

Nr 147.

Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning om skattefrihet i vissa fall för realisationsvinst vid expropriation m. m.; given Stockholms slott den 7 mars 1947.

Kungl. Maj:t vill härmed, under åberopande av bilagda utdrag av statsrådsprotokollet över finansärenden för denna dag, föreslå riksdagen att antaga härvid fogat förslag till förordning om skattefrihet i vissa fall för realisationsvinst vid expropriation m. m.

GUSTAF.

Ernst Wigforss.

Förslag

till

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

Härigenom förordnas som följer.

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

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

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

Denna förordning träder i kraft dagen efter den, då förordningen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och gäller tills vidare. Förordningen skall äga tillämpning jämväl med avseende å det beskattningsår, för vilket taxering av beskattningsnämnd i första instans verkställes under år 1947.

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

*Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Maj:t
Konungen i statsrådet å Stockholms slott den 7 mars
1947.*

Närvarande:

Statsministern ERLANDER, ministern för utrikes ärendena UNDÉN, statsråden WIGFORSS, MÖLLER, QUENSEL, DANIELSON, VOUGT, MYRDAL, ZETTERBERG, NILSSON, STRÄNG, ERICSSON, MOSSBERG, WEIJNE.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Wigforss, anmäler fråga om *ändrade regler rörande beskattning av realisationsvinst vid expropriation eller annan tvångslösen av fast eller lös egendom* samt anför därvid.

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

I anledning av nyssnämnda riksdagsskrivelse upprättades inom finansdepartementets skatteberedning en den 20 november 1945 dagtecknad promemoria angående bl. a. frågan om beskattning av realisationsvinst vid expropriation eller annan tvångslösen.

Över denna promemoria hava, efter remiss, yttranden avgivits av *kammarrätten, statskontoret, vattenfallsstyrelsen* (med överlämnande av yttrande från *svenska vattenkraftföreningen*), *lantbruksstyrelsen* (med överlämnande av yttrande från *Sveriges lantbruksförbund*), *1944 års allmänna skattekommitté, överståthållarämbetet* (med överlämnande av yttrande från *taxeringsintendenten vid ämbetet*) och *samtliga länsstyrelser*.

I vissa av de avgivna yttrandena framfördes kritik mot det i promemorian framlagda förslaget om befrielse från beskattning för realisationsvinst vid expropriation eller annan tvångslösen av fast eller lös egendom. Därvid framhölls särskilt, att det berörda spørsmålet, som vore en detalj av frågan om

revision av reglerna om beskattning av realisationsvinst överhuvud taget, icke borde utbrytas ur det större sammanhanget samt att ytterligare utredning vore erforderlig.

Vid anmälan i statsrådet den 22 februari 1946 av de i departementspromemorian behandlade skattefrågorna anförde jag — såsom framgår av propositionen nr 105/1946 angående viss ändring i kommunalskattelagen — att jag på grund av vad under remissbehandlingen förekommit för egen del ansåge, att förslag icke då borde framläggas angående ändring av reglerna om realisationsvinstbeskattning vid expropriation eller annan tvångslösen av egendom med äganderätt. Frågan härom vore nämligen — även om en ändring i och för sig syntes befogad — icke av den brådskande art att den icke kunde anstå ett eller annat år, om härigenom kunde vinnas att en allsidigare belysning av frågan komme till stånd.

Vid propositionens behandling i bevillningsutskottet förekom icke någon erinran mot vad jag sålunda anförde.

Till svar å en vid innevarande års riksdag av herr Thorell framställd interpellation anförde jag, att jag inhämtat av 1944 års allmänna skattekommitté att kommittén icke hunne framlägga sitt förslag angående realisationsvinstbeskattningens lämpliga anordnande i så god tid, att proposition i ämnet kunde framläggas för detta års riksdag. På grund härav och då frågan om realisationsvinstbeskattningen ånyo fått ökad aktualitet bl. a. genom de för storflygplatsen nödvändiga markförvärven, avsåge jag att till övervägande upptaga frågan om framläggande för den nu sittande riksdagen av ett förslag om provisorisk lagstiftning rörande realisationsvinstbeskattningen, avsedd att undanröja de av interpellanten påtalade olägenheterna.

Sedan frågan om en provisorisk lagstiftning angående befrielse från inkomstbeskattning av realisationsvinst vid expropriation eller annan tvångslösen av fast eller lös egendom därefter upptagits till närmare behandling inom finansdepartementet, anhåller jag nu att få anmäla denna fråga.

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

Nämnda bestämmelser, som enligt praxis innebära att skattskyldighet för realisationsvinst kan uppkomma jämväl vid expropriation eller annan tvångslösen av egendom, hava i huvudsak i oförändrad form varit gällande från och med tillkomsten av 1910 års skatteförfattningar. Dessförinnan funnos inga särskilda bestämmelser om vad som i detta hänseende skulle upptagas såsom skattepliktig intäkt. I praxis hade emellertid visat sig en tendens att såsom skattepliktig intäkt upptaga sådana vinster, vilka framstodo som resultat av en affärsspekulation. En sådan presumerades i allmänhet ha förelegat,

om en relativt kort tid förflutit mellan köp och försäljning, men avgörandet berodde ytterst på en prövning av omständigheterna i varje särskilt fall.

Bakgrunden till de år 1910 införda bestämmelserna framgår av ett yttrande av vederbörande departementschef vid anmälan av proposition nr 88 till 1910 års riksdag. Departementschefen framhöll (s. 104), att redan de svårigheter, som vid lagtillämpningen skulle uppstå om beskattningen av konjunkturvinster bleve beroende på ett så subjektivt moment som spekulations-syfte, manade till ett mera fast reglerande av beskattningen än som ett lagfästade av rådande praxis skulle innebära. Därjämte ansåg departementschefen det icke vara annat än i sin ordning, att även konjunkturvinster, som icke vore resultatet av spekulationsaffärer, betraktades och beskattades såsom inkomst. Därvidlag borde emellertid fastställas en viss längsta tidrymd, inom vilken affären skulle vara avslutad för att skattskyldighet för vinsten skulle inträda. Att därvid göra undantag för spekulationsvinster och stadga skattskyldighet för dylika vinster oberoende av den tid, som förflutit mellan affärens början och slut, kunde visserligen vara principiellt riktigt, men bröte ej udden av anmärkningarna mot det förutvarande systemet och vore i allt fall mindre erforderligt, om blott den tidrymd, varom här vore fråga, sattes tillräckligt lång. I sistnämnda avseende kunde i regel sägas, att det erfordrades en längre tid för avveckling av en fastighetsaffär än en affär, som avsåge värdepapper eller annan lös egendom.

Under förarbetena till 1928 års skatteförfattningar återupptogs diskussionen om skatteplikten för vinster å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom. 1918 års inkomstskattesakkunniga föreslog (SOU 1923: 69 s. 92) att, oberoende av arten av det fång varigenom egendomen förvärvats, såsom inkomst skulle beskattas vinst vid försäljning av fast eller lös egendom, som förvärvats i huvudsakligt syfte att avyttras med vinst, dock endast om avyttringen skett inom 10 år efter förvärvet. De sakkunniga framhöllo därvid, att det avgörande borde vara huruvida spekulations-syfte förelegat eller ej, men att det på grund av svårigheten att bestämma vinstens storlek, när lång tid förflutit mellan förvärvet och avyttringen, syntes nödvändigt att bestämma någon längsta tid, inom vilken avyttringen skulle ha skett för att vinsten skulle bliva skattepliktig. På grund av svårigheterna att tillämpa en lagbestämmelse, som gjorde skatteplikten beroende av den skattskyldiges syfte vid uppgörandet av en viss affär, ansågs det vidare nödvändigt att ange vissa omständigheter, vilka kunde anses tyda på förefintligheten av spekulations-syfte (egendomens beskaffenhet och dess användning under den skattskyldiges innehav, huruvida den skattskyldige hade för vana att bedriva affärer av ifrågavarande art m. m.) samt att uppställa en viss presumtion, som dock finge motbevisas. Om mindre än 2 år förflutit mellan förvärv och avyttring, skulle sålunda presumeras, att spekulations-syfte förelegat, under det att motsatsen skulle presumeras, om 2 år eller mera förflutit mellan nämnda tidpunkter.

1921 års kommunalskatteskommitté föreslog bibehållande av de förut gällande bestämmelserna om beskattning av realisationsvinst (SOU 1924: 53 del

I s. 425) och även departementschefen ansåg vid anmälan av förslaget till gällande kommunalskattelag (proposition nr 102/1927 s. 346), att det ur praktisk taxerings synpunkt måste vara att föredraga att göra skatteplikten beroende enbart av dels beskaffenheten av det fång, varigenom egendomen förvärvats, och dels den tid som förflutit mellan förvärvet och avyttringen.

