Nr 135

Kungl. Maj:ts proposition med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370), m. m.; given Stockholms slott den 24 september 1971.

Kungl. Maj:t vill härmed, under åberopande av bilagda utdrag av statsrådsprotokollet över finansärenden, föreslå riksdagen att bifalla de förslag om vars avlåtande till riksdagen föredragande departementschefen hemställt.

Under Hans Maj:ts
Min allernådigste Konungs och Herres frånvaro

CARL GUSTAF

G. E. STRÄNG

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås ändrade bestämmelser om beskattningen av marköverföring vid fastighetsreglering enligt den nya fastighetsbildningslagen, som fr. o. m. den 1.1.1972 skall ersätta den nuvarande jorddelningslagen. Vidare föreslås ändrade bestämmelser om uppskov med realisationsvinstbeskattningen i vissa fall. Förslaget innebär bl. a. att möjlighet ges att erhålla sådant uppskov även i fall då ersättningsfastighet anskaffats före den realisationsvinstgrundande avyttringen.

1 Förslag till
Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370)

Härigenom förordnas i fråga om kommunalskattelagen (1928: 370)[1],

dels att i punkt 4 av anvisningarna till 22 § ordet "jorddelningsförrättning" skall bytas ut mot "fastighetsbildningsförrättning",

dels att 35 § 2 mom. samt punkt 9 av anvisningarna till 21 §, punkt 4 av anvisningarna till 35 § och punkt 3 av anvisningarna till 36 § skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
35 §	
2 mom.[2] Avyttras fastighet, som innehafts mindre än två år, är hela realisationsvinsten skattepliktig utom i fall som avses i nästa stycke. Har fastigheten vid avyttringen innehafts två år eller mera är endast 75 procent av 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.*	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 *mark* överföres till ny ägare genom *fastighetsreglering enligt 5 kap. fastighetsbildningslagen (1970: 988) eller på grund av inlösen enligt 8 kap. samma lag.*
Skattskyldig, som haft skattepliktig realisationsvinst på grund av avyttring eller marköverföring	Skattskyldig, som haft skattepliktig realisationsvinst på grund av avyttring eller marköverföring

[1] Senaste lydelse av punkt 4 av anvisningarna till 22 § och punkt 3 av anvisningarna till 36 § 1967: 748.
[2] Senaste lydelse 1968: 275.

Nuvarande lydelse

enligt föregående stycke eller på grund av att han fått engångsersättning för inskränkning i förfoganderätten till 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 hänför sig, 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.

Föreslagen lydelse

enligt föregående stycke eller på grund av att han fått engångsersättning för inskränkning i förfoganderätten till 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 *förvärvat eller* avser att förvärva fastighet (ersättningsfastighet), som är jämförlig med den fastighet till vilken realisationsvinsten hänför sig, 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 fastighet förvärvats av den skattskyldige genom arv, testamente, gåva, bodelning eller annat fång som icke är jämförligt med köp eller byte, anses fastigheten förvärvad genom det köp, byte eller därmed jämförliga fång som skett närmast dessförinnan.

Vad som sägs om realisationsvinst genom avyttring av fastighet gäller oavsett om fastigheten är belägen inom eller utom riket och äger tillämpning även på tomträtt, strömfall och rättighet till vattenkraft.

Anvisningar

till 21 §

9.[3] Likvid som avses i *14 kap. 8 § lagen om delning av jord å landet och som utgår vid laga skifte eller annan förrättning enligt nämnda lag eller lagen om fastighetsbildning i stad* skall anses *såsom* likvid för växande skog som

9. Likvid som avses i *5 kap 10 § fastighetsbildningslagen (1970: 988)* skall *till den del den beläper på växande skog* anses *som* likvid för växande skog som avyttrats i samband med avyttring av marken.

[3] Senaste lydelse 1959: 127.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

avyttrats i samband med avyttring av marken.

Skall likvid, som i första stycket avses, utgöras i naturaförmåner och överlåter den skattskyldige rätt till förmånerna mot ersättning i penningar eller annat, skall vad i första stycket sägs äga motsvarande tillämpning i fråga om sådan ersättning.

till 35 §

4.[4] *Lika med avyttring av fastighet anses marköverföring enligt 8 kap. 4 a § eller 13 kap. 2 b § lagen den 18 juni 1926 (nr 326) om delning av jord å landet. Detsamma gäller* när ägare av fastighet fått engångsersättning på grund av sådan inskränkning i förfoganderätt till fastigheten som skett enligt naturvårdslagen den 11 december 1964 (nr 822) eller på grund av motsvarande inskränkningar enligt andra författningar eller när han fått sådan ersättning på grund av upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastigheten för obegränsad tid (jfr punkt 5 andra meningen av anvisningarna till 21 §). Engångsersättningen är i dessa fall att betrakta som köpeskilling, varvid 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. Vid vinstberäkningen får den skattskyldige från sammanlagda beloppet av den eller de engångsersättningar han erhållit under ett beskattningsår, om han icke visar att han haft avdragsgilla omkostnader enligt 36 § till samma eller högre belopp, i stället åtnjuta avdrag med *500* kronor. Detta avdrag får dock icke överstiga det sammanlagda ersättningsbeloppet.

4. *Lika med avyttring av fastighet anses sådan marköverföring genom fastighetsreglering enligt 5 kap. fastighetsbildningslagen (1970: 988) som sker mot ersättning helt eller delvis i pengar samt marköverföring på grund av inlösen enligt 8 kap. samma lag. Har skattskyldig avstått mark genom fastighetsreglering enligt 5 kap. nämnda lag, beskattas uppkommen realisationsvinst endast om den eller de ersättningar i pengar som den skattskyldige fått under ett beskattningsår sammanlagt överstigit 5 000 kronor. Såsom skattepliktig inkomst upptages så stor del av hela realisationsvinsten, beräknad enligt 35 § 2 mom. andra stycket på det totala vederlaget, som belöper på vad den skattskyldige erhållit i pengar. Vid senare avyttring skall fastighetens ingångsvärde, om detta ej beräknats med ledning av ett efter regleringen åsatt taxeringsvärde, minskas med så stor del av ingångsvärdet för den tidigare avstådda marken som ersättningen i pengar utgör av det totala vederlaget. Det sålunda minskade ingångsvärdet utgör ingångsvärde för återstående del av fastigheten jämte mark som erhållits vid fastighetsregleringen. Vad här sägs om minskning av ingångsvärde gäller även förbättringskostnad, som nedlagts på den avstådda marken.*

Avyttring av fastighet anses vidare föreligga när ägare av fastighet fått engångsersättning på

[4] Senaste lydelse 1968: 275.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

grund av sådan inskränkning i förfoganderätt till fastigheten som skett enligt naturvårdslagen den 11 december 1964 (nr 822) eller på grund av motsvarande inskränkningar enligt andra författningar eller när han fått sådan ersättning på grund av upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastigheten för obegränsad tid (jfr punkt 5 andra meningen av anvisningarna till 21 §). Engångsersättningen är i dessa fall att betrakta som köpeskilling, varvid 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. Vid vinstberäkningen får den skattskyldige från sammanlagda beloppet av den eller de engångsersättningar han erhållit under ett beskattningsår, om han icke visar att han haft avdragsgilla omkostnader enligt 36 § till samma eller högre belopp, i stället åtnjuta avdrag med *2 000* kronor. Detta avdrag får dock icke överstiga det sammanlagda ersättningsbeloppet.

till 36 §

3.[5] Förlust genom icke yrkesmässig avyttring (realisationsförlust) får avdragas vid inkomstberäkningen i enlighet med punkt 4 nedan. Realisationsförlust skall beräknas på samma sätt som realisationsvinst enligt punkterna 1 och 2. Vid förlustberäkningen får dock fastighets ingångsvärde icke beräknas på grundval av taxeringsvärde enligt punkt 2 första eller andra stycket. Ej heller får omräkning göras enligt punkt 2 tredje stycket eller tillägg enligt punkt 2 femte stycket. Har den med förlust avyttrade egendomen inne-

3. Förlust genom icke yrkesmässig avyttring (realisationsförlust) får avdragas vid inkomstberäkningen i enlighet med punkt 4 nedan. Realisationsförlust skall beräknas på samma sätt som realisationsvinst enligt punkterna 1 och 2. Vid förlustberäkningen får dock fastighets ingångsvärde icke beräknas på grundval av taxeringsvärde enligt punkt 2 första eller andra stycket. Ej heller får omräkning göras enligt punkt 2 tredje stycket eller tillägg enligt punkt 2 femte stycket. Har den med förlust avyttrade egendomen inne-

[5] Senaste lydelse 1967: 748.

Nuvarande lydelse

hafts under sådan tid att, om vinst i stället uppstått vid avyttringen, endast del av vinsten skulle ha räknats till skattepliktig realisationsvinst, medgives avdrag endast för motsvarande del av förlusten. I fall då motsvarande realisationsvinst skulle ha beräknats med tillämpning av 35 § 3 mom. andra stycket får *dock* ingen del av förlusten avdragas.

Föreslagen lydelse

hafts under sådan tid att, om vinst i stället uppstått vid avyttringen, endast del av vinsten skulle ha räknats till skattepliktig realisationsvinst, medgives avdrag endast för motsvarande del av förlusten. *Har förlusten uppkommit vid fastighetsreglering i fall som avses i punkt 4 av anvisningarna till 35 §, medges avdrag endast för så stor del av förlusten som belöper på vad den skattskyldige erhållit i pengar.* I fall då motsvarande realisationsvinst skulle ha beräknats med tillämpning av 35 § 3 mom. andra stycket får ingen del av förlusten avdragas.

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 1972 års taxering. Äldre bestämmelser tillämpas dock alltjämt på markköverföring enligt lagen (1926: 326) om delning av jord å landet. I fråga om uppskov med beskattning av realisationsvinst tillämpas de nya bestämmelserna på vinst som uppkommit efter utgången av år 1967.

2 Förslag till

Lag om ändring i förordningen (1968: 276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst

Härigenom förordnas att 2—5 och 8 §§ förordningen (1968: 276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

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.

Föreslagen lydelse

Uppskov kan erhållas, om den skattskyldige avser att före utgången av tredje kalenderåret efter det år, då realisationsvinsten *uppgetts eller bort uppges till beskattning i den skattskyldiges självdeklaration,* förvärva fastighet (ersättningsfastighet), som är jämförlig med den fastighet till vilken

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	realisationsvinsten hänför sig. *En ledning till uppskov föreligger vidare, om den skattskyldige avyttrar en bebyggd fastighet och avser att inom nämnda tid förvärva en fastighet och på denna utföra ny-, till- eller ombyggnad i den omfattning som behövs för att erhålla en ersättningsfastighet som är jämförlig med den avyttrade fastigheten. Uppskov kan även erhållas för den vinst som belöper på byggnaden, om den skattskyldige avser att inom samma tid utföra ny-, till- eller ombyggnad på mark som han äger eller förfogar över för att därigenom erhålla en byggnad jämförlig med den som funnits på den avyttrade fastigheten. Har ersättningsfastighet förvärvats eller byggnad uppförts före den avyttring varigenom realisationsvinsten uppkommit, får uppskov meddelas, om det kan antagas att förvärvet skett eller byggnaden uppförts för att ersätta den avyttrade fastigheten eller byggnaden.*

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 förklarat 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.

Garantiförbindelsen 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.	Fråga om uppskov handlägges av *skatterätten* i det län, där den fastighet, till vilken realisationsvinsten hänför sig, är belägen.
Ansökningshandlingen inges el-	Ansökningshandlingen inges el-

Nuvarande lydelse

ler 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.

Föreslagen lydelse

ler insändes till *skatterättens* kansli och skall vara inkommen till kansliet före utgången av året efter det år, under vilket den realisationsvinst som ansökningen avser *uppgetts eller bort uppges till beskattning i den skattskyldiges självdeklaration.* Har ansökan gjorts hos annan *skatterätt* än som avses i första stycket, skall handlingarna omedelbart översändas till kansliet hos den *skatterätt* 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.

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 *skattskyldighet för* 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.*

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

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
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.	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 *skattskyldighet för* realisationsvinsten uppkom.
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. Besvären 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.	Om taxeringen för det år, då *skattskyldighet för* 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. Besvären 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.

