkostnader, som den skattskyldige fått vid den transaktion som gett upphov till realisationsvinsten, överstigit vad han betalat för den i ersättning anskaffade fastigheten. I den mån den nu nämnda överskjutande delen av ersättningen motsvarar den skattepliktiga realisationsvinstens belopp bör då gälla, att uppskov inte längre får åtnjutas med vinstens beskattande. Till denna del skall alltså realisationsvinsten efterbeskattas på sätt jag förut angett. Beskattningen begränsas härigenom till vad som så att säga blir över för den skattskyldige vid bytet. Återstår härefter någon del av den skattepliktiga realisationsvinsten, som inte täcks av någon överskjutande del enligt det nyss sagda, bör den skattskyldige kunna räkna med fortsatt uppskov med beskattningen. I fråga om denna återstående del bör skattefrågan inte aktualiseras förrän i samband med en avyttring av den i ersättning anskaffade fastigheten. Skatteanspråket på grund av den uppskjutna beskattningen realiserar då genom att den icke förut beskattade delen av realisationsvinsten skall avräknas från det ingångsvärde som enligt realisationsvinstreglerna gäller för ersättningsfastigheten. Därigenom kommer den gamla realisationsvinsten att automatiskt tas fram till beskattning i samband med ersättningsfastighetens avyttring.

Den andra, i praktiken kanske vanligare, situationen gäller det fallet att

det vederlag som den skattskyldige fått för den gamla fastigheten motsvarat eller understigit vad han betalat för den nya fastigheten. Här förenklas uppskovsfrågan såtillvida att det fortsatta uppskovet kan avse hela beloppet av den skattepliktiga realisationsvinsten. Detta innebär att hela detta belopp bör avräknas från ersättningsfastighetens ingångsvärde, beräknat enligt vanliga regler.

Så snart ersättningsanskaffningen skett bör uppskovsfrågan tas upp till slutligt avgörande. Detta kan givetvis ske på taxeringsmyndigheternas initiativ. Det bör emellertid i första hand ankomma på den skattskyldige att anmäla frågan för prövningsnämnden.

De av mig föreslagna uppskovsreglerna kan belysas med följande exempel.

En person A, vars fastighet år 1 varit föremål för expropriation, har i expropriationsersättning fått 72 000 kr. Den skattepliktiga realisationsvinsten antas uppgå till 14 000 kr. Då A avser att inom den föreskrivna treårsperioden anskaffa en ersättningsfastighet och han lämnat garantiförbindelse för en beräknad skatt av 7 000 kr., beviljas han år 2 uppskov t. v. med realisationsvinstens beskattning. År 4 köper A en ersättningsfastighet för 90 000 kr. Eftersom A betalat mera för ersättningsfastigheten än vad han fått för den tidigare fastigheten — det har med andra ord inte blivit några medel över vid bytet till den dyrare fastigheten — får han efter framställning till prövningsnämnden fortsatt uppskov med beskattningen av den under år 1 uppkomna realisationsvinsten. Beskattningen härav aktualiseras inte förrän A säljer ersättningsfastigheten. Vid den realisationsvinstberäkning som då sker skall det för ersättningsfastigheten gällande ingångsvärdet minskas med den tidigare realisationsvinstens belopp. I detta fall skall alltså beloppet 90 000 kr., sedan det uppräknats efter index för tiden från år 4 till det år då försäljningen skedde, minskas med beloppet 14 000 kr. Beräknas ingångsvärdet efter någon av de alternativa metoder som står till buds sker motsvarande reduktion av det likaså uppräknade värdet.

Om exemplet ändras så att A för ersättningsfastigheten betalat 66 000 kr., dvs. 6 000 mindre än vad han fått för den gamla fastigheten, skall av den år 1 uppkomna realisationsvinsten 6 000 kr. efterbeskattas för år 1. För resterande del av realisationsvinsten, 8 000 kr., har A rätt till fortsatt uppskov. Säljer A senare ersättningsfastigheten, skall dennas ingångsvärde vid den realisationsvinstberäkning som då sker minskas med 8 000 kr.

Jag föreslår vidare en särskild bestämmelse i 35 § 2 mom. KL genom vilken uttryckligen erinras om den särskilda uppskovsmöjligheten. I detta sammanhang bör också föreskrivas att, när uppskov erhållits och fråga uppkommer om beskattning av realisationsvinst resp. beräkning av realisationsförlust på grund av avyttring av ersättningsfastigheten, den skattskyldige

vid bestämmandet av den vinstprocent — 75 % eller 100 % — som skall beskattas får tillgodoräkna sig även tiden för det tidigare fastighetsinnehavet. Däremot får den skattskyldige självfallet inte vid denna senare realisationsvinstberäkning på nytt tillgodoräkna sig den indexuppräknings eller de 3 000-kronorstillägg som ingått i den realisationsvinst som på grund av uppskovsreglerna avräknats från ersättningsfastighetens ingångsvärde. Men om i förut nämnda exempel den under år 1 uppkomna realisationsvinsten avsett endast en del av A:s dåvande fastighetsinnehav och A:s senare försäljning omfattar även den resterande delen av detta fastighetsinnehav, skall realisationsvinstberäkningen i vad den avser denna återstod ske med utgångspunkt från det ingångsvärde som är kvar för fastigheten efter den första försäljningen. Detta är en situation som uppkommer även t. ex. när en person mot engångsersättning upplåter nyttjanderätt på obegränsad tid till sin fastighet eller när han mot sådan ersättning underkastat sig inskränkning i förfoganderätten till sin fastighet enligt naturvårdslagen och senare avyttrar fastigheten.