I detta sammanhang kan anmärkas att vinst, som uppkommit vid expropriation eller annan tvångsförsäljning av fastighet till det allmänna, under de senaste åren ansetts böra frikallas från beskattning till krigskonjunkturskatt. Särskilt stadgande härom har alltsedan år 1943 meddelats i punkt 4 av anvisningarna till 9 § (resp. 7 §) i krigskonjunkturskatteförordningarna. Tillkomsten av detta stadgande motiverades på följande sätt (proposition nr 193/1943, bil. s. 5):

Ett fall av krigskonjunkturbeskattning som väckt särskild och till synes i viss mån berättigad ovilja hos allmänheten är det, att fastighet sålts på grund av expropriation eller efter frivillig överenskommelse, där expropriationsanledning förelegat, under sådana förhållanden att krigskonjunkturbeskattning för realisationsvinst ägt rum. Bl. a. för anordnande av flygfält och andra huvudsakligen för försvaret avsedda anläggningar torde sådana avyttringar ha skett. Stundom ha dessa tvångsförsäljningar i och för sig utlöst starkt missnöje trots den jämförelsevis goda ersättning som erhållits, enär de egendomar, från vilka avyttringar skett, genom avstyckningarna försämrats i avseende å ägoslagens sammansättning, genom olämplig gränsdragning m. m. Oviljan har givetvis ökats, där ersättningen beskurits genom krigskonjunkturskatt. En ändring av beskattningsbestämmelserna härutinnan synes vara på sin plats och torde kunna ske exempelvis på det sätt att befrielse från krigskonjunkturskatt medgives där fastighet avyttrats på grund av expropriation eller i fall där tvångsförsäljning till det allmänna eljest anses vara för handen och det ej synes uppenbart, att avyttringen skulle ägt rum även om tvång icke förelegat.

Motion vid 1945 års riksdag. I förenämnda motion I: 261 har framhållits, att på grund av den starka, delvis genom penningvärdets försämring inträdda värdestegringen å fastigheter kunde en i penningar uttryckt stor realisationsvinst uppkomma för exempelvis en person, som år 1937 inköpt en fastighet, om denna bleve föremål för expropriation år 1945. Om han måste i skatt erlägga hälften eller mera av värdestegringen å fastigheten, kunde han icke skaffa sig annan likvärdig fastighet. Den tvungna avyttringen borde icke försämra hans ekonomiska ställning. På grund av pågående mycket stora expropriationer av fastigheter för militära ändamål borde en lagändring därför ske snarast. Lämpligen borde denna få karaktär av en anvisning till 35 § kommunalskattelagen av samma typ som motsvarande anvisning i krigskonjunkturskatteförordningen. Anvisningen borde givetvis omfatta jämväl det fall att fastighet bleve löst enligt vattenlagen.

Av de myndigheter, från vilka yttranden över motionen inhämtades, har *kammarrätten* anfört bl. a., att enligt dess mening redan under normala förhållanden invändning med fog kunde göras mot beskattning av realisationsvinster, som framkomme vid expropriation av fastighet. Då de skattskyldiga

i allmänhet kunde undgå värdestegringsbeskattning genom att behålla sin egendom viss tid, syntes det icke riktigt att de, som till förmån för ett samhällsintresse tvingades att realisera värdestegringen, skulle beskattas för densamma. Direkt stötande blevo verkningarna därav efter den avsevärd sänkning av penningvärdet, som skett under kriget. De stora värdestegringar, som nu allmänt konstaterades vid fastighetsförsäljningar, syntes helt eller delvis vara endast skenbara och bero på nedgången i penningvärdet. Sådana värdestegringsvinster framkomme givetvis såväl vid frivilliga försäljningar som vid expropriation. I praktiken torde emellertid frivilliga försäljningar i största möjliga utsträckning undvikas, när förutsättningar för realisationsvinstbeskattning förelåge. En vid expropriation åsamkad förmögenhetsförlust på grund av beskattning vore stridande mot grundsatsen, att den som vore föremål för expropriation icke skulle få sin förmögenhet minskad. De skäl, som föranlett undantagsbestämmelsen vid krigskonjunkturbeskattningen, syntes tala för befrielse jämväl från inkomstskatt i dylika fall. Ur principiell synpunkt torde denna ståndpunkt vara riktig, enär ägare av exproprierad fastighet sällan vid förvärvet torde ha räknat med att en sådan händelse skulle tillföra honom vinst. Med expropriation av fastighet borde jämföras de fall då fastighet tvångsvis löstes enligt andra författningar än expropriationslagen ävensom formellt frivilliga försäljningar, som föranlett av köparens möjlighet att tillgripa expropriations- eller liknande förlärande. Även om härigenom gränsen mellan skattepliktiga och skattefria realisationsvinster icke bleve fullkomligt skarp, torde svårigheterna att i praktiken hänföra realisationsvinsterna till det ena eller andra slaget icke bliva alltför stora. Den omständigheten att expropriationsanledning eller eljest lösningsrätt förelegat torde vid ett sådant avgörande i regel vara tillfyllest såsom bevis. Någon anledning att begränsa skattefriheten till försäljningar till det allmänna såsom skett i krigskonjunkturskatteförordningen syntes icke föreligga. Dessutom kunde ifrågasättas att utsträcka skattefriheten till att avse även annan egendom än fastighet. Därvid vinst, varom nu vore fråga, ej upptoges till beskattning, borde avdrag för realisationsförlust under samma omständigheter ej medgivas. På grund härav borde införas en ytterligare anvisningspunkt till 35 § kommunalskattelagen och vidare borde en viss omredigering ske av anvisningarna till 36 § samma lag.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län har anfört bl. a., att länsstyrelsen icke funne sig kunna tillstyrka bifall till motionen. Till stöd härför vilde länsstyrelsen särskilt framhålla, att det kunde synas betänkligt att under tider av vikande penningvärde fritaga vissa vinster från beskattning men däremot icke alla, då för all realisationsvinstbeskattning torde vara gemensamt att skatten kunde drabba en värdestegring, som hade sin grund i försämrat penningvärde. Även vid andra fastighetsöverlåtelser än expropriation, exempelvis vid fastighetsägarens mer eller mindre frivilliga avflyttning till annan ort, eller vid inlösen eller rekvisition av fartyg eller andra inventarier i rörelse kunde en beskattning te sig obillig.

Bevillningsutskottet vid 1945 års riksdag. Bevillningsutskottet har i sitt betänkande nr 49/1945 anfört:

Utskottet finner i likhet med flertalet av de över motionen hörda myndigheterna skäl tala för att skattefrihet medges för realisationsvinst, som uppkommit genom expropriation eller liknande tvångsförfarande. Såsom framhållits av kammarrätten synes det icke tilltalande, att, medan skattskyldiga i allmänhet kunna undgå värdestegringsbeskattning genom att behålla sin egendom viss tid, de som till förmån för ett samhällsintresse tvingas att realisera värdestegringen, skola beskattas för densamma. Då ej heller ur principiell synpunkt torde möta hinder mot fritagande av vinster av nu angivet slag från beskattning, ansluter sig utskottet till den i motionen framförda tanken om införande av bestämmelser angående skattefrihet för dylika vinster. Utskottet anser sig emellertid icke kunna i enlighet med motionärens yrkande förorda, att en författningsändring i angivet syfte vidtages redan i detta sammanhang. Vid bedömandet av denna fråga uppkomma nämligen spörsmål, vilka kräva ett närmare övervägande. Med hänsyn härtill har utskottet funnit sig böra föreslå skrivelse till Kungl. Maj:t med hemställan om utredning och framläggande av förslag i ämnet.

Den vid krigskonjunkturbeskattningen nu medgivna skattefriheten för realisationsvinst avser allenast sådana vinster, som uppkommit genom tvångsförsäljning till det allmänna. Enligt utskottets mening bör vid den nu föreslagna utredningen tagas i övervägande, huruvida vid utformningen av bestämmelserna om den sålunda ifrågasatta skattefriheten denna begränsning bör bibehållas. De skäl, som tala för införande av skattefrihet för realisationsvinster vid tvångsförsäljning, synas, såvitt utskottet kan finna, med samma fog kunna åberopas vare sig tvångsförsäljningen sker till det allmänna eller den, till vars förmån tvångsförsäljningen sker, är ett enskilt rättssubjekt. Såsom i flera remissyttranden framhållits torde jämväl kunna ifrågasättas, huruvida icke skattefriheten borde utsträckas till att avse även annan egendom än fastighet.

Vidare torde såsom kammarrätten påpekat skäl tala för att under skattefriheten inbegripas jämväl formellt frivilliga försäljningar, där förhållandena äro sådana att försäljningen föranletts av köparens möjlighet att tillgripa expropriation eller liknande förfarande.

Av vikt är, att bestämmelserna om den ifrågavarande skattefriheten utformas på sådant sätt, att skattefrihet ej äger rum i fall, då överlåtarens förvärv av den egendom, tvångsförsäljningen avser, kan antagas ha skett i syfte att utnyttja en förutsedd expropriation.

Departementspromemorian. I den inom finansdepartementets skatteberedning upprättade promemorian framhålles, att av förarbetena till gällande lagstiftning om beskattning av realisationsvinst framginge, att principen för sådan beskattning från början ansetts böra vara den, att som inkomst skulle beskattas vinst å icke yrkesmässig avyttring av egendom, som förvärvats i huvudsakligt syfte att avyttras med vinst, d. v. s. sådan vinst som framstode som resultatet av en spekulationsaffär. I promemorian anföres vidare:

Det var främst av praktiska skäl som en bestämmelse av sådant innehåll icke ansågs böra lagfästas utan skatteplikten i stället gjordes beroende av vissa objektiva, lätt bestämbara förutsättningar, bl. a. den tid som förflutit mellan förvärvet och avyttringen. Den gällande lagstiftningen kan sägas innebära, att man fastställt en legal presumtion — som ej får motbevisas —

att spekulationsvinst skall anses föreligga om egendom ägts under kortare tid än den sålunda bestämda men ej i andra fall.