Denna lag träder i kraft dagen efter den, då lagen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling. Uppskov enligt denna lag får meddelas den som under något av åren 1969—1971 taxerats för realisationsvinst som uppkommit efter utgången av år 1967, om han anför besvär över taxeringen i särskild ordning. I sådant fall får besvär anföras även av taxeringsintendent till den skattskyldiges förmån. I fråga om besvär som avses här gäller 100, 101, 103 och 104 §§ taxeringsförordningen (1956: 623) i tillämpliga delar.

3 Förslag till

Lag om ändring i förordningen (1967: 752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet

Härigenom förordnas att 2 § förordningen (1967: 752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	2 §
Avdrag erhålles endast om den avyttrade fastigheten använts i rörelsen och den skattskyldige har för avsikt att anskaffa annan fastighet för användning i rörelse.	Avdrag erhålles endast om den avyttrade fastigheten använts i rörelsen och den skattskyldige har för avsikt att anskaffa annan fastighet (*ersättningsfastighet*) för användning i rörelse. *Med anskaffning av ersättningsfastighet avses även ny-, till- eller ombyggnad på fastighet för användning i rörelsen.*

Avdrag får, om ej annat följer av 4 § andra eller tredje stycket, för ett beskattningsår icke överstiga dubbla det belopp för vilket garanti ställts enligt 3 §. Avdraget får ej heller överstiga beloppet av den vid taxering till statlig inkomstskatt skattepliktiga realisationsvinst som uppkommit genom avyttringen och som belöper på den i rörelsen använda delen av fastigheten.

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 1972 års taxering.

Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Kungl. Höghet Kronprinsen-Regenten i statsrådet på Stockholms slott den 24 september 1971.

Närvarande: statsråden STRÄNG, ANDERSSON, JOHANSSON, HOLMQVIST, ASPLING, NILSSON, LUNDKVIST, GEIJER, MYRDAL, ODHNOFF, MOBERG, BENGTSSON, NORLING, LÖFBERG, LIDBOM, FELDT.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Sträng, anmäler efter gemensam beredning med statsrådets övriga ledamöter fråga om *ändrade bestämmelser angående realisationsvinstbeskattningen vid vissa marköverföringar, m. m.* och anför.

Inledning

Vid 1967 års höstriksdag antogs nya bestämmelser angående beskattning av realisationsvinst på fastigheter (prop. 1967: 153, BeU 1967: 64, rskr 1967: 383). De nya bestämmelserna, som skulle tillämpas första gången vid 1969 års taxering, innebar bl. a. den väsentliga nyheten i förhållande till vad som tidigare gällt att vinst vid icke yrkesmässig avyttring skulle beskattas oberoende av den tid fastigheten innehafts.

Redan i prop. 1967: 153 hade jag i samband med frågan om beskattningen av realisationsvinst vid expropriation och i vissa andra fall uttalat min avsikt att — om riksdagen antog de föreslagna reglerna för realisationsvinstbeskattningen — senare framlägga förslag till en särskild uppskovsförordning. Förslaget skulle avse möjlighet till uppskov med beskattningen i de hithörande, särskilt angivna fallen, om den skattskyldige skaffade ny fastighet av motsvarande beskaffenhet som den förut innehavda.

Förslag till uppskovsbestämmelser av nämnda slag lades fram av Kungl. Maj:t vid 1968 års vårriksdag i prop. 1968: 88. Riksdagen (BeU 1968: 43, rskr 1968: 275) antog i huvudsak propositionsförslaget. I enlighet därmed utfärdades förordningen (1968: 276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst. Samtidigt genomfördes vissa ändringar i kommunalskattelagen (1928: 370) (KL) som föreslagits i samma proposition, avseende vissa realisationsvinstgrundande marköverföringar och engångsersättningar (SFS 1968: 275). I stort sett skulle de nya bestämmelserna tillämpas fr. o. m. 1969 års taxering.

Även om erfarenheterna från den korta tid under vilken uppskovsbestämmelserna tillämpats i allmänhet varit goda, har ofullkomligheter i

lagstiftningen kunnat konstateras i ett par avseenden som lett till otillfredsställande resultat i en del fall. Särskilt gäller detta att uppskov med realisationsvinstbeskattningen ansetts inte kunna medges när ersättningsfastighet anskaffats av den skattskyldige innan tvångsförsäljning av fastighet som han tidigare haft genomförts.

I detta sammanhang vill jag nämna att lantbrukets skattedelegation i en till finansdepartementet den 2 september 1971 inkommen skrift anfört vissa synpunkter beträffande uppskovsbestämmelsernas utformning i några hänseenden.

Förutom de ändringar som är påkallade för att avhjälpa de antydda bristerna i uppskovsbestämmelserna aktualiseras även vissa ändringar i såväl KL som i uppskovsbestämmelserna på grund av de nya bestämmelser i fastighetsbildningslagen (1970: 988; FBL) vilka fr. o. m. den 1.1.1972 avses ersätta tidigare bestämmelser om ägoutbyte m. m. enligt jorddelningslagen (1926: 326; JDL).

I det sistnämnda avseendet har förslag till ändringar i KL framlagts i en inom finansdepartementet i maj 1971 upprättad promemoria (Ds Fi 1971: 7). Efter remiss har yttranden över promemorieförslaget avgetts av riksskatteverket, domänverket, lantbruksstyrelsen, lantmäteristyrelsen, skogsstyrelsen, realisationsvinstkommittén, länsstyrelserna i Jönköpings, Kronobergs, Värmlands, Kopparbergs och Västernorrlands län, skogsindustriernas samarbetsutskott, lantbrukarnas riksförbund samt Sveriges jordägareförbund.

Eftersom uppskovsbestämmelsernas utformning i princip förutsätter att ställning tagits till de materiella reglerna för realisationsvinstbeskattningen finner jag lämpligt att först behandla frågan om vinstbeskattning i samband med marköverföringar enligt FBL och därmed sammanhängande spörsmål innan jag övergår till uppskovsbestämmelserna.

Marköverföringar enligt FBL

Gällande regler

Sedan gammalt beskattas vinst genom icke yrkesmässig avyttring av egendom, dvs. realisationsvinst, som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. De materiella reglerna om inkomstberäkningen finns i 35 och 36 §§ KL jämte anvisningar. Dessa regler är enligt 2 § förordningen (1947: 576) om statlig inkomstskatt tillämpliga även vid den statliga inkomstbeskattningen.

Beträffande fastigheter gäller enligt huvudbestämmelsen i 35 § 2 mom. första stycket KL att hela vinsten är skattepliktig, om den avyttrade fastigheten innehafts mindre än två år. Har fastigheten innehafts längre tid vid avyttringen, är endast 75 % av vinsten skattepliktig.

I vissa fall är skatteplikten begränsad till 75 % av vinsten trots att

innehavstiden understiger två år. Denna begränsning inträder enligt 35 § 2 mom. andra stycket, när fastighet tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller eljest avyttrats under sådana förhållanden, att tvångsförsäljning måste anses vara för handen. Förutsättning för den reducerade skatteplikten vid dessa tvångsförsäljningar är dock att det icke skäligen kan antagas att avyttringen skulle ha ägt rum även om tvång icke förelegat. Den begränsade skatteplikten vid avyttring inom kortare tid än två år gäller även 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. Detsamma gäller i fråga om skatteplikten när fastighet överförs till ny ägare genom marköverföring enligt 8 kap. 4 a § eller 13 kap. 2 b § JDL.

Skatteplikten vid marköverföringar av sistnämnda slag infördes 1968 enligt förslag i prop. 1968: 88. Därvid intogs i punkt 4 av anvisningarna till 35 § KL en föreskrift varigenom vissa marköverföringar likställdes med avyttring av fastighet.

Den utvidgning av skattepliktsområdet som därmed skedde hade följande bakgrund.

Realisationsvinstbeskattningen avser som framgår av det förut sagda i första hand att träffa vinst vid icke yrkesmässig avyttring av egendom, dvs. i fall när äganderätten till denna enligt avtal överförts till ny ägare genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Till sådana överlåtelser har däremot inte hänförts sådan överföring av mark som kan ske i samband med laga skifte eller ägoutbyte enligt JDL.

I syfte att åstadkomma en ändamålsenlig fastighetsindelning kan genom en sådan förrättning mark överföras från en fastighet till en annan så att fastigheternas ägokrav enligt fastställd fastighetsindelning tillgodoses. Marköverföringar av dessa slag har ansetts i princip böra falla utanför realisationsvinstbeskattningen. Även om fastighetsregleringen så långt är möjligt sker genom byte av mark mot mark av lika uppskattningsinnehåll kan det emellertid förekomma att det uppskattade innehållet av mark som tilldelats en fastighet avviker från fastighetens ägokrav. Skillnaden kan då utjämnas i pengar. Möjligheterna till ägokravsutjämning av denna art är dock ganska begränsade i fråga om sådana förrättningar som enligt JDL kan genomföras tvångsmässigt. Detsamma gäller beträffande vissa frivilliga förrättningar.

Sålunda gäller för ägokravsutjämning vid tvångsmässigt ägoutbyte enligt de allmänna grunderna i 8 kap. 1 § JDL att avvikelsen i uppskattningsinnehåll mellan de ägor som skall utbytas får uppgå till högst 5 %. Det är här fråga om ägoutbyte som sker för att erhålla lämpligare sträckning av rågång och vissa andra fall då en bekvämare ägoanordning eftersträvas. I fråga om tvångsmässigt ägoutbyte enligt 8 kap.

1 a § JDL för att anpassa fastighetsindelningen till fastställd generalplan, stadsplan, byggnadsplan eller tomtindelning — s. k. plangenomförande ägoutbyte — gäller att avvikelsen i uppskattningsinnehåll inte får överstiga 25 %. De nu angivna begränsningarna med hänsyn till de godtagbara avvikelserna i fråga om uppskattningsinnehåll framgår av 8 kap. 2 § JDL. För frivilligt ägoutbyte i samband med laga skifte gäller vidare enligt 8 kap. 4 § JDL att motsvarande avvikelse ej får överstiga 10 %. För ägokravsjämkning vid laga skifte i övrigt finns bestämmelser i 13 kap. 2 § JDL, som motsvarar dem i 8 kap. 2 § JDL, samt i 13 kap. 2 a § JDL, som motsvarar dem i 8 kap. 4 § JDL.

Vid tvångsmässigt ägoutbyte enligt lagen 1917: 269 om fastighetsbildning i stad (FBLS) kan enligt lagens 6 kap. 8 § ägokravsjämkning vid tvångsägoutbyte i fall som avses i 8 kap. 1 § JDL medges om avvikelsen i uppskattningsinnehållet inte överstiger 10 %. Tioprocentgränsen gäller enligt 6 kap. 1 § FBLS även vid frivilligt ägoutbyte i de fall som avses i 8 kap. 4 § JDL. Vidare gäller på grund av hänvisningen i 6 kap. 1 § FBLS att JDL:s bestämmelser om jämkning med 25 % vid laga skifte och ägoutbyte också gäller vid tillämpning av FBLS.

Samtliga nu redovisade fall, då förrättningen innebär att mark överföres från en fastighet till en annan och avvikelsen från fastigheternas uppskattningsinnehåll inte överskrider de angivna procentgränserna, är fortfarande enligt gällande regler undantagna från reglerna för realisationsvinstbeskattningen, trots att en utjämning av vad som brister i markens uppskattningsinnehåll kan ske i pengar.

Från och med den 1 april 1968 utvidgades emellertid möjligheterna till frivillig förändring av fastigheternas storlek i samband med ägoutbyte och laga skifte. Nya bestämmelser i 8 kap. 4 a § och 13 kap. 2 b § infördes genom SFS 1968: 73 i JDL på grund av förslag i prop. 1967: 167. De utvidgade möjligheterna till frivillig marköverföring, som även kan ske mot vederlag i endast pengar, är avsedd att användas i stället för köp, avstyckning och sammanläggning när fastighet skall utvidgas med del av annan fastighet.