I likhet med vad som gäller enligt kungörelsen den 8 maj 1959 (nr 130) med tillämpningsföreskrifter till förordningen om uppskov i vissa fall med beskattning av intäkt av skogsbruk bör föreskrivas, att beslut om uppskov med realisationsvinstbeskattningen skall antecknas i särskild liggare. Anteckningen bör då kunna tjäna till ledning för den efterbeskattning resp. den avräkning från den nya fastighetens ingångsvärde som i förekommande fall skall ske. Vidare bör föreskrivas att underrättelse om uppskovsbeslutet i förekommande fall skall sändas till länsstyrelsen i det län där ersättningsfastigheten är belägen. De nu nämnda föreskrifterna bör inflyta i en särskild tillämpningskungörelse.

Övergångsbestämmelser

De ändrade beskattningsregler som jag föreslagit i fråga om realisationsvinst på grund av marköverföring enligt det föreslagna utvidgade ägo-utbytesinstitutet bör enligt min mening i princip träda i kraft omedelbart och tillämpas första gången vid 1969 års taxering.

I fråga om den beskattning jag föreslagit beträffande engångsersättningar för upplåtelser på obegränsad tid av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet och för inskränkningar i förfoganderätten till fastighet enligt naturvårdslagen bör dock de nya bestämmelserna, om de antas, tillämpas endast om avtal träffats eller beslut meddelats om ersättningen den 1 juli 1968 och senare. De regler som antogs genom 1967 års lagstiftning, enligt vilka hit hörande upplåtelser i vissa fall skall behandlas på samma sätt som avyttring av lös egendom, kan därigenom bli tillämpliga på upplåtelser som träffats under den första hälften av år 1968.

Beträffande engångsersättningar i samband med expropriation bör med-

delas en övergångsbestämmelse av samma innebörd som den som 1967 års riksdag antog vid behandling av markvärdebeskattningsfrågan. De äldre bestämmelserna bör således gälla i fråga om sådana ersättningar, om talan i målet väckts före den 1 juli 1968 eller, beträffande nyttjanderätts- eller servitutsupplåtelser, om rättigheten börjat utövas före nämnda dag. När det gäller engångsersättningar för inskränkningar i förfoganderätt till fastighet enligt naturvårdslagen eller liknande synes lämpligt att föreskriva att äldre bestämmelser bör gälla om inskränkningen trätt i kraft före den 1 juli 1968. Det är därvid att märka att fråga om ersättning på grund av t. ex. förordnande om s. k. strandskyddsområde uppkommer först sedan fastighetsägaren vägrats tillstånd till viss åtgärd som omfattas av förordnandet. I sådant fall har den ersättningsgrundande inskränkningen inte trätt i kraft förrän avslagsbeslutet meddelats.

De föreslagna uppskovsbestämmelserna bör enligt min mening också träda i kraft omedelbart. De bör dock inte äga tillämpning beträffande realisationsvinst som uppkommit på grund av engångsersättning för upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet på obegränsad tid eller för inskränkning i förfoganderätt till fastighet enligt naturvårdslagen m. m. om avtal träffats eller beslut meddelats före den 1 juli 1968. Inte heller bör de nya bestämmelserna gälla i fråga om annan realisationsvinst, på vilken denna förordning är tillämplig, om realisationsvinsten uppkommit före år 1968.

Realisationsvinstbeskattningen av jordbruksfastigheter

Vid bevillningsutskottets behandling av prop. 1967: 153 togs upp även vissa motionsyrkanden angående införande av en särskild justeringsfaktor vid realisationsvinstbeskattningen av jordbruksfastigheter. Enligt utskottet är det från markpolitisk synpunkt inte angeläget att beskatta en värdeökning, som uppstått genom sådana planeringsåtgärder och investeringar som skett för att förbättra det ekonomiska resultatet. Vidare ansågs beskattningen ägnad att motverka rationaliseringen inom jordbruket. Utskottet förordade att Kungl. Maj:t skulle ta frågan under övervägande och efter erforderlig utredning för riksdagen framlägga förslag till bestämmelser i ämnet.

Den begärda undersökningen har igångsatts men har ännu inte hunnit slutföras beroende på frågans invecklade beskaffenhet.

Hemställan

Under återopande av det anförda hemställer jag, att Kungl. Maj:t genom proposition föreslår riksdagen att antaga inom finansdepartementet upprättade förslag till

Kungl. Maj:ts proposition nr 88 år 1968

- 1) lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370),
- 2) förordning om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst.

Med bifall till vad föredraganden med instämmande av statsrådets övriga ledamöter hemställt förordnar Kungl. Maj:t att till riksdagen skall avlåtas proposition av den lydelse bilaga till detta protokoll utvisar.

Ur protokollet:

Britta Gyllensten