Ett medgivande av skattefrihet för vinst, som uppkommit vid expropriation eller liknande tvångsförfarande, synes icke stå i strid med den sålunda angivna principen. Dylik vinst torde nämligen endast i undantagsfall kunna tänkas utgöra resultatet av en spekulationsaffär. Snarare torde man kunna säga, att ett frikallande från beskattning av ifrågavarande vinster skulle komma att medföra en bättre anpassning av reglerna om realisationsvinstbeskattning efter lagstiftningens grunder än hittills varit fallet. Även andra skäl tala för en dylik skattebefrielse. Det kan sålunda icke anses tillfredsställande, att exempelvis en person, som köpt en villafastighet till bostad åt sig och sin familj och som därefter genom expropriation nödgas avstå från densamma, till följd av beskattningen skall åsamkas förmögenhetsförlust, vilken kanske omöjliggör för honom att skaffa sig annan likvärdig bostad i stället för den som han fått avstå.

I den förut omnämnda motionen har berörts endast sådan vinst, som uppkommit då fastighet underkastas expropriation eller liknande förfarande. Såsom framhållits i olika uttalanden i anledning av motionen synes emellertid under skattefriheten böra inbegripas även vinst vid formellt frivillig försäljning, där förhållandena äro sådana att försäljningen föranletts av köparens möjlighet att tillgripa expropriationsförfarande. Vidare torde skattefrihet böra införas beträffande vinst vid tvångsavhändelse av annan egendom än fastighet. I förstnämnda avseende är denna utsträckning av skattefriheten förenad med vissa svårigheter. Vid formellt frivilliga försäljningar torde det nämligen stundom vara svårt att fastställa om försäljningen verkligen föranletts av det föreliggande expropriationshotet. Beträffande krigskonjunkturbeskattningen har frågan lösts så att försäljningen i fall varom nu är fråga presumeras ha föranletts av expropriationshotet, så länge det ej är »uppenbart» att avyttringen skulle ägt rum även om sådant hot icke förelagat. Detta synes vara den enda praktiskt möjliga lösningen, och en bestämmelse om frihet från realisationsvinstbeskattning i förevarande sammanhang synes därför böra avfattas på liknande sätt.

Bevillningsutskottet har framhållit vikten av att bestämmelserna om skattefrihet utformas på sådant sätt, att skattefrihet ej äger rum i fall, då överlåtarens förvärv av den egendom, tvångsförsäljningen avser, kan antagas ha skett i syfte att utnyttja en förutsedd expropriation. I fråga om krigskonjunkturbeskattningen synes jämväl detta spörsmål vara — på sitt sätt — löst genom nyssnämnda stadgande, vilket äger tillämpning såväl då expropriationsförfarande ägt rum som då en formellt frivillig försäljning skett. Om en person i spekulationsssyfte förvärvat en fastighet, som sedan blir exproprierad eller på annat sätt tvångslöst, torde det nämligen regelmässigt förhålla sig så, att han varit villig sälja fastigheten genom frivilligt avtal för det pris han bekommit vid tvångsförsäljningen. Avyttringen skulle med andra ord »ägt rum även om tvång icke förelagat». Nämnda stadgande synes alltså från skattefrihet utesluta de fall, där det är uppenbart att förvärvet skett i spekulationsssyfte. Så torde regelmässigt få anses vara fallet om en person — utan att kunna lämna annan trovärdig förklaring angående anledningen till köpet — inköpt ett markområde sedan han erhållit kännedom om att expropriation därav troligen kommer att ske. Att gå längre i syfte att från skattefriheten utesluta spekulationsvinster och sålunda införa en bestämmelse, som gör beskattningen direkt beroende av ett så svårbestämt moment som den skattskyldiges avsikt vid förvärvet av egendomen — vilket man tidigare varit angelägen att undvika — synes icke tillrädligt. Det bör i detta sammanhang även framhållas, att verkliga spekulationsaffärer torde förekomma relativt sällan i de fall, varom här är fråga.

Skattefriheten torde icke — såsom skett vid krigskonjunkturbeskattningen — böra inskränkas till de fall där tvångsförsäljningen skett till det allmänna. Även om t. ex. ett enskilt vattenkraftsföretag berättigats lösa egendom jämlikt vattenlagen, bör ersättningen sålunda vara befriad från beskattning.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län har framhållit, att vid försäljning av en fastighet i samband med avflyttning till annan ort eller då avyttringen framstår som led i ett utbyte av en fastighet mot en annan, säljaren i skattehänseende kan vara lika ogynnsamt ställd som den, som får sin fastighet exproprierad, samt att obilliga konsekvenser av beskattningen kunna påtalas även beträffande andra inkomstkällor än realisationsvinst, exempelvis vid inlösen eller rekvisition av inventarier i rörelse. Vad angår de angivna exemplen på fastighetsöverlåtelse skilja sig dessa emellertid från expropriationsfallen därigenom, att något rättsligt tvång för fastighetsägaren att vidtaga försäljningen eller utbytet i de nämnda fallen icke föreligger. Beträffande åter tvångslösen av inventarier i rörelse under sådana förhållanden, att lösesumman — jämväl till den del den icke motsvarar återvunna värde-minskningsavdrag — skall upptagas som intäkt av rörelsen, torde dylika fall, åtminstone under fredsförhållanden, förekomma ganska sällan; ej heller torde frågan i allmänhet vara av större ekonomisk betydelse för ägaren, som i nu åsyftade fall endast kan vara aktiebolag eller viss annan juridisk person. Därtill kommer, att i de fall, då härvidlag verkliga olägenheter av beskattning av lösesumman skulle uppstå, sådan beskattning oftast torde kunna undgås genom avsättning till investeringsfond. Någon utvidgning av skattefriheten till dylika fall synes sålunda icke böra ske.

I departementspromemorian anföres vidare:

Författningsmässigt torde den nu föreslagna skattefriheten böra åvägbringas genom att i anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen införes en ny punkt, betecknad punkt 4, av innehåll att, om fast eller lös egendom tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller eljest avyttrats under sådana förhållanden, att dylik tvångsförsäljning av egendomen måste anses vara för handen, och det ej finnes uppenbart, att avyttringen skulle ägt rum även om tvång icke förelegat, den genom överlåtelsen uppkomna vinsten icke i något fall skall utgöra skattepliktig realisationsvinst.

Såsom kammarrätten anmärkt bör den föreslagna skattebefrielsen följdriktigt medföra, att avdrag för förlust icke medgives vid tvångsavhändelse av egendom. Härav föranledes viss ändring av punkt 2 av anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen. Det bör emellertid framhållas, att berörda fråga är av ringa praktisk betydelse, eftersom förlust i dylika fall i allmänhet icke torde förekomma och en eventuell förlust å icke yrkesmässig avyttring av fast egendom överhuvud icke får avdragas annat än från realisationsvinst (och lotterivinst) i samma kommun.

Remissyttranden. Promemoriaförslaget har, såvitt angår frågan om beskattning av realisationsvinst vid expropriation eller annan tvångslösen av fast eller lös egendom, avstyrkts av 1944 års *allmänna skattekommitté* samt *länsstyrelserna i Stockholms, Kronobergs, Kalmar, Göteborgs och Bohus, Skaraborgs, Värmlands och Gävleborgs län*. Ett par länsstyrelser hava föreslagit, att endast viss del av uppkommen realisationsvinst i förevarande fall skall undantagas från beskattning. I *övriga yttranden* har förslaget tillstyrkts, därvid i några av yttrandena dock framställets vissa detaljerinringar.

Av de myndigheter och sammanslutningar, som tillstyrkt ifrågavarande förslag, åberopar *kammarrätten* sitt yttrande över förenämnda motion I: 261 samt anför därutöver:

En bestämmelse om skattebefrielse från realisationsvinst kan i fall, då säljaren förvärvat den sedermera exproprierade eller genom hot om tvångsförvärv försälda egendomen i spekulationsssyfte, säkerligen i praktiken medföra svårigheter. — — — Genom den föreslagna formuleringen skulle de skattskyldiga få en mycket gynnad ställning i bevisningsavseende och *kammarrätten* vill gärna medge, att det ur vissa synpunkter kunde vara betänkligt att göra beskattningen beroende av ett så svårbestämt moment som den skattskyldiges avsikt vid förvärvande av egendomen. *Kammarrätten* kan emellertid icke underlåta att fästa uppmärksamheten på att just i här tänkbara fall det kan förekomma skattskyldiga, beträffande vilka det vore mindre lämpligt, om genom den nya lagstiftningen från det allmännas sida skulle tagas mer än vanlig hänsyn till dem i berörda hänseende, t. ex. kommunalanställda och andra i en kommuns affärer initierade, som med förhandskännedom om planerade stadsplaneändringar, vilka väntas skola medföra inlösen av vissa fastigheter för kommunens räkning, förvärva dessa. Det förefaller vara fara värt, att man med den föreslagna författningstexten skulle för taxeringsmyndigheterna omöjliggöra eller åtminstone väsentligt försvåra arbetet, när det gällde att komma till rätta med de åsyftade fallen. En i fråga om kravet på bevisning något mindre snäv avfattning av anvisningspunkten vore säkerligen att föredraga.