Det är, som tidigare nämnts, för marköverföringar enligt de nya bestämmelser i JDL som skatteplikt infördes år 1968 enligt förslag i prop. 1968: 88. Med hänvisning till att storleksförändringarna genom marköverföringarna i fråga kunde bli obegränsade framhöll jag i prop. 1968: 88 bl. a. att från skattesynpunkt kunde genom en sådan utvidgning av ägoutbytesinstitutets användningsområde ägoutbyte i vissa fall praktiskt taget likställas med vanliga försäljningar. Detsamma gällde beträffande marköverföring som sker genom laga skifte. Enligt min åsikt borde därför reglerna för realisationsvinstbeskattningen bli tillämpliga på marköverföringar av angivna slag. I enlighet med 1968 års förslag gäller, som jag tidigare sagt, att eventuell realisationsvinst i nu avsedda fall i

likhet med vinst i samband med expropriation m. m. inte beskattas till större del än 75 %, även om innehavstiden understiger två år.

Promemorieförslaget

I promemorian diskuteras vilka ändringar i KL som föranleds av att den nya FBL fr. o. m. den 1.1. 1972 ersätter JDL. I fråga om de förut berörda marköverföringarna i samband med ägoutbyte m. m. föreslås att man i stort sett behåller den nuvarande skillnaden mellan sådana övervägande tvångsmässiga marköverföringar som faller utanför realisationsvinstbeskattningen och å andra sidan sådana övervägande frivilliga marköverföringar som hänförs till området för realisationsvinstbeskattningen. Förslaget förutsätter dock med hänsyn till FBL:s utformning en viss förskjutning av gränsen mellan de båda kategorierna i förhållande till den nuvarande ordningen.

De nya regler i FBL som skall träda i stället för nu gällande bestämmelser är bl. a. följande.

Enligt 5 kap. 1 § FBL får genom fastighetsreglering mark överföras från en fastighet eller samfällighet till en annan sådan enhet samt andel i samfällighet överföras från en fastighet till annan. Genom fastighetsreglering kan också samfällighet bildas samt servitut bildas, ändras eller upphävas. Enligt 5 kap. 2 § skall vid marköverföring vederlag i mark utgå, om ej ersättning i pengar är mera ändamålsenlig.

Enligt 5 kap. 8 § får vid fastighetsreglering en fastighet inte ändras så att dess graderingsvärde minskas väsentligt eller ökas i sådan omfattning att avsevärd olägenhet uppkommer för ägaren. Det sagda skall dock inte utgöra hinder mot inlösen enligt 8 kap. Av förarbetena framgår att man av flera skäl inte velat bestämma omfattningen av tillåtna storleksförändringar genom exakta procentgränser. Det framhålls emellertid att gränserna för ägokravsjämkning i JDL (5 resp. 25 %) torde kunna tjäna till ledning på det sättet att en minskning, som skulle kunna vara möjlig att genomföra enligt JDL, knappast borde kunna karakteriseras som väsentlig.

En fastighetsreglering får på frivillighetens väg sträckas längre än som anges i 5 kap. 8 § FBL. Det framgår av 5 kap. 18 § FBL, som också föreskriver att fastighetens graderingsvärde inte får på grund av ägarens samtycke genom regleringen minskas utöver vad som är medgivet enligt 8 §, om ej samtycket är skriftligen upprättat.

Bedöms fastighetsreglering böra genomföras, som sträcker sig längre än 5 kap. 8 § FBL tillåter, och går det inte att få till stånd en frivillig uppgörelse enligt 5 kap. 18 § FBL, kan fastighetsregleringen under vissa förutsättningar genomdrivas enligt särskilda bestämmelser om inlösen i 8 kap. FBL.

Sammanfattningsvis kan man säga att tvångsvis marköverföring enligt 5 kap. 8 § FBL motsvarar tvångsvis marköverföring enligt 8 kap. 1, 1 a

och 2 §§ JDL, medan frivillig marköverföring enligt 5 kap. 18 § FBL motsvarar frivillig marköverföring enligt såväl 8 kap. 4 § som 8 kap. 4 a § JDL. Inlösen enligt 8 kap. FBL har sin motsvarighet i den inlösenrätt som gäller enligt 46 § byggnadslagen och den s. k. dalalagen och som skatterättsligt likställs med expropriation.

Utgångspunkten för de överväganden som ligger till grund för promemorians förslag är att sådan marköverföring enligt FBL, som motsvarar marköverföring enligt 8 kap. 4 a § och 13 kap. 2 b § JDL, skall vara likställd med avyttring av fastighet.

Härom anförs i promemorian fortsättningsvis.

Närmast skulle detta betyda att marköverföring, som på grund av fastighetsägarens samtycke kommer till stånd i vidare mån än som tvångsvis är möjligt enligt bestämmelserna i 5 kap. 8 § FBL, skulle likställas med avyttring. Att observera är att enligt 5 kap. 18 § FBL sådant samtycke skall upprättas skriftligen och att beträffande ägarens rätt att lämna samtycket skall gälla samma villkor som för avhändelse av fast egendom. Det ter sig så mycket naturligare att skatterättsligt betrakta sådan marköverföring som avyttring då den också civilrättsligt bedömts böra behandlas enligt reglerna för avhändelse av fastighet.

Det är emellertid att märka att bestämmelserna i 5 kap. 18 § om frivilligt avstående från mark täcker inte bara nuvarande 8 kap. 4 a § JDL utan också 8 kap. 4 § JDL, som medger marköverföring på frivillig väg under förutsättning att skillnaden i uppskattningsinnehåll inte överstiger 10 %. Sådant frivilligt ägoutbyte har i KL inte likställts med avyttring och kan alltså f. n. inte föranleda realisationsvinstbeskattning. Å andra sidan är att märka att området för tvångsvis marköverföring enligt 5 kap. 8 § FBL inte som motsvarande område enligt 8 kap. 2 § JDL begränsats genom fixa procenttal.

Av uttalandena i förarbetena att döma skulle de tidigare procentgränserna kunna tjäna till vägledning närmast som minimigränser. Taket kan alltså tänkas ligga över den tidigare femprocentgränsen allt efter förhållandena i det enskilda fallet. Det synes dock föga sannolikt att i något fall ett så högt tak som det för frivilligt ägoutbyte enligt 8 kap. 4 § JDL dvs. 10 %, skulle kunna godtas. Det kan därför visserligen antas att en del fall som för närvarande går som frivilligt ägoutbyte enligt 8 kap. 4 § JDL kommer att kunna tas som tvångsvis marköverföring enligt 5 kap. 8 § FBL men att åtskilliga, kanske merparten, av fallen mellan 5 och 10 % ägokravsjämkning måste tas som frivillig marköverföring enligt 5 kap. 18 § FBL. Vissa kategorier av marköverföring, som för närvarande kan behandlas enligt 8 kap. 4 § JDL och därmed inte föranleder beskattning såsom för avyttring av fastighet, skulle till följd härav bli föremål för sådan beskattning, om marköverföring enligt 5 kap. 18 § FBL generellt förklaras likställd med avyttring. Detta är en konsekvens som måste övervägas särskilt.

Innan det sker kan emellertid den frågan ställas om inte all marköverföring — frivillig som tvångsmässig — i beskattningshänseende borde likställas med avyttring.

Härom anförs i promemorian.

Ser man saken rent principiellt, är det svårt att finna några vägande skäl mot en sådan enhetlig ordning. Den omständigheten att man mot ersättning avhänder sig mark inom ramen för en fastighetsbildningsförrättning borde rimligen inte föranleda en annan behandling av avhändelsen än om den sker i form av en regelrätt försäljning. Det kan med visst fog göras gällande att en särbehandling innebär en privilegiering av de rationaliseringsåtgärder som sker genom fastighetsreglering framför rationaliseringsåtgärder som äger rum genom köp och försäljningar.

Saken kan emellertid inte betraktas enbart ur principiell synvinkel. Det finns också praktiska hänsyn att beakta. Smärre markjämkningar är från beskattningssynpunkt ointressanta och såväl skattskyldiga som taxeringsmyndigheter skulle vållas besvär som inte står i proportion till sakens betydelse, om varje marköverföring skulle betraktas som avyttring av fastighet och kunna läggas till grund för tillämpning av realisationsvinstbeskattningsreglerna. För att inte hamna i ett dividerande om ingångsvärden, försäljningskostnader etc. med ringa eller intet utbyte skulle man i så fall förmodligen få lov att införa ett särskilt basavdrag e. d. för att sovra bort den stora massan av smärre marköverföringar. Under sådana förhållanden förefaller det vara att föredra att den nuvarande ordningen behålls och de smärre marköverföringar som kan ske tvångsvägen betraktas som åtgärder vilka inte är att likställa med fastighetsavyttring och inte skall kunna ge upphov till realisationsvinstbeskattning.

Det kan ifrågasättas om den gräns som sätts i 5 kap. 8 § FBL är adekvat från nyss anlagda beskattningssynpunkter eller om den medför att inte bara småfall, som av praktiska skäl bör hållas utanför, utan också fall med mera betydande likvider kan komma att gå fria i en principiellt sett betänklig omfattning.

Hur därmed kommer att förhålla sig är vanskligt att på detta stadium bilda sig någon säker uppfattning om. Mycket beror på vilken praxis som utvecklar sig vid tillämpningen av rekvisiten i 5 kap. 8 § FBL. Det går inte att bortse från att en tendens kan komma att göra sig gällande från sakägarnas sida att få en marköverföring till stånd enligt 5 kap. 8 § FBL just för att därigenom komma utanför realisationsvinstbeskattningens landamären. Riskerna för en sådan utveckling bör dock inte överdrivas. Inte heller torde något avgörande avseende böra fästas vid att i enstaka fall förhållandevis stora likvidbelopp kan komma att utgå vid marköverföringar enligt 5 kap. 8 § FBL. Sådana effekter går aldrig att helt undgå i samband med att generaliserande lösningar väljs. Vidare märks att likviderna i alla fall indirekt blir föremål för beskattning vid en senare avyttring av den fastighet som marken frångått. Dennas ingångsvärde nedgår nämligen med likvidbeloppet och det beskattningsbara nettot ökar i motsvarande mån.

Utöver den tvångsvisa marköverföring, som kan ske enligt 5 kap. 8 §, är att märka den inlösen som kan äga rum enligt 8 kap. FBL. Förfarandet är närmast att likna vid expropriation och bör i beskattningshänseende naturligen behandlas på samma sätt. Enligt promemorian bör därför marköverföring enligt 8 kap. FBL också likställas med avyttring av fastighet.

Enligt promemorian finns inte skäl att på grund av marköverföringsbegreppets något förändrade innehåll ändra specialregeln om att beträffande sådan marköverföring som skall likställas med avyttring av fastighet endast 75 % av vinsten är skattepliktig även om fastigheten innehafts mindre än två år. Detsamma gäller de särskilda bestämmelser om uppskov med beskattning av realisationsvinst för den som avhänt sig mark genom marköverföring och ämnar köpa ersättningsmark.

I promemorian sammanfattas resultatet av de överväganden som gjorts sålunda att i punkt 4 av anvisningarna till 35 § KL bör föreskrivas att lika med avyttring av fastighet skall anses marköverföring vid fastighetsreglering enligt 5 kap. 18 § första stycket punkt 3 och tredje stycket samt 8 kap. FBL. Vidare bör hänvisningen i 35 § 2 mom. andra stycket KL till 8 kap. 4 a § och 13 kap. 2 b § JDL ersättas av en hänvisning till nyssnämnda lagrum i FBL.

Remissyttrandena

Flertalet av de remissinstanser som inkommit med yttrande över PM har, utan att anföra några närmare synpunkter, förklarat sig inte ha några erinringar att göra mot promemorians förslag angående den skattemässiga behandlingen av marköverföringar vid fastighetsreglering enligt de nya reglerna i FBL.

Ett par remissinstanser uttalar dock önskemål om att frågan om vilka marköverföringar som skall kunna föranleda vinstbeskattning och vilka som skall falla utanför en sådan beskattning skall kunna bedömas efter en mera bestämd gränsdragning som anknyter till den relativa storleken av den jämkning som föranleds av marköverföringen.

Sålunda anför *lantbruksstyrelsen* bl. a.

I tillämpningen av FBL torde gränsen mellan tvång och frivillighet i marköverföringen sannolikt komma att ligga vid en jämkning av något över 5 %. Alla marköverföringar som innebär större jämkning är då att anse som avyttring av fast egendom.