Enligt nu gällande lagstiftning skall enligt anvisningspunkt 1 till 36 § kommunalskattelagen vid beräkning av realisationsvinst återvunna värdeminskningssavdrag återföras till beskattning, i den mån ej vad som vid avyttringen återbekommits av de avskrivna beloppen inräknas i intäkt av rörelse. Nu föreslagen befrielse från beskattning av realisationsvinst synes enligt förslaget omfatta jämväl befrielse från beskattning av dylika återvunna värdeminskningssavdrag. Erhållen ersättning vid expropriation eller annan tvångslösen skall normalt utgå till egendomens verkliga värde. Detta bör motsvara egendomens restvärde, d. v. s. dess inköpsvärde minskat med åtnjutna värdeminskningssavdrag. Endast för det fall att värdeminskningssavdragen beräknats högre än verklig slitning, kunde således ett återförande till beskattning av de åtnjutna avdragen anses vara skäligt. Emellertid torde skattebefrielsen vid expropriation eller annan tvångslösen få mera avsevärd betydelse endast beträffande fast egendom. För fast egendom medgivnas dock i regel endast låga värdeminskningssavdrag och förefaller därför en uraktlåten beskattning i detta hänseende mindre väsentlig. En lösning av detta spörsmål i annan riktning skulle för övrigt bliva både komplicerad och svårtillämplig och *kammarrätten* har för den skull ingen erinran att framställa på denna punkt.

Sveriges lantbruksförbund framhåller, att följderna av gällande bestämmelser blivit att egendomsöverlåtelser beskattas betydligt hårdare än som överensstämmer med lagstiftningens grunder. Framför allt hade detta förhållande gjort sig gällande under de senaste åren, då för militära ändamål områden exproprierats bland annat för flygfält. Förbundet anför vidare:

De härför utgående ersättningarna torde icke hava bestämts med hänsynstagande till de skattekonsekvenser, som blivit följderna genom realisationsvinstbeskattningen. Följderna har därför blivit, att trots de i allmänhet höga ersättningarna, som utgått, den skattskyldige på grund av dels den höga skatt, han blivit tvungen att erlägga, dels penningvärdets fall i realiteten efter expro-

priationen kommit i ett avsevärt sämre ekonomiskt läge än före expropriationen. Om han för den vid expropriationen erhållna ersättningen med avdrag för den skatt, han blivit tvungen att erlägga, vill förvärva annan fastighet, torde han i allmänhet kunna förvärva allenast fastighet i värde betydligt understigande den exproprierade. — — —

Att i föreliggande fall normalt något spekulationssyfte i samband med överlåtelsen ej kan föreligga, torde vara uppenbart. Fall kunna visserligen tänkas, då fast egendom förvärfvas med tanke på en blivande expropriation, men torde dessa vara rena undantagen. En såväl fast som lös egendoms värde består normalt i den avkastning den lämnar eller det brukningsvärde den kan sägas hava. För fast egendom, som innehaves med äganderätt, blir alltså värdet i stort den beräknade framtida avkastningen under evärdlig tid. Vid expropriation bestämes ersättningen också med hänsyn till denna avkastning. Då progressionen till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt samt värnsskatt är så hög, som för närvarande är fallet, blir följden den, att skattesatsen blir onormalt hög för en realisationsvinstbeskattning, då till beskattning under ett år skall upptagas intäkter, som normalt skulle influtit under en mängd av år. För rättskänslan måste det därför i hög grad vara stötande, att en person, som haft en fastighet under 10 år eller mera eller förvärvat den genom fång, som fritager från realisationsvinstbeskattning, helt kan undslippa dylik beskattning, medan en som innehaft fastigheten under exempelvis 9 år i skatt kan få erlägga halva expropriationsersättningen eller mera. Den i promemorian föreslagna befrielsen från realisationsvinstbeskattning i fall av tvångsvis överlåtelse av egendom såväl lös som fast, synes därför i hög grad motiverad.

Emellertid synes det, som om befrielsen från realisationsvinstbeskattning bör utsträckas utöver den i promemorian föreslagna i visst avseende. Fall kunna inträffa, då överlåtelsen av fastigheten formellt varit frivillig så tillvida, att något tvång från köparens sida icke förelegat, men väl tvångsvis tillkommen så tillvida, att ägaren ändock varit tvungen att avhända sig densamma. Så är fallet, — — — om en fastighetsägare blivit tvungen att avflytta till annan ort. Liknande kan tänkas vid fall av sjukdom, ändrade ekonomiska förhållanden o. dyl. Att en på dylikt sätt i realiteten framvingad försäljning under alla omständigheter skall bliva föremål för realisationsvinstbeskattning, synes icke tilltalande. Särskilt under tider med så lågt penningvärde, som nu är fallet, torde den vinst, som göres vid fastighetsförsäljningar, ofta vara mera en vinst på papperet än i verkligheten och i vart fall icke tillnärmelsevis uppgå till den matematiska skillnaden mellan köpeskillingslikviderna vid förvärvet och försäljningen.

På grund av nuvarande bestämmelsers avfattning har, såsom tidigare nämnts, givits en legal presumtion åt realisationsvinstbeskattningen, d. v. s. någon motbevisning om att förutsättningar för realisationsvinstbeskattning icke föreligga, får icke ske. Det synes därför rimligt och rättvist, att bestämmelserna ändrades därhän, att därest särskilda omständigheter föreligga, beskattning av realisationsvinst icke skall äga rum. Bevisbördan att sådana omständigheter föreligga, att realisationsvinstbeskattning ej skall ske, borde därvid åvila den skattskyldige. Visserligen skulle måhända genom nämnda bestämmelser en ökning av beskattningsmyndigheternas arbetsbördas kunna befaras, men torde dock nämnda bestämmelser vara av så stor betydelse, att ett bedömande in casu icke kan underlåtas.

Slutligen framhåller förbundet, att de förslag om utsträckning av den i departementspromemorian ifrågasatta skattebefrielsen, som förbundet fram-

fört, icke borde giva anledning till uppskov med genomförande av denna, om förbundets förslag icke kunde beaktas utan ytterligare tidskrävande utredning.

Lantbruksstyrelsen anser det synnerligen angeläget, att ifrågavarande lagstiftning kommer till stånd snarast möjligt med hänsyn bland annat till rådande starka skattetryck. Beträffande lantbruksförbundets förslag om ytterligare utvidgning av skattefriheten anför lantbruksstyrelsen:

Enligt promemoriaförslaget är motivet för skattebefrielse för realisationsvinster vid expropriation m. m. närmast att söka i ett tvång, grundat på legala bestämmelser, medan däremot enligt lantbruksförbundets förslag samma skattebefriande verkan skulle tillkomma även annan tvångsförsäljning av fastighet, där tvånget vore grundat på fastighetsägarens personliga förhållanden. Det förefaller lantbruksstyrelsen för skattemyndigheterna att i de särskilda fallen kunna bedöma den tvingande innebörden av olika förekommande omständigheter och tillämpa en dylik lagbestämmelse med enhetlighet och rättvisa. Tvång för en fastighetsägare att exempelvis flytta till annan ort behöver heller icke i och för sig innebära tvång till försäljning av den av honom ägda fastigheten. Denna kan ju måhända i stället utarrenderas. Lantbruksförbundet har förmodligen vid framförande av ifrågavarande förslag närmast tagit sikte på jordbruksfastigheter, men liknande skattelättnad borde väl rimligen få åtnjutas även vid tvångsförsäljning av annan fastighet, värdepapper, rörelse m. m.

Taxeringsintendenten vid överståthållarämbetet har principiellt intet att erinra mot förslaget men framställer vissa anmärkningar mot den föreslagna lagtexten. Härvid anför taxeringsintendenten:

Till undvikande av all tveksamhet beträffande bestämmelsens innebörd kan sålunda ifrågasättas om icke i författningstexten i stället för orden »liknande förfarande» klart borde utsägas i vilka fall bestämmelsen är tillämplig. Med hänsyn till det fåtal fall, som kunna ifrågakomma, synes en sådan uppräknning kunna ske utan att författningstexten härigenom i nämndvärd grad tynges.

Vidare kan uttrycket »eller eljest avyttrats under sådana förhållanden att dylik tvångsförsäljning av egendom måste anses vara för handen» måhända giva anledning till en sådan tolkning, att häri skulle inbegripas även tvångsförsäljning, som icke föranletts av expropriationshot. Då emellertid skattebefrielsen skall ifrågakomma endast vid försäljning, som kommit till stånd på grund av köparens möjlighet att tillämpa expropriationsförfarande, synes detta klarare böra komma till uttryck i lagtexten.

Slutligen synes den från krigskonjunkturskatteförordningen hämtade formuleringen »finnes ej uppenbart, att avyttringen skulle ägt rum även om tvång icke förelegat» vara mindre lyckad. Huruvida en försäljning kommer till stånd, torde i allmänhet vara beroende på den erbjudna köpeskillingens storlek. I många fall, där försäljning skett under sådana förhållanden att expropriation kan ifrågakomma (expropriationshot), skulle densamma hava kommit till stånd oberoende av expropriationshotet med hänsyn till den erbjudna köpeskillingens storlek. Densamma kan vara så stor, att en frivillig försäljning skulle komma till stånd oavsett ett eventuellt expropriationsförfarande. Undantagsbestämmelsen torde emellertid icke avse samtliga sådana fall utan vara avsedd att förhindra, att rena spekulationsvinster undan-

tagas från beskattning. Detta synes böra komma till klarare uttryck i författningstexten.

Vad slutligen angår ändringen i anvisningarna till 36 § punkt 2 skulle denna innebära, att en skattskyldig, som med förlust försålt sin egendom till det allmänna under expropriationshot, skulle komma i sämre ställning i beskattningshänseende än vad nu är fallet. En skattskyldig, som under expropriationshot försålt egendom med realisationsförlust, skulle icke få kvitta densamma mot realisationsvinst, som uppkommit oberoende av expropriationshot. Realisationsförlust skulle aldrig få avdragas annat än från realisationsvinst uppkommen i samband med expropriation. Detta synes obilligt. Då man genom bestämmelserna i anvisningarna till 35 § punkt 4 velat åvägbringa en lindring i beskattningen i de fall då vinst uppkommit, synes det knappast motiverat att genom bestämmelserna i anvisningen till 36 § punkt 2 införa en skärpning av beskattningen i de fall förlust i stället uppkommit. Bestämmelsen torde endast vara berättigad i de fall skattskyldig haft såväl vinst som förlust vid tvångsförsäljning av egendom, därvid avdrag för förlust endast bör medgivas i den mån förlusten överstiger den vinst, som enligt den föreslagna ändringen av anvisningarna till 35 § undantagits från beskattning.

Överståthållarämbetet uttalar samma mening som taxeringsintendenten vid ämbetet.

Länsstyrelsen i Södermanlands län tillstyrker den föreslagna ändringen men framhåller, att det ej sällan torde förekomma, att en person av ekonomiska skäl t. ex. bristande förmåga att verkställa skuld amortering eller räntebetaling eller av sociala orsaker såsom långvarig sjukdom, svårighet att skaffa arbetskraft och dylikt tvingas att avhända sig en fastighet. Även härvidlag framstode realisationsvinstbeskattningen såsom principiellt oriktig.

Länsstyrelsen i Östergötlands län anser bärande skäl vara påvisade för införande av skattefrihet för vinster, uppkomna genom tvångsavhändelse av fast eller lös egendom i sådana fall, då vinsten icke är resultatet av en speulationsaffär. Avfattningen av de föreslagna bestämmelserna vore väl knappast ägnad att från skattefrihet utesluta alla möjligen förekommande fall av sist berörda typ men torde böra godtagas, särskilt då så redan skett i fråga om taxeringen till krigskonjunkturskatt.

Länsstyrelsen i Jönköpings län anser övervägande skäl tala för den föreslagna lagstiftningen. Såvitt anginge fastighet med växande skog torde emellertid en inskränkning i skattskyldigheten för realisationsvinst automatiskt medföra utvidgning av tillämpningsområdet för 21 § c) kommunalskattelagen. Då beskattning av skogens värdeökning eller tillväxt, därest markvärdet nedgått, kunde tänkas bliva lika stor om ej större än motsvarande beskattning av realisationsvinst, kunde den föreslagna skattebefrielsen bliva illusorisk. Då skatteplikten enligt berörda lagrum icke vore begränsad till 10-årsperioden, saknades emellertid anledning att vidtaga någon jämkning i avfattningen av lagrummet till följd av nämnda förhållande.

Länsstyrelsen i Gotlands län framhåller, att ifrågakvarande spörsmål torde ha aktualiserats med hänsyn till den exploatering av mark för försvarsändamål, som förekommit under krigsåren. Efter en återgång till fredsmässiga

förhållanden skulle måhända frågan kunna utan större olägenhet uppskjutas i avbidan å den översyn av realisationsvinstbeskattningen överhuvud taget, som torde komma att äga rum genom 1944 års allmänna skattekommitté. Vid en dylik allmän undersökning syntes större möjlighet föreligga att verkställa en säker gränsdragning mellan transaktioner, som borde vara skattefria och sådana, som borde vara underkastade skatteplikt. Länsstyrelsen anför vidare:

Därest emellertid en revision av gällande bestämmelser beträffande sådana fall, som avses i promemorian, skulle befinnas så angelägen, att med en författningsändring icke lämpligen bör anstå på sätt nyss angivits, har länsstyrelsen icke något att erinra emot att frågan redan nu upptages särskilt för sig. Även om det icke kan anses uteslutet, att skattebefrielse är motiverad även i andra fall, har i promemorian det område, inom vilket skatteplikt icke skulle föreligga, så klart avgränsats, att större svårigheter icke torde behöva uppkomma i tillämpningen. Länsstyrelsen anser därför de föreslagna bestämmelserna väl lämpade att läggas till grund för en lagändring av den begränsade räckvidd, som här ifrågasatts. Vad särskilt beträffar förhållandena inom detta län, har beskattningen av expropriationsvinster gjort sig märkbar framför allt i samband med tillkomsten av Visby flygfält. Att utgående markersättningar därvid upptogos till beskattning torde hava framstått synnerligen oförmånligt för de skattskyldiga, då dels den tidsgräns, utanför vilken realisationsvinst icke kan beskattas, praktiskt taget uppnåtts och dels avståendet av mark träffade jordbrukare, vilka på grund därav nödgades förvärva annan jordbruksfastighet. Däremot synes beskattning av realisationsvinst på grund av att mark tagits i anspråk för militära ändamål icke hava skett i större utsträckning, vilket torde hava berott på att markavståendet merendels gällt ärvd bondejord eller fastigheter, som innehafts under lång tid.

Länsstyrelsen i Blekinge län anför:

Beskattning av vinst, som uppkommit genom tvångsförsäljning av fast eller lös egendom, måste i många fall framstå såsom obillig eller orättvis. I en del fall åter föreligger även vid sådan försäljning ett spekulationsmoment eller är den erhållna ersättningen så stor i förhållande till den frånträdda egendomens värde att det synes vara väl motiverat, att försäljningsvinsten beskattas.

I den remitterade promemorian har ett undantagsstadgande föreslagits, vilket skulle möjliggöra beskattning av spekulationsvinster. Länsstyrelsen vill dock ifrågasätta, om detta stadgande kommer att få avsedd verkan. Bevisbördan lägges helt på taxeringsmyndigheterna. Då man kan befara att dessa endast undantagsvis skola kunna tillse, att här ifrågavarande vinster bliva beskattade, när så bör ske, anser länsstyrelsen, att berörda bestämmelser böra utformas så, att vinster genom tvångsförsäljning undantagas från beskattning, när det skäligen kan antagas, att avyttringen ej skulle ha ägt rum, om tvång ej förelegat. Föreskrifter av sådant innehåll skulle giva taxeringsmyndigheterna väsentligt bättre möjligheter att med framgång ingripa, när försäljning av spekulationskaraktär ägt rum, och torde innefatta tillfredsställande garanti mot obehörig beskattning.

Fall kunna tänkas uppkomma vid tvångsförsäljning, då det framstår såsom uppenbart att erhållen ersättning väsentligt överstiger värdet av avstådd egendom och att någon återanskaffning av denna ej kommer att äga rum, exempelvis vid avyttring av skogsmark och liknande mark, hörande till jordbruksfastighet. Även i dylika fall synes det vara skäligt att försäljningsvinsten

beskattas. Man torde emellertid få förutsätta, att berörda omständigheter mera sällan föreligga. Med hänsyn härtill samt till svårigheten att här finna en grund för en rättvis bedömning anser sig länsstyrelsen ej vilja förorda något undantagsstadgande, som skulle möjliggöra beskattning av vinster, varom här är fråga.

Länsstyrelsen i Kristianstads län framhåller, att skäl talade för att skattefrihet medgäves för realisationsvinst, som uppkommit genom expropriation eller motsvarande förfarande, samt påpekar att en ändring av bestämmelserna om realisationsvinstbeskattning i överensstämmelse med vad 1918 års inkomstskattesakkunniga föreslagit skulle innebära en lösning av bl. a. förevarande problem. Vid den i promemorian föreslagna lösningen skulle med hänsyn till svårigheterna att föra i bevis, huruvida en spekulationsaffär förelåge eller ej, praktiskt taget all tvångsvis skedd avyttring bliva fri från realisationsvinstbeskattning. I promemorian hade endast behandlats frågan om beskattning av *realisationsvinst* vid expropriation eller annan tvångslösen av fast eller lös egendom. Det borde emellertid framhållas, att då expropriationsförfarande omfattade fastigheter, som innehafts under längre tid än tio år, beskattning skulle ske av den del av köpeskillingen, som belöpte å den växande skogen. I detta fall hade tvångsavyttringen föranlett ett slutavräkningsförfarande och därjämte en beskattning, som på grund av statskattens progression kunde kännas hård. Då lös egendom, exempelvis hästar, rekvirerats för krigsmaktens behov, upptoges försäljningssumman i vissa fall som intäkt av jordbruksfastighet. Ehuru således föreliggande förslag icke syntes utgöra en lösning av samtliga problem därigenom att problemlösningen begränsats till förvärvskällan tillfällig förvärvsverksamhet, undanröjde det dock nuvarande missförhållande med realisationsvinstbeskattning av tvångsvis avstädd fast egendom.

Länsstyrelsen i Malmöhus län tillstyrker den föreslagna lagändringen, ehuru denna ur rättvisesynpunkt kunde väcka vissa betänkligheter. Sålunda vore att märka, bland annat, att realisationsvinstbeskattning alltjämt skulle äga rum för en avhändelse, som föranletts av faktiskt om än icke rättsligt bindande tvång.