Författningsförslaget innebär att de marköverföringar som genomförs med stöd av 5:18:3 skall göras till föremål för reavinstbeskattning. Med detta följer därför — jämfört med nuvarande regelsystem — att ett nytt skikt av marköverföring med jämkningar närmast under 10 % i fortsättningen kommer att reavinstbeskattas. Risk kan tänkas föreligga att denna materiella förändring kan komma att medföra försämringar för verksamheten med den yttre rationaliseringen. F. n. tillämpas nästan uteslutande frivilliga metoder och om så blir fallet även i fortsättningen finns risk för att ett avsevärt antal fall som nu inte beskattas kommer att

beskattas efter 1 januari 1972. Det finns visserligen anledning att tro att fastighetsbildningsmyndigheten kan ge 5: 8 ett något vidare, men likväl begränsat, utrymme för jämkningar än vad som måste bli fallet vid tvångsmässig marköverföring enligt JDL. Vid marginella förändringar av fastigheter om vilket parterna är överens torde t. ex. fastighetsbildningsmyndigheten inte kunna ägna särskilda resurser åt att fastställa den minskade fastighetens totala graderingsvärde. Härvid kan viss osäkerhet uppstå huruvida beskattningssituationen blir sämre än f. n. Det bör ju i angivna fall finnas ett icke oväsentligt jämkningsutrymme för att motväga eventuella feluppskattningar. Detta borde kunna ligga den nuvarande 10 %-gränsen ganska nära. I de marginella tvångsfallen däremot måste kraven på bevisning ställas högt av fastighetsbildningsmyndigheten.

Avgörande ur skattesynpunkt blir enligt lantbruksstyrelsen om fastighetsbildningsmyndigheten, när parterna lämnar medgivande till marköverföring eller begär sådan på grund av ingången överenskommelse, klargör om marköverföring förrättas enligt 5 kap. 8 § eller 5 kap. 18 § 3 punkten FBL. Om fastighetsbildningsmyndigheten i föreliggande fall av säkerhetsskäl eller bekvämlighet anger 5 kap. 18 § 3 punkten såsom rättsgrund för marköverföring, medför detta ökade skattepåföljder för parterna.

Även om FBL inte har ansetts böra ange fixerade procentgränser, anser lantbruksstyrelsen att det för klarhetens skull bör i anvisningarna till KL införas ett bestämt procenttal, som kan användas som stöd, om t. ex. fastighetsbildningsgrunden anges missvisande ur skattesynpunkt. Vill man bibehålla de nuvarande beskattningsprincipernas materiella innehåll, är motiverat att härvid välja 10 % som gräns mot avyttring, framhåller styrelsen.

Även *länsstyrelsen i Jönköpings län* ifrågasätter om det inte är lämpligare med en fix gräns mellan sådan marköverföring som enligt bestämmelserna i KL skall betraktas som avyttring och annan marköverföring än den föreslagna anknytningen till bestämmelserna i FBL.

Lantmäteristyrelsen framhåller angelägenheten av att smärre marköverföringslikvider av praktiska hänsyn undantas från realisationsvinstbeskattningen.

Frågan om dessa smärre likvider skall sovras bort genom ett särskilt basavdrag eller genom den gräns som sätts i 5 kap. 8 § FBL torde vara av sekundär betydelse. Den föreslagna avgränsningen innebär såsom framgår av promemorian en skärpt realisationsvinstbeskattning men är praktisk. Vid marköverföring måste nämligen alltid av beslutet framgå huruvida åtgärden grundas på en överenskommelse enligt 5 kap. 18 § första stycket p. 3 eller inlösen enligt 8 kap. fastighetsbildningslagen. Vid en sådan avgränsning kan vidare skattekonsekvenserna lätt överblickas i förväg. Styrelsen har därför inget att invända mot det föreslagna sättet att från realisationsvinstbeskattning undanta smärre likvider vid fastighetsbildningsförrättningar.

Två remissinstanser förordar att alla marköverföringar, frivilliga och tvångsmässiga, i beskattningsavseende likställs med avyttring och alltså hänförs till realisationsvinstbeskattningen område.

Den ena är *riksskatteverket,* som erinrar om de praktiska problem som enligt promemorian kan befaras uppkomma vid tillämpning av de föreslagna reglerna.

Bl. a. kan det från sakägarnas sida stundom bli ett intresse att söka få marköverföringar till stånd enligt 5 kap. 8 § i stället för enligt 5 kap. 18 § för att därigenom undgå realisationsvinstbeskattning. Ändras skogsbeskattningen enligt förslag framlagt av skogsskattekommittén (SOU 1969: 30) kan detta vidare leda till att det blir mindre förmånligt vid marköverföring av skogsmark att få denna bedömd som icke-avyttring än som avyttring medan motsatsen skulle bli fallet vid marköverföring inom tätort.

Verket yttrar fortsättningsvis.

Med den utformning realisationsvinstbeskattningen numera har finns från principiella synpunkter inte skäl att från beskattning undanta vinst som uppkommer genom tvångsvis marköverföring. Det är av praktiska skäl — för att undvika omfattande utredningar för beräkning av obetydliga realisationsvinster — som sådant undantagande hittills gällt. Detta har ansetts kunna ske med hänsyn till att möjligheten till tvångsvisa marköverföringar varit starkt begränsad genom formella regler. Genom fastighetsbildningslagens bestämmelser i detta hänseende har möjligheterna till sådana överföringar avsevärt utökats.

Enligt riksskatteverket bör i detta läge den enligt verkets mening principiellt riktiga ställningen tas, nämligen att beskatta även tvångsvis marköverföring. Härför talar även att undantagandet som nämnts kan vålla tillämpningsproblem. Den åsyftade förenklingen kan, anför verket, uppnås genom att det enligt punkt 4 av anvisningarna till 35 § KL medgivna avdraget på 500 kr. höjs till förslagsvis 2 000 kr.

I detta sammanhang kan nämnas att fyra ledamöter av verkets styrelse förklarar sig vilja tillstyrka de i promemorian framlagda ändringsförslagen med anledning av införandet av FBL. Härvid åberopas bl. a. pågående utredningar om beskattningen av inkomst av jordbruk och beskattningen av realisationsvinst.

Samma ståndpunkt som riksskatteverkets majoritet intar *länsstyrelsen i Värmlands län,* som hänför sig till de i promemorian redovisade två huvudlinjerna, den ena enligt vilken all marköverföring likställs i beskattningshänseende med avyttring (alternativ 1) och den andra som med avyttring likställer endast sådan marköverföring som tvångsvis är möjlig enligt 5 kap. 8 § FBL (alternativ 2).

Enligt länsstyrelsens bedömning är alternativ 1 överlägset inte bara ur principiell utan också ur praktisk synvinkel, förutsatt att det — på sätt antytts i promemorian — förses med bestämmelser om basavdrag.

Ett fortsatt undantagande från realisationsvinstbeskattning av tvångsvisa marköverföringar skulle enligt länsstyrelsens uppfattning innebära ett omotiverat avsteg från gällande principer, enligt vilka expropriation och andra former för tvångsförsäljning i beskattningshänseende likställes med avyttring. Det av länsstyrelsen förordade alternativet skulle till skillnad från alternativ 2 medföra en enhetlig behandling inte bara av tvångsvis respektive frivillig marköverföring utan också av skoglös respektive skogbevuxen mark.

Länsstyrelsen säger sig dela uppfattningen att värdemässigt obetydliga marköverföringar bör undantagas från realisationsvinstbeskattning. Ett särskilt basavdrag — konstruerat på förslagsvis motsvarande sätt som schablonavdraget vid beskattning av vissa engångsersättningar enligt punkt 4 av anvisningarna till 35 § KL — förefaller länsstyrelsen ur allmän jämlikhetssynpunkt vara ett mera tillfredsställande alternativ än den i promemorian föreslagna skattepliktsgränsen.

Det nu rådande och i förslaget indirekt bibehållna systemet med skattepliktens anknytning till viss procentsats av fastighetens uppskattningsinnehåll är ägnat att skapa orättvisor mellan stora och små fastigheter. Vid marköverföringar från större fastigheter uppgår den frånträdda markarealen mera sällan till sådant omfång att skatteplikt inträder, medan förhållandet är det motsatta vid marköverföringar från små fastigheter. Införandet av ett basavdrag skulle undanröja denna orättvisa samtidigt som man skulle undgå, att skatteplikten görs beroende av i 5 kap. 8 § FBL angivet rekvisit, om vars praktiska tillämpning man idag saknar kännedom. Därjämte torde nämnda anordning bidraga till att reducera i promemorian antydda risker för påtryckningar på fastighetsbildningsmyndigheten från de skattskyldigas sida i syfte att undgå beskattning.

Skogslikvider

Hänvisningar till JDL förekommer i de nuvarande lydelserna av punkt 9 av anvisningarna till 21 § KL och punkt 4 av anvisningarna till 22 § KL. Införandet av FBL aktualiserar därför även frågan om ändring i de båda anvisningspunkterna.

Gällande rätt

Som allmän bakgrund bör nämnas att vid inkomstbeskattningen räknas till intäkt av skogsbruk enligt 21 § KL inte endast intäkt genom avyttring av skogsprodukter eller genom upplåtelse av avverkningsrätt till skog utan även vad som erhållits i likvid för växande skog i samband med avyttring av marken till den fastighet varom fråga är. Vid beräkningen av den skattepliktiga nettoinkomsten får emellertid avdrag göras för ingående virkesförråd, det för skogen beräknade minsta skogspro-

ducerande skogskapitalet eller skogens för ägaren gällande ingångsvärde.

Beskattningen för skogsinkomst och för realisationsvinst är samordnad enligt särskild föreskrift i punkt 2 av anvisningarna till 35 § KL. Av denna föreskrift framgår att, om genom avyttringen uppkommit realisationsvinst, denna vinst skall beskattas i första hand. Är realisationsvinsten endast delvis skattepliktig — som vid avyttring efter två års innehav, då endast 75 % av vinsten är skattepliktig — skall den överskjutande delen av realisationsvinstens belopp beskattas såsom inkomst av skogsbruk. Sammanlagt får vid fastighetsavyttringen inte beskattning ske för mer än realisationsvinstens totala belopp. Det sagda gäller även om skogsinkomsten är större än hela realisationsvinsten. Detta samband mellan realisationsvinst och skogsinkomst är något som skall beaktas även när fråga är om tillämpning av de anvisningspunkter som behandlas i det följande.

I de tidigare omnämnda anvisningspunkterna till 21 och 22 §§ KL har meddelats föreskrifter angående den skattemässiga behandlingen av skogslikvider som utgår i samband med förrättningar enligt JDL m. m.

Enligt punkt 9 första stycket av anvisningarna till 21 § KL gäller således att likvid som avses i 14 kap. 8 § JDL och som utgår vid laga skifte eller annan förrättning enligt FBLS skall anses såsom likvid för växande skog som avyttrats i samband med avyttring av marken. Härav följer att vid beräkning av nettoinkomsten de förut nämnda metoderna för beräkning av skogsvärdeminskningsavdrag blir tillämpliga. I anvisningspunktens andra stycke ges en föreskrift som innebär att ersättningen skall behandlas på samma sätt som skogslikviden enligt första stycket, om skogslikviden utgått i form av naturaförmåner och den skattskyldige överlåter sin rätt till förmånerna mot ersättning i pengar eller annat.

Den i anvisningspunkten åberopade bestämmelsen i 14 kap. 8 § JDL föreskriver bl. a. att ersättning skall tilläggas delägare som vid laga skifte mister ståndskog m. m. eller mark på vilken företagits skogskulturåtgärder. Detsamma gäller beträffande delägare som vid delning av samfälld mark får mindre av växande skog eller av mark av nämnt slag.

I punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 22 § KL regleras beskattningsfrågan beträffande den som vid jorddelningsförrättningar blivit ålagd att utge skogslikvid. Avverkar han skog eller upplåter han avverkningsrätt till skog efter tillträde av den mark, där den skog växer som likviden avser, och sker det inom tre år efter det lagakraftägande beslut om fastställelse på förrättningen föreligger, skall nettot beräknas på ett särskilt sätt om han så yrkar. Det skall nämligen då antas att skogens ingångsvärde gått ned med belopp motsvarande rotvärdet av den skog som avverkningen eller upplåtelsen omfattat. Avdrag får dock

ske högst med belopp motsvarande skogslikviden. Bestämmelsen har tillkommit med tanke på de fall där likvidutgivaren är beroende av att ograverat kunna använda medel från avverkning av den förvärvade skogen för att kunna finansiera förvärvet.

Promemorieförslaget

I promemorian erinras om det förslag till ändrade regler om skogsbeskattningen som framlagts i skogsskattekommitténs betänkande (SOU 1969: 30) Skogsbeskattningen och som ännu inte lett till någon lagstiftning. Med utgångspunkt från att läget är sådant att det är ovisst hur skogsbeskattningen kommer att gestalta sig efter den 1.1.1972 diskuteras vissa alternativa lösningar.

Ett av de behandlade alternativen har till förutsättning att skogsbeskattning vid avyttring av fastighet avskaffas så att endast realisationsvinstbeskattning aktualiseras. Även den möjligheten att skogsbeskattningen ändras så att rätten till avdrag för värdeminskning av skog upphävs diskuteras i detta sammanhang.

En skogsbeskattning utformad efter nu berörda utgångspunkter som skulle vara avsedd att träda i kraft vid 1972 års ingång är emellertid inte aktuell. Anledning saknas därför att här redovisa de lösningar som framförs i dessa delar.

Därmed återstår det alternativ som behandlas med utgångspunkt från en skogsbeskattning som är utformad i huvudsaklig överensstämmelse med den nuvarande.

Med detta alternativ såsom förutsättning bör enligt promemorian föreskriften i punkt 9 av anvisningarna till 21 § KL behållas men hänvisningen till 14 kap. 8 § JDL bytas mot en hänvisning till 5 kap. 10 § FBL. I enlighet härmed kommer vid marköverföring enligt 5 kap. 9 § FBL i princip skogsbeskattning alltid att ske av en likvid till den del den belöper på växande skog med rätt till avdrag för ingående värde eller förråd, medan vid marköverföring enligt 5 kap. 18 § FBL och 8 kap. FBL skogsbeskattning kommer i fråga endast om likviden kan ge upphov till intäkt av skogsbruk som överstiger den skattepliktiga delen av realisationsvinsten beräknad med utgångspunkt i totallikviden.

Beträffande punkt 4 av anvisningarna till 22 § KL framhålls att, om man behåller en ordning med skogsvärdeminskningsavdrag, saknas i och för sig anledning att ändra på den särskilda avdragsrätten för likvidutgivare. Den enda ändring, som är nödvändig, är att i texten jorddelningsförrättning byts mot fastighetsbildningsförrättning. Om denna avdragsrätt behålls, torde å andra sidan något böra göras åt motsvarande situation för tillskottsköpare. Detta problem tillhör emellertid dem som måste lösas inom ramen för skogsbeskattningsövervägandena och har därför inte gett anledning till närmare överväganden i promemorian.

Remissyttrandena

Ingen av remissinstanserna anför några erinringar mot de ändringsförslag som i promemorian framlagts med utgångspunkt i en oförändrad skogsbeskattning.

Departementschefen

Marköverföringar

Enligt gällande regler för realisationsvinstbeskattningen likställs med avyttring av fastighet vissa marköverföringar enligt JDL. Det är närmare bestämt fråga om marköverföringar som kan komma till stånd frivilligt genom överenskommelse mellan sakägarna i samband med ägoutbyte enligt 8 kap. 4 a § JDL eller i samband med laga skifte enligt 13 kap. 2 b § samma lag. Möjligheten till marköverföring enligt dessa bestämmelser infördes i JDL år 1968. Någon begränsning av marköverföringens omfattning uppställdes inte för dessa fall och marköverföringen förutsattes kunna ske även mot vederlag i endast pengar. Med hänsyn härtill ansågs att från skattesynpunkt dessa marköverföringar i praktiken var att jämställa med vanliga försäljningar och att eventuell realisationsvinst skulle inkomstbeskattas. Såtillvida behandlas dock vinst på grund av dessa slags marköverföringar förmånligare än vanliga försäljningar att i likhet med vinst vid markförsäljning på grund av expropriation eller liknande tvångsförfarande endast 75 % av vinsten upptages såsom inkomst även om innehavstiden är kortare än två år. Likaså föreligger rätt till uppskov med vinstbeskattningen, om ersättningsfastighet skall anskaffas.

Enligt JDL kan emellertid marköverföring i samband med ägoutbyte och laga skifte ske även i vissa andra fall än de nu berörda. Dessa slags marköverföringar är enligt nu gällande bestämmelser i KL inte likställda med fastighetsavyttring och följaktligen undantagna från realisationsvinstbeskattning. Gemensamt för de marköverföringar som icke faller under realisationsvinstbeskattningen är att storleksförändringarna är begränsade i förhållande till de av förrättningen berörda fastigheternas uppskattningsinnehåll och inte får överstiga vissa i JDL angivna procenttal. Dessa varierar mellan 5 och 25 %. Det är närmast fråga om marköverföringar som kan genomföras tvångsmässigt enligt 8 kap. 1 och 1 a §§ och 13 kap. 2 § JDL samt sådana som kan genomföras frivilligt enligt 8 kap. 4 § och 13 kap. 2 a § JDL.

Reglerna i JDL om marköverföring i samband med ägoutbyte och laga skifte ersätts fr. o. m. den 1.1.1972 av nya regler om marköverföring genom fastighetsreglering enligt FBL:s 5 kap. Härtill kommer möjligheten till inlösen av mark enligt 8 kap. samma lag.

Även enligt de nya reglerna har man att skilja mellan sådana marköverföringar som kan ske tvångsvis och sådana som kan ske frivilligt. I stort sett motsvaras tvångsvis marköverföring enligt 8 kap. 1 och 1 a §§ och 13 kap. 2 a § JDL av tvångsvis marköverföring enligt 5 kap. 8 § FBL medan frivillig marköverföring enligt 8 kap. 4 och 4 a §§ samt 13 kap. 2 a § motsvaras av frivillig marköverföring enligt 5 kap. 18 § FBL.

I en promemoria (Ds Fi 1971: 7) som utarbetats inom finansdepartementet och som remissbehandlats, föreslås i fråga om realisationsvinstbeskattningen sådana ändringar som betingas av att i KL hänvisning måste ske till FBL i stället för till JDL. De föreslagna ändringarna innebär i stort sett ett bibehållande av den nuvarande skillnaden mellan sådana övervägande tvångsmässiga marköverföringar som faller utanför realisationsvinstbeskattningen och sådana mestadels frivilliga marköverföringar som hänförs till området för denna beskattning. Enligt promemorieförslaget markeras beskattningsområdet genom att med avyttring av fastighet likställs marköverföring enligt 5 kap. 18 § första stycket p. 3 och tredje stycket samt 8 kap. FBL. De i 8 kap. FBL åsyftade fallen av marköverföring är jämförbara med expropriationsfallen.

De föreslagna ändringarna kan dock inte betecknas som enbart redaktionella. Av promemorian framgår att de frivilliga marköverföringar som kan ske enligt 8 kap. 4 § JDL under förutsättning att skillnaden i uppskattningsinnehåll inte överstiger 10 % och som enligt nuvarande bestämmelser är undantagna från beskattning, i stället blir underkastade beskattning enligt förslaget. Å andra sidan föreligger beträffande möjligheterna till tvångsvis marköverföring enligt 5 kap. 8 § FBL inte längre någon begränsning genom fastställda procentsatser för högsta godtagbara avvikelser i fråga om fastigheternas uppskattningsinnehåll. I samtliga fall kan marköverföring enligt FBL ske även mot vederlag i endast pengar.

Med hänsyn till de sist angivna omständigheterna har i promemorian ifrågasatts om inte all marköverföring enligt FBL — såväl frivillig som tvångsmässig — i beskattningshänseende borde likställas med avyttring och därmed falla inom beskattningsområdet. Praktiska skäl talar emellertid mot en sådan lösning. Därvid pekas främst på att särskilt i tvångsfallen en stor mängd smärre markjämkningar skulle komma att föranleda besvär för både skattskyldiga och taxeringsmyndigheter som inte skulle stå i rimlig proportion till sakens betydelse. I så fall skulle man enligt promemorian få tänka sig ett särskilt basavdrag för att sovra bort den stora massan av smärre marköverföringar.

Som framgått av min tidigare redogörelse har flertalet av de hörda remissinstanserna, utan att anföra några särskilda synpunkter, förklarat sig inte ha några erinringar att anföra mot förslaget i denna del.

Ett par remissinstanser, nämligen riksskatteverket och länsstyrelsen i Värmlands län, ansluter sig dock till uppfattningen att alla marköverföringar enligt FBL:s regler bör behandlas lika och jämställas med fastighetsavyttringar som i princip faller inom beskattningsområdet. Ett par andra instanser förordar en bestämd gränsdragning mellan beskattningsbara och icke beskattningsbara marköverföringar som anknyter till ägojämkningens relativa storlek.

För egen del får jag anföra följande.

Det ligger självfallet nära till hands att som skett i promemorian försöka i största möjliga utsträckning bibehålla den nuvarande skillnaden mellan sådana marköverföringar som i princip kan underkastas vinstbeskattning och sådana som är undantagna från dylik beskattning. Härför talar bl. a. det förhållandet att man i motiven till FBL uttalat att de tidigare procentgränserna även i fortsättningen bör kunna tjäna till vägledning för de frivilliga och tvångsvisa marköverföringarna. Därmed skulle alltså den nuvarande ordningen i princip bestå och anledning alltså saknas att ändra den skattemässiga behandlingen av de olika slagen av marköverföringar.

Emellertid kan man enligt min mening inte bortse från att reglerna för marköverföring genom fastighetsreglering enligt FBL som skall tillämpas fr. o. m. 1.1.1972 innebär en ganska väsentlig omläggning i förhållande till de nuvarande reglerna i JDL. Inte ens för de marköverföringar som skall kunna genomföras tvångsmässigt föreskriver de nya reglerna någon begränsning i fråga om överföringens relativa storlek. Detta gäller som nämnts både i tvångsfallen och frivilligfallen. Det kan därför ifrågasättas om det finns någon anledning att behandla de båda fallen olika.

Ett sätt att nå ett enhetligt resultat är att gå på den linje som i promemorian angetts såsom den principiellt riktiga, nämligen att i skattehänseende med avyttring av fastighet likställa alla marköverföringar på grund av fastighetsreglering utan undantag. Om man ser saken rent principiellt, är det svårt att finna vägande skäl mot en sådan enhetlig ordning. En sådan ordning har som förut nämnts även förordats av ett par remissinstanser.

En generell skatteplikt efter denna linje skulle emellertid innebära att det i varje enskilt fall, dvs. för varje part som deltagit i en fastighetsreglering och därvid avstått mark, fick undersökas om skattepliktig realisationsvinst uppkommit eller ej. Detta gäller även om skatteplikten skulle kombineras med ett basavdrag för att undvika beskattning av smärre vinstbelopp. Det måste då kontrolleras om vinsten över- eller understiger detta basavdrag. Vidare skulle i de fall då vinst framkommit vinstbeskattning aktualiseras vare sig den skattskyldige fått ersättning för den avstådda marken i pengar eller i annan mark. Vinstbeskattning skulle alltså kunna utlösas även om vederlaget utgjort endast

mark. Detta innebär att beskattningen skulle kunna träffa rena markbyten då ingen av parterna fått någon i pengar realiserad vinst och då deras fastighetsinnehav i princip är kvantitativt oförändrat.

Man kan enligt min mening utgå från att en beskattning efter nu angivna grunder skulle framstå som obillig i många fall och vara i hög grad ägnad att motverka de fastighetsregleringar som man vill främja genom FBL:s bestämmelser. Jag kan därför inte förorda en sådan lösning.

Enligt min mening kan realisationsvinstbeskattningen anses motiverad endast i de fall då marköverföringen kan sägas innebära en försäljning. En sådan karaktär har överföringen om och i den mån ersättning för den enligt 5 kap. FBL avstådda marken utgår i pengar. Endast i detta läge kan en vinst antas ha tillfört den skattskyldige ökad skatteförmåga.