Länsstyrelsen i Västernorrlands län anser sig ej hava anledning till erinran mot den föreslagna ändringen, då åtskilligt talade för att förslaget borde realiserats och den orättvist hårda beskattning, som nu åvilade expropriationsfallen, bleve lättad. De betänkligheter, som uttalats mot införandet av en specialregel i skattelagstiftningen, hade visserligen ett visst berättigande men syntes icke vara av beskaffenhet att böra lägga hinder i vägen för förslagens genomförande.

Länsstyrelsen i Västerbottens län anser övertvägande skäl tala för att realisationsvinster vid expropriation eller liknande tvångsförfarande undantoges från inkomstbeskattning. Länsstyrelsen anför vidare:

Då emellertid syftet med realisationsvinstbeskattningen främst torde vara att träffa spekulationsvinster, synas bestämmelserna om skattefrihet böra utformas på sådant sätt, att skattefrihet ej äger rum i de fall, då överlåtarens förvärv av den egendom, som överlåtelsen avser, kan antagas hava skett i

syfte att utnyttja en förutsedd expropriation eller liknande förfarande. Den föreslagna avfattningen av anvisningen till 35 § kommunalskattelagen giver enligt länsstyrelsens mening icke full klarhet om, hur gränsen mellan skattefria och skattepliktiga realisationsvinster skall dragas, och torde därför komma att medföra en viss osäkerhet vid tillämpningen. Det är visserligen förenat med avsevärda svårigheter att fastställa, huruvida vid egendomens förvärvande verkligen förelegat vinstsyfte eller icke, samt huruvida den därpå följande försäljningen föranletts av det föreliggande expropriationshotet. Men även om det icke torde vara möjligt att från skattefrihet helt utesluta spekulationsvinster, synes dock angeläget att anvisningen gives en mera konkret utformning i syfte att åstadkomma en enhetlig tillämpning.

Länsstyrelsen i Norrbottens län anser de föreslagna lagstiftningsåtgärderna nödvändiga för att avhjälpa den särskilt genom penningvärdets försämring under de senare åren starkt framträdande orättvisan genom beskattning av realisationsvinst i förevarande fall. Beträffande bestämmelsen om undantagande från skattefrihet av de fall då det vore uppenbart att avyttringen skulle ha skett även om tvång icke förelegat framhåller länsstyrelsen, att bevisbördan genom en sådan bestämmelse lades helt å beskattningsmyndigheterna. Då spekulation under förevarande omständigheter föreläge torde man kunna utgå ifrån att man härvidlag komme att ha att göra med personer, som förstode att så genomföra affärstransaktionen att det icke kunde anses uppenbart att spekulation i framtida tvångslösen av egendomen föreläge. Dock torde det uppkomma spekulationsfall då det av omständigheterna vid förvärvet eller eljest framginge att spekulation föreläge men då man icke kunde med framgång hävda att saken vore uppenbar. Det kunde därför ifrågasättas om ej uttrycket »finnes det ej uppenbart» borde utbytas mot t. ex. »framgår ej av omständigheterna vid förvärvet eller eljest». I det fall att tvångslösen av fastighet även avsåge växande skog skulle det kunna uppstå tvekan om skatteplikt för inkomsten genom försäljningen av den växande skogen föreläge eller ej. Ett klagörande av skattepliktens omfattning i dylika fall genom ett tillägg till anvisningarna till 35 § 4 punkten kommunalskattelagen torde därför vara önskvärt.

Statskontoret, vattenfallsstyrelsen, svenska vattenkraftföreningen samt länsstyrelserna i Älvsborgs, Örebro, Västmanlands, Kopparbergs och Jämtlands län tillstyrka förslaget i förevarande del utan närmare motivering.

Av de remissinstanser, som avstyrka förslaget om frikallelse från realisationsvinstbeskattning i förevarande fall, anför 1944 års *allmänna skattekommitté*:

Skattekommittén, vars arbete under år 1945 i huvudsak varit av förberedande natur, har för avsikt att under år 1946 till behandling upptaga bl. a. frågan om realisationsvinstbeskattningens lämpliga anordnande. Det är kommitténs förhoppning att under loppet av år 1946 kunna avgiva slutligt betänkande i denna del. Skattekommittén vill redan i detta sammanhang uttala, att enligt kommitténs uppfattning de nuvarande beskattningsreglerna icke synes vara tillfredsställande utformade. Det synes dock kommittén tveksamt, huruvida i förevarande läge en ändring av beskattningsreglerna bör äga

rum allenast i ett visst begränsat avseende. En dylik åtgärd kan till en början tänkas föregripa den avsedda fullständiga översynen av beskattningsreglerna. Än vidare äro dylika begränsade lagändringar städse till sina verkningar svåröverskådliga, icke minst då fråga är om ett beskattningsområde, beträffande vilket åtskillig osäkerhet alltjämt råder rörande bestämmelsernas riktiga tillämpning. Anmärkas må även, att de omfattande expropriationer för militära ändamål, vilka tidigare ägt rum och som bl. a. aktualiserat förevarande spörsmål, nu torde kunna förväntas väsentligt nedgå i antal och omfattning, vadan behovet av en skyndsam lagändring av föreslagen art icke längre gör sig med samma styrka gällande som tidigare.

Därest vidtagande av omedelbar lagstiftningsåtgärd skulle anses påkallad, hemställde kommittén, att denna lagstiftning erhöles endast provisorisk karaktär så att densamma icke kunde anses bindande för den fortsatta lagstiftningen. Den föreslagna lagtexten ansåges kommittén i vart fall icke vara av beskaffenhet att kunna utan omarbetning läggas till grund för lagstiftning. Härom anför kommittén vidare:

Vad först angår huvudregeln i den föreslagna nya punkt 4, anvisningarna till 35 § KL må följande anmärkas. Uppenbarligen komma stora svårigheter att i praktiken möta, då det gäller att avgöra huruvida egendom avyttrats under sådana förhållanden, att tvångsförsäljning av egendomen måste »anses» vara för handen. Åtskilliga tvister mellan de skattskyldiga och beskattningsmyndigheterna komma med säkerhet att härav förledas.

Ett undantag från regeln om skattefrihet har — i anslutning till motsvarande stadgande i förordningen om krigskonjunkturskatt — gjorts för det fall, att det finnes uppenbart, att avyttringen skulle ägt rum även om tvång icke förelegat. Enligt uttalande i motiveringen har man härmed velat från skattefrihet utesluta det fall där det är uppenbart att förvärvet skett i spekulationssyfte. Av motiveringen synes jämväl framgå, att man tänkt sig begränsningen av skattefriheten skola regelmässigt avse allenast det fallet, att den skattskyldige inköpt ett markområde sedan han erhållit kännedom om att expropriation därav troligen kommer att ske. Häremot må anmärkas, att det i de flesta fall torde vara omöjligt för taxeringsmyndigheterna att mot skattskyldigs bestridande kunna visa, att denne ägt dylik kännedom.

Emellertid svarar icke avfattningen av den föreslagna anvisningstexten mot motiveringsens innehåll. Undantag från skattebefrielsen skulle enligt anvisningstexten ske, då det finnes uppenbart, att avyttringen skulle ägt rum även om tvång icke förelegat. I det i motiveringen anförda fallet torde emellertid tvärt om just vara uppenbart, att avyttring icke skulle ägt rum, därest icke tvång i form av expropriation ägt rum. Det anförda fallet är ju ett sådant, där den skattskyldige just spekulerat i expropriationen och således åtminstone icke i första hand haft för avsikt att överlåta fastigheten annorledes än genom expropriation. Anvisningspunktens föreslagna formulering synes icke täcka det enligt motiveringen avsedda fallet.

Ur en annan synpunkt kan mot den föreslagna avfattningen av anvisningspunkten anmärkas, att densamma skulle kunna framkalla tvekan angående den riktiga tillämpningen. Det lär nämligen i allmänhet just vara uppenbart, att avyttring skulle ägt rum, även om tvång icke förelegat — nämligen för det fall, att tillräckligt högt pris erbjudits. Avsikten med det föreslagna stadgandet torde väl hava varit att från skattefrihet utesluta sådana fall, då avyttring skulle ägt rum till ungefär det pris, som vid tvångsförsäljning erhöles, även om tvång icke förelegat. Om detta varit avsikten, torde densamma böra komma till uttryck i anvisningstexten.

Enligt den föreslagna lydelsen av punkt 2 anv. till 36 § KL får avdrag för realisationsförlust i intet fall äga rum, därest avyttringen varit sådan som avses i den föreslagna punkt 4 anv. till 35 §. Detta skulle alltså innebära, att i de fall, då uppkommen vinst vid tvångsförsäljning skulle vara skattefri, men där i stället förlust uppstått, avdrag härför icke skulle få ske. Skattekommittén har icke kunnat finna någon anledning till att en sådan generell bestämmelse skulle meddelas. Om man vill tillgodose deras intressen, vilka mot sin vilja drabbas av expropriation eller dylikt, så synes dylikt tillgodoseende vara än mera av behovet påkallat, då tvångsförfarandet resulterat i förlust för den skattskyldige, än då motsatsen varit fallet.

Härutöver må anmärkas, att nu ifrågakvarande regel synes leda till egendomliga konsekvenser. Den avser att förhindra avdrag för realisationsförlust i fall, som avses i den föreslagna punkt 4 anv. till 35 § KL. Från regeln i sistsagda anvisningsrum har emellertid undantag gjorts för det fall, att det finnes uppenbart, att avyttringen skulle ägt rum, även om tvång icke förelegat. Detta betyder alltså, att om så varit fallet, är avyttringen icke av beskaffenhet, som i punkt 4 anv. till 35 §. Följaktligen må då avdrag ske för eventuellt uppkommen förlust vid tvångsöverlåtelsen. Det är svårt att förstå, varför detta fall, då spekulationssyfte anses hava varit för handen, skulle bliva gynnsammare ställt än andra, när realisationsförlust uppkommit.