Jag anser därför att reglerna bör utformas så att en vinstbeskattning kan aktualiseras endast i de fall då ersättning för avstådd mark helt eller delvis utgått i pengar. Har mark avståtts mot vederlag i både mark och pengar, bör beskattningen avse endast den del av vinsten som hänför sig till den erhållna kontantersättningen.

Av bl. a. praktiska skäl bör emellertid smärre kontantersättningar kunna undantas från vinstbeskattningen. Var gränsen bör dragas kan givetvis vara föremål för olika uppfattningar. För egen del föreslår jag att en beskattning skall kunna komma i fråga, när den eller de ersättningar i pengar som den skattskyldige fått under ett beskattningsår i samband med fastighetsreglering enligt 5 kap. FBL överstigit 5 000 kr.

Med den angivna utgångspunkten att ersättning utgått i pengar är det likgiltigt om marköverföringen grundar sig på en frivilligt eller en tvångsmässigt genomförd förrättning. En marköverföring av det senare slaget bör nämligen enligt min mening i princip inte behandlas annorlunda än om marken varit föremål för expropriation. Om en fastighet exproprieras beskattas som bekant 75 % av den vinst som realiseras. Bärande skäl saknas därför enligt min mening för att från beskattning helt undanta en i pengar realiserad vinst vid en tvångsmässig fastighetsreglering. Å andra sidan saknas anledning att behandla vinst som på motsvarande sätt realiseras vid en marköverföring på grund av en frivilligt genomförd fastighetsreglering hårdare än om denna varit tvångsmässig. I bägge fallen bör alltså endast 75 % av vinsten beskattas, vare sig den avstådda marken innehafts kortare eller längre tid än två år.

Om mark avstås genom inlösen enligt 8 kap. FBL, är detta helt jämförbart med expropriationsfallen. Ersättning utgår enbart i pengar och liksom vid expropriation bör vinsten beskattas till 75 %. Att från beskattning undanta något visst minimibelopp bör inte komma i fråga.

För att belysa hur vinstberäkningen skall ske enligt de av mig före-

slagna reglerna i fall då en person genom fastighetsreglering enligt 5 kap. FBL avstått mark mot vederlag i såväl mark som pengar kan anföras följande exempel.

A. avstår mark som uppskattas till		40 000 kr.
I vederlag får han		
1) mark uppskattad till	30 000 kr.	
2) pengar till belopp av	10 000 kr.	40 000 kr.

Det antas att av köpeskillingen vid A:s köp av fastigheten år 1 belöpt 5 000 kr. på den avstådda marken. Dennas ingångsvärde har alltså utgjort 5 000 kr. A har dessutom år 3 haft förbättringskostnader för markområdet om 3 000 kr. Vidare antas att de tal, som vid beskattningen för år 5, då A fått kontantersättningen, skall användas för omräkning efter index av ingångsvärdet och förbättringskostnaderna är 1,25 resp. 1,10.

Realisationsvinsten beräknas då på följande sätt.

Avstådd mark för (30 000 + 10 000)		40 000 kr.
Avgår:		
Ingångsvärde (5 000 × 1,25)	6 250 kr.	
Förbättringskostnader (3 000 × 1,10)	3 300 kr.	9 550 kr.
Total vinst		30 450 kr.
Beskattningsbar del därav 75 % =		22 837 kr.
På kontantersättningen belöpande andel härav (10 000/40 000 = 1/4)		5 709 kr.

Som skattepliktig inkomst för år 5 skall alltså A upptaga 5 709 kr. av den kontantersättning om 10 000 kr. som han fått i samband med fastighetsregleringen. Hur stor skatt A faktiskt skall betala på beloppet 5 709 kr. får i vanlig ordning beräknas efter den procentsatsen som tillämpas på totalinkomsten vid den statliga och kommunala inkomsttaxeringen.

Det kan självfallet inte uteslutas att i vissa fall marköverföringen kan resultera i förlust. Detta kan tänkas inträffa om t. ex. ingångsvärdet på den avstådda marken är mycket högt i förhållande till det uppskattade värdet vid fastighetsregleringen. Observeras bör att vid förlustberäkningen någon indexuppräkning inte får göras enligt gällande regler. Visar beräkningen ändå förlust, bör förlusten vara avdragsgill enligt de vanliga reglerna, förutsatt att den eller de ersättningar som den skattskyldige fått i pengar överstigit 5 000 kr. Eftersom vinstbeskattning inte aktualiseras när kontantersättningen varit lägre, kan förlust i sådana fall inte vara avdragsgill.

Om den skattskyldige senare säljer den fastighet från vilken han avstått mark, måste hänsyn tas till den tidigare vinstberäkningen vid prövning av fråga om beskattning för realisationsvinst. Det måste nämligen beaktas att vid denna beräkning avdrag erhållits för den avstådda

markens ingångsvärde och att detta värde alltså förbrukats till viss del. Om ersättning utgått i enbart pengar och följaktligen hela vinsten beskattats, har den avstådda markens hela ingångsvärde förbrukats. Om ersättning erhållits även i form av mark skulle enligt de föreslagna reglerna vinsten beskattats endast till den del densamma belöpt på penningersättningen. I det senare fallet skulle alltså en motsvarande mindre del av ingångsvärdet ha förbrukats. Det ligger i sakens natur att vid en senare försäljning av fastigheten den skattskyldige inte i fastighetens ingångsvärde, i fall då detta ej beräknats med ledning av ett efter fastighetsregleringen åsatt taxeringsvärde, får medräkna vad som redan förbrukats av ingångsvärdet för den förut avstådda marken. Detta gäller oberoende av om den tidigare fastighetsregleringen medfört vinst eller förlust i skattehänseende och oberoende av om vinsten utlöst beskattning eller om förlusten utnyttjats genom förlustavdrag. Motsvarande bör gälla i fråga om avdragsgilla förbättringskostnader som nedlagts på mark som avståtts genom fastighetsregleringen.

För att åter anknyta till det förut angivna exemplet beskattades endast en fjärdedel av realisationsvinsten såsom belöpande på kontantersättningen. Följaktligen skall av den avstådda markens beräknade ingångsvärde, 5 000 kr., en fjärdedel eller 1 250 kr. anses förbrukat genom denna vinstbeskattning. Vid realisationsvinstberäkningen på grund av fastighetens senare försäljning skall alltså från fastighetens inköpspris år 1, dvs. det ursprungliga ingångsvärdet, avräknas 1 250 kr. För återstående 3 750 kr. sker däremot ingen avräkning. Om fastighetens inköpspris varit 130 000 kr., avräknas alltså 1 250 kr. och återstående 128 750 kr. uppräknas vid vinstberäkningen efter det omräkningstal som då skall användas. Som omkostnad vid vinstberäkningen får givetvis inte på nytt avdragas de förbättringskostnader för vilka avdrag erhållits vid den tidigare vinstberäkningen.

Som en konsekvens av att realisationsvinstbeskattning i samband med fastighetsreglering enligt 5 kap. FBL kan avse endast ersättning som utgår i pengar och alltså inte ersättning i mark följer att inte heller något särskilt ingångsvärde för den erhållna marken får avräknas vid den vinstbeskattning som sker när den skattskyldige senare säljer sin fastighet. Inte heller i detta hänseende har det hänt något i beskattningsavseende beträffande det ursprungliga ingångsvärdet. Vad den skattskyldige skall beskattas för när han efter fastighetsregleringen säljer sin fastighet är fortfarande i princip skillnaden mellan det pris han får för fastigheten och fastighetens ursprungliga inköpspris. Endast om någon del av detta inköpspris på förut angivet sätt förbrukats i skattehänseende genom avdrag vid en tidigare realisationsvinstberäkning skall det ursprungliga inköpspriset reduceras.

I detta sammanhang vill jag även ta upp frågan om det avdrag om 500 kr. som enligt gällande bestämmelser kan medges skattskyldig som

realisationsvinstbeskattas för engångsersättningar av vissa slag. Det gäller här ersättning som han fått på grund av inskränkning enligt naturvårdslagen (1964: 822) eller enligt andra författningar i förfoganderätt till fastigheten. Det kan vidare vara fråga om ersättning på grund av upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastigheten för obegränsad tid. Engångsersättningen är i dessa fall att betrakta som köpeskilling, varvid så stor del av fastigheten anses avyttrad som ersättningsbeloppet utgör av fastighetens hela värde vid tiden för inskränkningen i förfoganderätten eller för upplåtelsen av nyttjanderätten eller servitutsrätten.

Genom 1968 års lagstiftning på grund av prop. 1968: 88 föreskrevs att den skattskyldige vid vinstberäkningen, om han inte visar att han haft avdragsgilla omkostnader till samma eller högre belopp, i stället fick åtnjuta avdrag med 500 kr. Detta avdrag fick dock inte överstiga det sammanlagda ersättningsbeloppet.

I sitt yttrande över promemorieförslaget angående marköverföringarnas beskattning, för vilket jag tidigare redogjort, har riksskatteverket med tanke på nämnda beskattning föreslagit en höjning av det ifrågavarande avdraget till 2 000 kr. I annat sammanhang har lantbrukets skattedelegation föreslagit att schablonavdraget vid engångsersättningarnas beskattning höjs till 5 000 kr.

En viss höjning av schablonavdraget synes mig befogad. Det nu föreskrivna avdraget om 500 kr. framstår som väl lågt, särskilt om man i enlighet med vad jag föreslagit beträffande marköverföringarna sätter en gräns vid 5 000 kr. för vinstbeskattning av kontantersättningar Jag är emellertid inte nu beredd att för engångsersättningarna föreslå ett lika högt avdragsbelopp. Jag föreslår i stället att schablonavdraget höjs till 2 000 kr.

Rätt till uppskov med realisationsvinstbeskattningen enligt den särskilda förordningen därom bör givetvis föreligga även beträffande de skattepliktiga marköverföringarna enligt de nya reglerna.

Jag föreslår att reglerna om realisationsvinstbeskattningen utformas i enlighet med det anförda.

Skogslikvider

Jag avser att i annat sammanhang anmäla fråga om mera genomgripande ändringar i såväl skogsbeskattningen som jordbruksbeskattningen. De ändringar som då kan ifrågakomma torde inte kunna träda i kraft förrän tidigast vid 1973 års ingång. Med hänsyn härtill kan jag ansluta mig till de förslag av rent redaktionell art som med utgångspunkt i en i princip oförändrad skogsbeskattning föreslagits i den förut nämnda departementspromemorian.

I enlighet härmed föreslår jag att i punkt 9 första stycket av an-

visningarna till 21 § KL hänvisningen till 14 kap. 8 § JDL byts ut mot en hänvisning till 5 kap. 10 § FBL.

Däremot anser jag att andra stycket av anvisningspunkten bör behållas. En motsvarighet till bestämmelserna om naturaersättning i 14 kap. 9 § andra stycket JDL finns nämligen i 5 kap. 31 § FBL (jämför prop. 1969: 128 sid. B 482).

Vidare föreslår jag att i punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 22 § KL ordet "jorddelningsförrättning" byts ut mot "fastighetsbildningsförrättning".

Uppskovsreglerna m. m.

Gällande regler

I tidigare sammanhang har jag redovisat de fall då en reducerad skatteplikt inträder vid avyttring inom kortare tid än två år. I dessa fall står ytterligare en förmån i skatteavseende till buds för den skattskyldige, nämligen den tidigare berörda uppskovsmöjligheten enligt 1968 års lagstiftning. Denna uppskovsmöjlighet regleras i 35 § 2 mom. tredje stycket KL. Uppskovsmöjlighet tillkommer dessutom den som fått engångsersättning för inskränkning i förfoganderätten till sin fastighet enligt naturvårdslagen (1964: 822) eller för motsvarande inskränkningar enligt andra författningar eller för upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastigheten på obegränsad tid.

Enligt den sistnämnda föreskriften i KL gäller att skattskyldig, som haft skattepliktig realisationsvinst på grund av något av de slag av avyttringar, marköverföringar eller engångsersättningar som jag nyss berört, kan få uppskov med beskattning av realisationsvinsten i enlighet med särskilda bestämmelser därom. Som förutsättning härför anges i lagrummet, förutom att den skattskyldige haft skattepliktig realisationsvinst av angivna slag, att han "avser att förvärva fastighet (ersättningsfastighet), som är jämförlig med den fastighet till vilken realisationsvinsten hänför sig".

De särskilda bestämmelser till vilka lagrummet hänvisar finns i den inledningsvis nämnda förordningen (1968: 276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst. Även i denna författning knyts förutsättningarna för erhållande av sådant uppskov till att den skattskyldige haft skattepliktig realisationsvinst av angivna slag. Vinsten skall dock ha uppgått till minst 3 000 kr. (1 §). Vidare förutsätts liksom i KL att den skattskyldige avser att förvärva ersättningsfastighet som är jämförlig med den fastighet till vilken realisationsvinsten hänför sig. Närmare bestämt gäller att han skall ha för avsikt att före utgången av tredje kalenderåret efter det år då realisationsvinsten uppkommit förvärva sådan ersättningsfastighet.

Vad jag här vill fästa uppmärksamheten på är att bestämmelserna i såväl 35 § 2 mom. tredje stycket KL som 1 och 2 §§ uppskovsför-

ordningen utformats så att den skattepliktiga realisationsvinst för vilken ett uppskov med beskattningen kan bli aktuell i tiden uppkommit före den tilltänkta ersättningsanskaffningen.

Lagstiftningens förarbeten torde också bygga på den allmänna förutsättningen att realisationsvinsten uppkommit innan ersättningsanskaffningen ägt rum, även om jag i ett visst sammanhang (prop. 1968: 88 s. 17) använt ordalag som antyder möjligheten av en annan tidsordning eller en i vart fall mindre markerad tidsskillnad.

Rättstillämpningen m. m.

Uppskovsbestämmelserna har tillämpats under en förhållandevis kort tid. Under den tiden har dock erfarenheter gjorts som lett till krav på att bestämmelserna borde ändras i vissa hänseenden.

Så har t. ex. frågan om det tidsmässiga sambandet mellan den realisationsvinstgrundande avyttringen och förvärvet av ersättningsfastigheten tagits upp i motionerna 1970: I: 494 och 1970: II: 568.

I motionerna anfördes bl. a.

Förhandlingar om tvångsförsäljningar och tvångsupplåtelser försiggår ofta under lång tid bland annat på grund av att värderingsförfarandet kan ta avsevärd tid i anspråk. Det händer inte sällan att den skattskyldige under den tid förhandlingarna pågår finner en lämplig ersättningsfastighet. Eftersom utbudet av lämpliga ersättningsfastigheter normalt är litet, kan det dröja länge innan ett nytt objekt kommer fram, varför den skattskyldige måste ta tillfället i akt och förvärva ersättningsfastigheten, ehuru tvångsförsäljningen eller tvångsupplåtelsen av den tidigare fastigheten ännu inte är formellt genomförd. Det är i sådana fall materiellt ostridigt att den skattskyldige förvärvat en ersättningsfastighet. De nuvarande reglerna synes emellertid förutsätta att tvångsavyttring eller tvångsupplåtelse först skall äga rum och ersättningfastigheten förvärvas därefter för att uppskov med skattepliktig realisationsvinst skall kunna erhållas.

Motionärerna erinrade om att frågan om möjligheten att erhålla uppskov i dessa fall i några förhandsbeskedsärenden underställts riksskattenämnden, som funnit att bestämmelserna i uppskovsförordningen inte medger att fastighet som anskaffats innan skattepliktig realisationsvinst som avses i 35 § 2 mom. tredje stycket KL uppkommit betraktas som ersättningsfastighet enligt förordningen. Enligt motionärerna hade emellertid ärendena, som underställts regeringsrättens prövning, då ännu inte avgjorts i regeringsrätten. Motionärerna anförde vidare.

Tanken bakom uppskovsförordningen är uppenbarligen att den skattskyldige skall kunna återställa det läge vari han befann sig före det att den situation inträdde som föranledde den skattepliktiga realisationsvinsten. Det primära vid tillämpningen av uppskovsförordningen bör därför vara att avyttringen av en fastighet förorsakar förvärvet av en annan fastighet (ersättningsfastighet). Föreligger detta direkta samband

bör det rimligen vara likgiltigt för förordningens tillämpning om anskaffningen av ersättningsfastigheten i tiden ligger före det formella avhändandet eller inskränkningen i dispositionsrätten av den ursprungliga fastigheten. Om uppskovsförordningen endast får tillämpas i de fall då ersättningsfastighet förvärvas efter det att realisationsvinsten uppkommit, minskar värdet av förordningen i praktiken avsevärt beroende på vad tidigare sagts om bristen på lämpliga ersättningsfastigheter.

Enligt motionärerna borde bestämmelserna i uppskovsförordningen ändras på det sättet, att uppskov med skattepliktig realisationsvinst vid de aktuella fallen av tvångsförsäljning eller tvångsupplåtelse kan erhållas oavsett om ersättningsfastigheten förvärvas före eller efter det formella avhändandet av den tidigare fastigheten.

Bevillningsutskottet framhöll i sitt utlåtande (BeU 1970: 52), att en av förutsättningarna för uppskov enligt 35 § 2 mom. tredje stycket KL och 2 § första stycket förordningen om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst är att den skattskyldige avser att inom viss tid anskaffa en ersättningsfastighet jämförlig med den till vilken realisationsvinsten hänför sig. Utskottet konstaterade vidare att regeringsrätten i utslag den 10 februari 1970 förklarat att den berörda bestämmelsen i uppskovsförordningen inte medger att fastighet, som anskaffats innan skattepliktig realisationsvinst enligt 35 § 2 mom. tredje stycket KL uppkommit, betraktas som ersättningsfastighet enligt förordningen.

Utskottet uttalade i anslutning härtill.

Utskottet delar den i motionerna uttalade uppfattningen att tanken bakom uppskovsförordningen uppenbarligen är att den skattskyldige skall kunna återställa det läge vari han befann sig före inträdet av den situation som föranlett den skattepliktiga realisationsvinsten och att, när ett direkt samband föreligger mellan avyttringen av en fastighet och förvärvet av en annan, uppskov rimligen bör kunna erhållas även om anskaffningen av ersättningsfastigheten i tiden ligger före den formella över- eller upplåtelsen av den ursprungliga fastigheten.

Avslutningsvis anförde utskottet att det förutsatte, att den av departementschefen aviserade utredningen angående realisationsvinstbeskattningen snarast lägger fram förslag till sådan ändring av gällande bestämmelser, att en skattskyldig i de överlåtelse- och upplåtelsefall, som avses i 35 § 2 mom. tredje stycket KL, alltid blir berättigad till uppskov när det föreligger ett direkt samband mellan överlåtelsen resp. upplåtelsen och anskaffandet av en ny fastighet.

En annan näraliggande fråga rörande uppskovsförordningens rätta innebörd har indirekt aktualiserats i motionerna 1970: I: 1355 och 1970: II: 1573. Motionerna, som behandlats av bevillningsutskottet (BeU 1970: 65), avsåg i första hand tillämpningen av förordningen (1967: 752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet. Förordningen gäller endast fastighet som används i

rörelse. Avdragsrätt för avsättning till återanskaffningsfond enligt nämnda förordning är i likhet med rätten till uppskov enligt uppskovsförordningen beroende av att den skattskyldige har för avsikt att anskaffa annan fastighet, dvs. en ersättningsfastighet.

I motionerna hänvisades till ett ärende angående förhandsbesked, i vilket fråga uppkommit om vad som skall anses ingå i begreppet annan fastighet eller s. k. "ersättningsfastighet" i förordningen om återanskaffningsfond. Enligt motionärerna hade riksskattenämnden ansett att byggnadsinvesteringar på redan befintlig mark inte är att hänföra till kostnader för förvärv av ersättningsfastighet. Regeringsrätten hade i utslag den 19 augusti 1969 beslutat att ej göra ändring i beskedet. Detta utslag kunde enligt motionärerna knappast sägas stå i överensstämmelse med syftet med förordningen och en författningsändring borde därför komma till stånd så att begreppet annan fastighet utbyttes mot ordet "byggnad".

Bevillningsutskottet erinrade om ett av riksskattenämnden och regeringsrätten prövat förhandsbesked (Riksskattenämndens meddelanden ser. I nr 5/1970 s. 7) enligt vilket uttalats att ny- eller tillbyggnad på en fabriksfastighet, som förvärvats under tidigare år, inte kunde anses som anskaffande av annan fastighet i den mening som avsågs i 1967 års förordning. Utskottet förklarade att den av motionärerna aktualiserade frågan hade visst samband med spörsmålet om vad som skall anses som ersättningsfastighet enligt uppskovsförordningen (1968: 276). Utskottet hänvisade bl. a. till sitt tidigare uttalande i betänkandet BeU 1970: 52 om att den sistnämnda frågan borde prövas med förtur av den nyligen tillsatta utredningen rörande realisationsvinstbeskattningen.

Att liknande frågor rörande tolkningen av begreppet ersättningsfastighet fått aktualitet även med avseende på en direkt tillämpning av uppskovsbestämmelserna framgår av ett mål angående förhandsbesked som redovisats i regeringsrättens årsbok (RÅ 1969, ref. 34). Målet gällde en skytteförenings fastigheter med därå befintliga skjutbanor m. m., vilka delvis skulle tagas i anspråk för vägändamål. Föreningen avsåg att sälja fastigheterna till kommunen, en stad, som enligt preliminärt köpekontrakt skulle erlägga dels köpeskilling om 300 000 kr., dels överlämna ett markområde värt 100 000 kr. och dels betala ytterligare 350 000 kr. De båda sistnämnda vederlagen utgjorde ersättning för skjutbana med anordningar samt för skada och intrång. Föreningen ämnade investera ca 800 000 kr. på det nya området för skjutbaneanordningar o. d.

Riksskattenämndens beslut, som fastställts av regeringsrätten genom utslag den 19 augusti 1969, innebar att den ifrågasatta avyttringen skulle betraktas som en tvångsavyttring och att vid en tillämpning av uppskovsbestämmelserna föreningens förvärv av markområdet kunde anses såsom ett sådant förvärv av ersättningsfastighet som kunde föranleda

uppskov med realisationsvinstbeskattningen enligt uppskovsförordningens bestämmelser. Däremot ansågs kostnaden för de investeringar, som var nödvändiga för att det nya området skulle fylla samma funktion i föreningens verksamhet som de avyttrade fastigheterna, icke var att anse som kostnad för förvärv av ersättningsfastighet enligt uppskovsförordningen.

Av utgången i detta mål har ansetts följa (se Skattenytt 1970 s. 68) att, om t. ex. en villafastighet tvångsavyttrats och den skattskyldige till ersättning för den avyttrade fastigheten inom den för uppskovet stipulerade tiden förvärvat obebyggd tomtmark som han avser att senare bebygga, byggnadskostnaden inte får medräknas i vederlaget för ersättningsfastigheten.

De frågor som berörts i det föregående har även påtalats i den inledningsvis nämnda skrivelsen från lantbrukets skattedelegation.

Departementschefen

År 1968 infördes särskilda bestämmelser i syfte att ge de skattskyldiga möjlighet att få uppskov med realisationsvinstbeskattningen i vissa fall. Som framgått av min redogörelse har erfarenheterna från den jämförelsevis korta tid under vilken bestämmelserna hittills tillämpats gett vid handen att dessa varit behäftade med vissa ofullkomligheter som lett till otillfredsställande resultat.

Dessa ogynnsamma erfarenheter har även gett anledning till motioner i riksdagen. Vid riksdagsbehandlingen har bevillningsutskottet hänvisat till den utredning som fått i uppdrag att se över realisationsvinstbeskattningen och som tillsatts under 1970 (realisationsvinstkommittén). Kommitténs uppdrag har emellertid enligt sina direktiv som allmän riktpunkt för utredningsarbetet att finna ett enhetligt system för kapitalvinstbeskattningen. Det ligger därför i sakens natur att dess arbete kommer att pågå ännu en tid. Då de olägenheter som sammanhänger med uppskovsbestämmelsernas nuvarande utformning påkallar mera omedelbara åtgärder, har jag funnit det lämpligt att nu ta upp dessa frågor och framlägga förslag till sådana ändringar i de gällande reglerna att de påtalade bristerna undanröjs.