Å andra sidan är uppenbart, att för ett specialfall förbud måste meddelas mot avdrag för realisationsförlust. Så är förhållandet, då en och samme skattskyldige drabbats av flera tvångsförfaranden av avsedd art, varav ett resulterat i förlust och ett annat i vinst, som blir skattefri på grund av den föreslagna regeln i punkt 4 anv. till 35 §. I sådant fall bör givetvis avdragsrätten för förlusten begränsas så, att den skattskyldige må mot annan föreliggande realisationsvinst endast kvitta så stor del av förlusten, som överstiger den speciella realisationsvinst, varför skattefrihet åtnjutes enligt punkt 4 anv. till 35 §.

Länsstyrelsen i Stockholms län avstyrker förslaget med motivering dels att länsstyrelsen funne det angeläget att den föreliggande frågan icke utbrötes ur det större sammanhanget, dels ock att erforderlig belysning av frågan icke kunde anses hava lämnats. Länsstyrelsen anför vidare:

Även om fall kunna påvisas, där en markkupplåtare drabbats av hård beskattning för en expropriationsvinst, kunna å andra sidan fall framdragas, där den skattefrihet för dylika vinster, som föranledes av den gällande tioårsbegränsningen, tett sig mycket stötande, särskilt vid jämförelse med den höga beskattning, som numera drabbar även ganska blygsamma arbetsinkomster. Det torde därför icke kunna bestridas att starka skäl tala för att alla hit hörande problem samtidigt belysas; bilden av realisationsvinstbeskattningens verkningar kan eljest lätt bli skev.

Det synes vidare kunna ifrågasättas huruvida den i promemorian föreslagna utvägen — skattefrihet för den uppkomna vinsten — är den enda tänkbara för att undgå de uppgivna olägenheterna. Vid fastighetsförsäljning i den fria marknaden torde numera icke vara ovanligt att det av säljaren belingade priset påverkas av den beskattning, som säljaren beräknar bli drabbad av på grund av försäljningsvinsten. Det synes därför lämpligt att undersökning verkställas rörande möjligheten av visst hänsynstagande till markägarens blivande beskattning vid utmätandet av expropriationsersättningen.

Det synes slutligen böra erinras om det samband som frågan om beskattning av realisationsvinst vid avyttring av fast egendom äger med spørsmålet

om beskattning av oförtjänt värdestegring å fastighet. I direktiven för 1941 års sakkunniga för värdestegringsskatt framhölls bland annat att en värdestegringsskatt i princip tillstyrkts av samtliga myndigheter, ehuru man ej varit ense i fråga om riktlinjerna för skattens utformande. Det rådande krisläget aktualiserade behovet av en värdestegringsskatt å fastigheter. Statens skattebehov hade nämligen stegrats i en sådan grad, att man måste pröva alla möjligheter till skärpt beskattning av sådana vinster, som uppkomme på grund av den ekonomiska utvecklingen och som tillfölle enskilda personer och företag utan någon motsvarande produktiv insats från deras sida. En eventuell värdestegringsskatt borde ej begränsas till realisationsvinster utan träffa även sådan värdestegring av fastighet som ej realiserats genom försäljning av fastigheten.

Av de sålunda refererade uttalandena måste anses framgå, att frånvaron av spekulationsavsikt icke bör få tillmätas avgörande betydelse vid beskattning av värdestegringsvinster. Länsstyrelsen kan under sådana förhållanden icke finna annat än att det skulle vara föga konsekvent och föga tilltalande om man nu, sedan nödvändigheten av en allmän beskattning av värdestegringsvinster nyligen fastslagits, skulle meddela skattefrihet för vissa för närvarande beskattade vinster av dylikt slag.

Beträffande vinster vid icke yrkesmässig avyttring av lös egendom har frågan naturligen icke samma betydelse som beträffande vinster vid fastighetsförsäljning. Därast ändrade bestämmelser icke meddelas för beskattningen av vinster vid upplåtelse av fastighet, saknas emellertid all anledning att för övriga realisationsvinster införa ifrågavarande bestämmelser.

Länsstyrelsen i Kronobergs län anför:

Länsstyrelsen finner starka skäl föreligga för särskilda regler vid beskattning av inkomst, som uppkommit vid avyttring av fast eller lös egendom genom tvångsförsäljning. Att i alla fall och helt befria dylik inkomst från beskattning kan länsstyrelsen däremot icke anse riktigt. Antalet »luckor», varigenom de skattskyldiga kunna undandra sig skälig beskattning, kommer härigenom att ytterligare ökas och därmed den ovilja och olust, som redan nu råder över beskattningens ojämnhet. Ifrågavarande beskattningsspösmål synas lämpligast böra upptagas till omprövning i sammanhang med den förestående revideringen av realisationsvinstbeskattningen.

Länsstyrelsen i Kalmar län ställer sig tveksam till förslaget. Länsstyrelsen anför:

Det torde utan tvivel kunna sägas, att i ett stort antal fall av ifrågavarande art det kan vara rimligt att, liksom hittills, beskatta uppkommen realisationsvinst. Bestämmelserna om skattefrihet synas i förslaget hava givits alltför stor omfattning, när avyttring av en fastighet mycket väl kan tänkas ställd på framtiden enbart i spekulationssyfte. En person kan exempelvis tänkas förvärva en fastighet intill en stad i avsikt att utnyttja en beräknad värdestegring. Kort tid därefter önskar staden för genomförande av stadsplan för det område, varå fastigheten är belägen, förvärva densamma, men ägaren är ovillig att sälja, emedan han räknar med högre pris om några år. Staden måste då tillgripa expropriation för att förvärva fastigheten. Att enbart av denna anledning, att avyttring icke skulle ha skett, om tvång icke förelegat, fritaga en vid tvångsförsäljning på detta sätt uppkommen realisationsvinst från beskattning, kan icke vara tillfredsställande. Det torde överhuvud taget kunna sägas, att en lagstiftning av här ifrågavarande innebörd kan komma att motverka frivillig överenskommelse och direkt främja användningen av det omständliga och tämligen kostnadsdragande expropria-

tionsförfarandet. För att avskilja sådana fall, där spekulation kan tänkas föreligga, bör såsom av 1918 års inkomstskattesakkunniga tidigare jämväl föreslagits undantagas de fång, där mindre än två år förflutit mellan förvärv och avyttring.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län framhåller, att reglerna om realisationsvinstbeskattning genom sin schematiska utformning överhuvud taget ofta måste leda till diskutabla beskattningsresultat. Det hade varit önskvärt, att förevarande fråga kunnat tagas upp i samband med en allmän omarbetning av reglerna om realisationsvinstbeskattning. Det vore angeläget att så mycket som möjligt undvika att utbygga författningen genom ytterligare specialregler. Det intresse, som tillgodosåges genom en reglering av vinstbeskattningen vid expropriation, vore icke så tungt vägande, att det nu borde giva anledning till en specialregel. Mot den föreslagna författningstexten i och för sig hade länsstyrelsen icke någon erinran.

Länsstyrelsen i Skaraborgs län anser beskattningsreglerna för inkomst av realisationsvinst vara i behov av en allmän översyn bl. a. därför att ingen hänsyn toges till variationer i penningvärdet från tid till annan. En rättvis taxering av realisationsvinster vore icke möjlig med nuvarande lagbestämmelser. Realisationsvinster vore ej sällan kumulerade inkomster, och det finge anses obilligt att under flera år kumulerade inkomster sammanfördes i ett belopp, som beskattades efter samma progression som en årsvinst. Vid tvångsrealisation tillkomme visserligen som särskilt moment, att vederbörande ägare betoges möjligheten att uppskjuta försäljningen tills skattefrihet inträdde för vinsten, men det vore icke riktigt, att en realisationsvinst skulle undantagas från beskattning av den anledningen att tvångsrealisation förelåge. Oberoende av om försäljningen skedde av fri vilja eller på grund av expropriation uppstode ju samma vinst, och det syntes vara själva inkomstförvärvet, som borde vara grunden för beskattningen, ej de yttre omständigheter, som föranlett försäljningen. Att söka ur taxeringssynpunkt uppdelade realisationsvinsterna i spekulationsvinster och andra realisationsvinster skulle komma att i praktiken visa sig svår genomförbart. Taxeringsväsendet torde i stort sett sakna förutsättningar att avväga subjektiva moment för de skattskyldigas inkomstförvärv. Redan uppgiften att objektivt bestämma de beskattningsbara inkomsternas exakta belopp innebure i och för sig utomordentliga svårigheter för beskattningsmyndigheterna. Dessa borde därför helt befrias från subjektiva överväganden om inkomsternas karaktär för beskattningen.

Länsstyrelsen i Värmlands län yttrar:

Länsstyrelsen kan visserligen dela uppfattningen att det ofta icke är tillfredsställande att ersättningar för tvångsavhändelse av egendom göras till föremål för beskattning. Ändock är länsstyrelsen tveksam beträffande lämpligheten att i kommunalskattelagen införa den föreslagna bestämmelsen, då det icke torde kunna undgås att densamma skulle få icke önskvärda konsekvenser.