Enligt min mening finns i första hand anledning att ta upp det förhållandet att uppskovsbestämmelserna enligt rådande praxis ansetts inte kunna tillämpas när ersättningsfastigheten anskaffats före den realisationsvinstgrundande avyttringen.

Det framstår givetvis som ganska naturligt att, som 1968 års lagstiftare tydligen gjort, anse ett uppskov med realisationsvinstbeskattningen särskilt motiverat i det vanliga fallet att den skattskyldige avyttrat en fastighet med avsikt att senare anskaffa en ersättningsfastighet. Fall kan

emellertid förekomma då ett sådant uppskov kan vara motiverat även om ordningen mellan avyttring och ersättningsanskaffning blivit en annan än den vanliga. Sådana fall har aktualiserats särskilt i samband med expropriationsförfaranden. Den avyttring som ett sådant förfarande syftar till kan ofta dra avsevärt ut på tiden. Den fastighetsägare som genom detta förfarande skall frånhändas fastigheten kan i många fall ha ett starkt intresse att så snart som möjligt anskaffa en ersättningsfastighet. Det blir då ofta i hög grad beroende av slumpen, om förvärvet sker före eller efter den genom expropriationen verkställda avyttringen. Särskilt belysande är vissa tvångsförsäljningar som aktualiserats för att bereda plats för det planerade storflygfältet i Sturup. Till min kännedom har således kommit fall där tillträde på grund av ersättningsanskaffningen kommit att ske dagen före den realisationsvinstgrundande avyttringen. I andra fall har de ersättningsanskaffningar som föranletts av samma anledning ägt rum en eller ett par månader före den realisationsvinstgrundande avyttringen och i något fall t. o. m. omkring ett och ett halvt år före. I flera av dessa fall har fråga varit om realisationsvinster för vilka således uppskov med beskattningen inte kan erhållas med stöd av gällande bestämmelser, trots att ersättningsfastighet anskaffats. I den mån uppskov begärts har taxeringsmyndigheterna vägrat detta.

Enligt min mening har gällande bestämmelser fått en för snäv utformning i det hänseende varom här är fråga. Det framstår som rimligt att uppskov kan medges även i sådana fall som de här redovisade, oavsett om ersättningsanskaffningen ägt rum före den realisationsvinstgrundande avyttringen eller om den är avsedd att äga rum senare.

Har ersättningsfastigheten förvärvats före avyttringen bör som förutsättning för uppskov gälla att det kan antas att samband föreligger mellan förvärvet och avyttringen. Förvärvet skall således ha skett för att ersätta den fastighet som den skattskyldige innehar. När fråga är om sådana tvångsbetonade avyttringar på vilka uppskovsbestämmelserna är tillämpliga bör det inte vara förenat med några svårigheter för den skattskyldige att påvisa att ett sådant samband föreligger. Jag finner det därför inte erforderligt att föreslå någon fixerad tidsgräns inom vilken samband skall presumeras föreligga. Frågan om uppskov bör alltså prövas med hänsyn till omständigheterna i det särskilda fallet utan att alltför stränga krav ställs på bevisningen.

Inför man en uppskovsmöjlighet som i enlighet med vad jag föreslagit står till buds även i fall då ersättningsfastighet anskaffats före den realisationsvinstgrundande avyttringen ger detta den skattskyldige ökade möjligheter att utnyttja uppskovsrätten bl. a. i de av lantbrukets skattedelegation påtalade fallen då den skattskyldige inte längre kan förfoga över sin fastighet på grund av s. k. enkelt eller kvalificerat förhandstillträde i samband med expropriationsförfarande.

Jag finner vidare lämpligt att bestämmelserna i detta sammanhang ändras så att uppskov med realisationsvinstbeskattning kan ges även för det fall att den avyttrade fastigheten varit bebyggd men den ersättningsfastighet som den skattskyldige förvärvat eller avser att förvärva varit obebyggd eller bebyggd i mindre omfattning än den avyttrade fastigheten. Om det med hänsyn till omständigheterna framstår som sannolikt att den skattskyldige när fråga om uppskov uppkommer har för avsikt att på ersättningsfastigheten uppföra en byggnad av ungefär samma slag och samma storlek som på den avyttrade eller att verkställa en om- eller tillbyggnad för att på så sätt återställa sitt tidigare innehav, bör uppskovet enligt min mening kunna avse även den del av realisationsvinsten som kan antas belöpa på dessa byggnadsarbeten. Uppskovsmöjligheten bör även omfatta det fallet att t. ex. ett företag, som nödgas avyttra en del av sin fastighet med därpå befintlig byggnad, inom den angivna tiden avser att genom ny-, till- eller ombyggnad på kvarvarande mark eller annan fastighet som företaget redan äger föranstalta om en byggnad som är jämförlig med den som fanns på den avyttrade fastigheten.

Jag föreslår även en ändring av 1967 års bestämmelser om avsättning till återanskaffningsfond såvitt avser möjligheten att anskaffa mark och bebygga densamma inom den tidrymd som författningen medger.

I sin skrivelse har lantbrukets skattedelegation riktat uppmärksamheten på det förhållandet att enligt 2 § uppskovsförordningen rätten till uppskov gjorts beroende av att den skattskyldige avser att anskaffa ersättningsfastighet före utgången av tredje kalenderåret efter det år, då realisationsvinsten uppkommit. Delegationen erinrar om att realisationsvinst torde uppkomma det år då köpekontrakt undertecknas. Enligt delegationen behöver emellertid detta år inte vara beskattningsår, eftersom detta infaller först då någon del av köpeskillingen kontant uppburits. Om detta sker exempelvis först två år efter kontraktsskrivningen, blir det en förskjutning på två år mellan det år då realisationsvinsten uppkommit och beskattningsåret.

Vidare påpekar delegationen i detta sammanhang att ansökan om anstånd med beskattningen enligt förordningens 3 § skall vara inkommen till länsskatterättens kansli före utgången av året efter det år, under vilket realisationsvinsten uppkommit. Fall kan alltså förekomma då ansökan om uppskov skall vara ingiven före beskattningsårets ingång, vilket förefaller oegentligt, framhåller delegationen.

I likhet med delegationen finner jag det mindre lämpligt att, som sker enligt nu gällande bestämmelser, räkna tidsfristerna för ansökans ingivande och för uppskovstidens beräknande med utgångspunkt i det år då realisationsvinsten uppkommit. Som delegationen framhållit behöver inte själva realisationsvinsten och skattskyldigheten för densamma uppkomma under samma år. Avgörande för frågan när en realisa-

tionsvinst skall beskattas är när någon del av köpeskillingen utbetalas till säljaren eller i vart fall blir tillgänglig för lyftning. En sådan utbetalning sker givetvis ofta under samma år som kontraktet skrivits. Med tanke på de fall då så inte sker är det emellertid enligt min mening riktigare att beräkna tidsfristerna med utgångspunkt i det år då beskattningen aktualiseras än att utgå från den tidpunkt då realisationsvinsten teoretiskt uppkom. Jag föreslår således att de nämnda fristerna räknas från det år då realisationsvinsten uppgetts eller bort uppges till beskattning i den skattskyldiges självdeklaration. Därmed får man enligt min mening en utgångspunkt för ansöknings- och uppskovstiden som bör vara klar för alla parter.

I konsekvens med det sagda bör den efterbeskattning som enligt förordningens 4 § skall ske, om ersättningsfastighet inte anskaffats av den skattskyldige inom föreskriven tid, avse det beskattningsår, då skattskyldighet för realisationsvinsten uppkom, och inte som enligt paragrafens nuvarande lydelse det beskattningsår, då realisationsvinsten uppkom. Motsvarande redaktionella ändring bör också ske beträffande bestämmelsen i förordningens 8 § angående senare ändringar av taxering som åsatts för nämnda beskattningsår. Jag föreslår att bestämmelserna i fråga ändras i överensstämmelse härmed.

Jag föreslår att de gällande bestämmelserna i 35 § 2 mom. KL och i uppskovsförordningen ändras i enlighet med vad jag här anfört.

Enligt min mening kan man utgå från att de här berörda ofullkomligheterna från början skulle ha undvikits om man då varit på det klara med de ogynnsamma konsekvenserna. Det finns därför enligt min mening, särskilt i betraktande av den förhållandevis korta tid under vilken de gällande bestämmelserna tillämpats, inte anledning att inskränka den utvidgade uppskovsmöjlighet som jag föreslår till sådana realisationsvinster som uppkommer efter ikraftträdandet av de föreslagna ändringarna. Även de skattskyldiga som på grund av de gällande bestämmelsernas utformning vägrats uppskov eller fått uppskov i endast begränsad omfattning, bör enligt min mening ges samma möjlighet att få uppskov i den större omfattning som de skulle ha haft, om de föreslagna ändringarna varit gällande redan när den ursprungliga lagstiftningen tillkom. Jag föreslår därför att i övergångsbestämmelserna intas föreskrifter om extraordinär besvärsrätt för skattskyldiga som hör till denna kategori och som under något av åren 1969—1971 taxerats för realisationsvinst som uppkommit efter år 1967. Härigenom skulle alltså även en skattskyldig som genom lagakraftvunnet beslut förvägrats uppskov enligt nu gällande bestämmelser kunna i särskild ordning föra talan om uppskov i enlighet med de nya bestämmelser som föreslås. Taxeringsförordningens regler om talan i särskild ordning bör därvid gälla.

I den förut åberopade skrivelsen från lantbrukets skattedelegation tas

även upp vissa frågor som jag inte berört här. Delegationen föreslår bl. a. även en förlängning av uppskovstiden till fem år. Vidare diskuteras sättet för den uppskjutna vinstbeskattningens återförande till beskattning när ersättningsanskaffning inte kommit till stånd inom föreskriven tid. Allt detta är enligt min mening frågor av den art som inte kan lösas omedelbart i detta sammanhang utan som lämpligen bör ankomma på realisationsvinstkommittén att ompröva.

I samband med de nämnda frågorna ställer skattedelegationen frågan i vad mån bestämmelserna i uppskovsförordningens 4 § om den skattskyldiges anmälningsskyldighet vid ersättningsanskaffning är tvingande eller ej, om han förvärvat en viss fastighet men inte själv vill anse den utgöra ersättningsfastighet utan avser att anskaffa ytterligare en fastighet. Enligt min mening bör den skattskyldige i ett sådant fall ha valrätt. I och med att han inte utan dröjsmål gjort anmälan beträffande den första fastigheten kan den inte behandlas som ersättningsfastighet och den skattskyldige löper risk att den uppskjutna realisationsvinsten återförs till beskattning, om inte en anskaffning som han själv godtar såsom ersättningsanskaffning sker inom den föreskrivna tiden.

Ikraftträdandet

De föreslagna ändringarna i fråga om uppskovsbestämmelserna bör enligt min mening träda i kraft omedelbart. Beträffande rätten att föra särskild talan om uppskov med realisationsvinstbeskattningen för den som på grund av de nu gällande bestämmelserna inte kunnat få uppskov men som enligt de föreslagna bestämmelserna bort kunna få sådant uppskov hänvisar jag till vad jag förut anfört.

Såvitt avser marköverföringar enligt de nya reglerna i FBL kan de av mig föreslagna beskattningsreglerna tillämpas endast på sådana marköverföringar som sker efter 1972 års ingång, då FBL trätt i kraft. Jag föreslår att övergångsbestämmelserna utformas i enlighet därmed.

Den av mig föreslagna ändringen av bestämmelserna om avsättning till återanskaffningsfond bör träda i kraft omedelbart och tillämpas första gången vid 1972 års taxering.

Hemställan

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

1) *lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370),*

2) *lag om ändring i förordningen (1968: 276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst,*

3) *lag om ändring i förordningen (1967: 752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet.*

Med bifall till vad föredraganden sålunda med instämmande av statsrådets övriga ledamöter hemställt förordnar Hans Kungl. Höghet Kronprinsen-Regenten att till riksdagen skall avlåtas proposition av den lydelse bilaga till detta protokoll utvisar

Vid protokollet:
Britta Gyllensten

MARCUS BOKTR. STHLM 1971 710429