Ett sammanhang, som synes böra beaktas, är vilken inverkan ett införande av befrielse från skattskyldighet för vinst vid tvångsförsäljning kan förväntas.

tas medföra på en eventuell jordvärdestegringskatt. En expropriation eller liknande tvångsupplåtelse av mark för framdragande av väg medför ju axiomatiskt högre värde för omgivande ägor. Det synes länsstyrelsen med hänsyn härtill icke alldeles självfallet att vinsten av tvångsupplåtelsen skall lämnas skattefri.

Länsstyrelsen är därför icke för sin del för närvarande beredd att reservationslöst ansluta sig till det föreliggande förslaget.

Den föreslagna bestämmelsen synes icke giva tillräcklig ledning för avgörande av beskattningsfrågan vid de olika varianter, som kunna uppkomma, då efter expropriation av en större eller mindre del av en fastighet återstoden säljes under förhållanden, som giva anledning till tillämpning av reglerna för realisationsvinstbeskattning. Länsstyrelsen åsyftar härmed närmast huruvida vid realisationsvinstens beräkning ersättningen för det exproprierade området skall inbegripas eller uteslutas. Tolkningen av undantagsbestämmelsen »finnes det ej uppenbart att avyttringen skulle ägt rum även om tvång icke förelegat» synes även komma att bereda svårigheter. Huru skall exempelvis förfaras om det är ostridigt att ägaren avsett att sälja men först efter sådan tid att realisationsvinstbeskattning icke kunnat ifrågakomma? En närmare utredning i dessa hänseenden synes länsstyrelsen vara av värde innan förslaget framlägges för antagande till lag.

I ett par yttranden föreslås, att endast viss del av uppkommen realisationsvinst skall i förevarande fall anses utgöra skattepliktig inkomst.

Länsstyrelsen i Gävleborgs län finner sig sålunda icke utan vidare kunna tillstyrka genomförande av förslaget, enär en sådan bestämmelse skulle innebära en betänklig orättvisa mot andra skattskyldiga. Därest någon lindring i skattskyldigheten ansåges böra ifrågakomma med hänsyn till det tvångsläge, vari ägaren av egendomen blivit försatt genom expropriationsförfarandet, syntes annan framkomlig väg icke finnas än att en bestämmelse infördes om att viss procentuellt bestämd del av ersättningen icke skulle medräknas vid beräkningen av realisationsvinsten, t. ex. 25 procent.

Vidare förklarar *länsstyrelsen i Uppsala län*, att länsstyrelsen ställde sig synnerligen tveksam till huruvida realisationsvinst uti ifrågavarande fall borde helt undgå beskattning. Utan tvivel hade starka skäl anförts för skattefrihet, men enligt länsstyrelsens förmenande skulle någon orättvisa icke begås mot de skattskyldiga, därest halva realisationsvinsten beskattades. Skälig hänsyn ansåge länsstyrelsen därvid hava tagits dels till det överpris, som fastigheten under nu rådande onormala förhållanden betingade på grund av penningvärdets försämring, och dels till de olägenheter för markägaren, som vore förbundna med markens avstående genom tvångsförfarande. Enligt länsstyrelsens mening borde därför 50 procent av realisationsvinsten upptagas till beskattning utom då skattskyldig förvärvat egendom i spekulations syfte med kännedom om blivande tvångslösen, i vilket fall hela vinsten borde beskattas. Samma skatteplikt borde gälla i fråga om lös egendom.

I ett par yttranden beröres frågan om beskattning av ersättning, som arrendator erhållit för avstående av arrenderätt vid expropriation av fastighet.

Länsstyrelsen i Hallands län anför sålunda:

Inom Hallands län har under år 1943 med stöd av Kungl. Maj:ts förordnande den 27 november 1942 expropriation ägt rum av bl. a. nyttjanderätterna till vissa fastigheter i Vapnö socken, vilka fastigheter ingått i det för Hallands flygflottilj erforderliga markområdet. Vederbörande arrendatorer hava av häradsrätten tillerkänts ersättningar varierande mellan 13 742 och 62 241 kronor för de sålunda avstådda nyttjanderätterna. Huruvida dessa ersättningar beröras av den i promemorian föreslagna skattebefrielsen kan möjligen vara tveksamt. Emellertid visa ersättningarna, att det vid expropriationer kan vara fråga om stora belopp, som till en stor del måste hänföra sig till beskattningsbar inkomst. Länsstyrelsen vill därför för sin del föreslå, att viss del t. ex. 50 % av realisationsvinsten respektive av ersättningen för upplåtelsen beskattas.

Lantbruksförbundet anför i denna del:

Under kriget hava i åtskilliga fall arrendatorer tvingats avflytta från av dem under lång tid brukade, ofta »i arv» bekomna arrenden. Den ersättning, som genom expropriationen tillerkänts vederbörande, har därvid upptagits till beskattning som intäkt av jordbruksfastighet i den mån den motsvarar framtida avkastning av fastigheten under den återstående arrendetiden. Jämväl här kommer alltså en kumulerad beskattning att äga rum, vilken i allmänhet blir i hög grad betungande. I många av dessa fall är det det av arrendatorn under tidigare år nedlagda arbetet å fastigheten som medfört, att fastigheten erhållit en god hävd och i följd därav en ökad avkastning. Det synes då ofta obilligt, att arrendatorn genom nämnda tvångsförfarande skall ställas inför utsikten att efter erläggandet av den skatt, som belöper å expropriationsersättningen, blott bliva i stånd att skaffa ett arrende avsevärt sämre än det han tidigare haft. Arrendatorn kompenseras visserligen genom att han så att säga i förskott får ut den framtida avkastningen och därigenom kan göra denna räntebärande, men är denna compensation icke på något sätt fullvärdig på grund av den höga beskattning, som nu är rådande.

Lantbruksförbundet yttrar vidare att vad sålunda anförts dock icke borde giva anledning till uppskov med den föreslagna lagstiftningen, därest de framförda synpunkterna icke kunde beaktas utan ytterligare tidskrävande utredning.

Lantbruksstyrelsen framhåller, att det tvivelsutan skulle kunna anses ligga en viss rättvisa och likställighet däri, att arrendator finge åtnjuta samma skattelättnad i förevarande avseende som jordägare, men att lantbruksförbundets förslag härutinnan icke syntes ligga helt i linje med de i promemorian framlagda förslagen. Ett dylikt förslag torde i vart fall ej kunna realiserats förrän utredning verkställts om dess konsekvenser i olika avseenden.

Länsstyrelsen i Kristianstads län framhåller, att samma skäl torde kunna åberopas för skattebefrielse i fråga om arrendators ersättning vid frånträddande av arrende av fastighet, som blivit exproprierad, som i fråga om jordägares ersättning i motsvarande fall.

Såsom bevillningsutskottet anför i sitt betänkande nr 49/1945 och som *Departementschefen.* jämväl flertalet av de hörda myndigheterna funnit, synes det icke tillfredsställande att realisationsvinst, som uppkommit vid expropriation eller annan tvångslösen av fast eller lös egendom, beskattas såsom inkomst. Enligt gäl-

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

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

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

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

Enligt departementspromemorian skulle skattebefrielse icke äga rum i de fall, då det funnes uppenbart att avyttringen skulle ägt rum även om tvång

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

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

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

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

Det bör framhållas att den i departementspromemorian förordade skattefriheten avser endast sådan inkomst, som är att hänföra till realisationsvinst i skattelagarnas mening. Om den vid avyttring av inventarier erhållna ersättningen till en del är hänförlig till realisationsvinst och till en annan del — motsvarande återvunna värdeminskningsavdrag — utgör inkomst av rörelse,

avses alltså endast den förra delen skola vara skattefri. Jag finner icke skäl att i detta sammanhang föreslå någon utvidgning av skattefriheten utöver vad i promemorian sålunda förutsatts. Ej heller anser jag skäl föreligga att förordna skattebefrielse i de fall, då försäljningen icke föranletts av rättsligt tvång utan t. ex. beror på att ägaren nödgas avflytta från orten.

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

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

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

Såsom tidigare omnämnts torde de bestämmelser, som avses skola reglera frågan om skattefrihet i de förut berörda fallen, böra hava endast provisorisk karaktär. Med hänsyn härtill böra de icke intagas i kommunalskattelagen utan upptagas i en särskild författning. Det är angeläget att de föreslagna bestämmelserna tillämpas redan beträffande försäljningar och upplåtelser, som ägt rum under år 1946. Enligt övergångsbestämmelserna till upphördsförordningen efterskänkes visserligen i princip skatt för inkomst, förvärvat under år 1946, men under vissa förutsättningar uttages skatt för bland annat inkomstökning, som motsvaras av realisationsvinst. Jag förordar därför att ifrågavarande bestämmelser skola träda i kraft omedelbart efter utfärdandet av författning i ämnet och tillämpas redan vid 1947 års taxering.

I enlighet med det nu anförda har inom finansdepartementet utarbetats förslag till *förordning om skattefrihet i vissa fall för realisationsvinst vid expropriation m. m.*

Föredragande departementschefen hemställer härefter, att ifrågavarande författningsförslag måtte genom proposition föreläggas riksdagen till antagande.

Med bifall till denna av statsrådets övriga ledamöter biträdda hemställan förordnar Hans Maj:t Konungen, att proposition av den lydelse, bilaga till detta protokoll utvisar, skall avlätas till riksdagen.

Ur protokollet:

Karl-Ingmar Edstrand.