

Marköverföringar och uppskavsregler vid realisationsvinstbeskattningen

Av kammarrättsrådet C. O. Sandström

Riksdagen har i december 1971 beslutat vissa ändringar i gällande regler för realisationsvinstbeskattningen och därmed sammanhängande uppskavsbestämmelser. Även om ändringarna rör detaljer i lagstiftningen innebär de likväl nyheter av icke oväsentlig betydelse för dem som kan beröras därav.

Förarbetena till de nya bestämmelserna är att finna i prop. 1971:135 (jfr SkU 64, rskr 288).

De nya bestämmelserna återfinns i SFS nr 925–927.

Ändringarna gäller dels beskattningen vid marköverföringar enligt fastighetsbildningslagen och dels förutsättningarna för uppskavsbestämmelsernas tillämpning.

Marköverföringarna

Beträffande marköverföringarna beror ändringarna på att hittills gällande realisationsvinstregler i vissa delar hänvisat till bestämmelser i 1926 års jorddelningslag (JDL) angående marköverföringar i samband med ägoutbyte och laga skifte. Eftersom denna lag fr o m den 1.1.1972 ersätts av den av 1970 års riksdag antagna fastighetsbildningslagen (FBL), blev det alltså tekniskt nödvändigt att ändra hänvisningarna.

Hittillsvarande ordning

I princip avsåg realisationsvinstbeskattningen, när den infördes, i första hand att träffa vinst vid icke yrkesmässig avyttring av egendom. Med avyttring förstods alltså fall när äganderätten till egendomen enligt avtal överförts till ny ägare genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Däremot hänfördes inte till sådana överlåtelser t ex överföring av mark i samband med laga skifte eller ägoutbyte. Dessa överföringar ansågs i princip böra falla utanför realisationsvinstbeskattningen. Men även om man vid dessa förrättningar var inriktad på att så långt möjligt verkställa dem genom byten av mark mot mark av lika uppskattningsinnehåll, kunde det dock ofta inträffa att en fastighet vid förrättningen tilldelades för lite mark, d v s i mindre omfattning än som svarade mot fastighetens ägokrav. Med hänsyn härtill medgav JDL:s bestämmelser att i fall som dessa skillnaden utjämnades i pengar. Möjligheterna till sådan ägokravsjämknings var dock länge ganska begränsade och detta gällde vare sig fråga var om förrättningar som kunde genomföras tvångsmässigt, d v s mot fastighetsägarens vilja, eller om frivilliga förrättningar. I båda fallen uppställdes JDL vissa procentgränser för storleken av den avvikelse från uppskattningsinnehållet som inte fick överskridas. Dessa gränser varierade mellan 5 till 25 %. Trots att i dessa fall en utjämning av vad som brast i markens uppskatt-

ningsinnehåll kunde ske i pengar, var realisationsvinst som eventuellt uppkom genom markavståelsen i dessa sammanhang undantagen från beskattning.

Från och med den 1 april 1968 utvidgades möjligheterna till frivillig förändring av fastigheternas storlek i samband med ägoutbyte och laga skifte. Nya bestämmelser härom infördes i 8 kap. 4 a § och 13 kap. 2 b § JDL. Storleksförändringarna genom dessa marköverföringar kunde i princip bli obegränsade och kunde ske även mot vederlag i endast pengar. Därmed kunde en marköverföring framstå som en vanlig markförsäljning. Med hänsyn härtill infördes år 1968 skatteplikt för vinst genom dylika frivilliga marköverföringar enligt förslag i prop. 1968:88. I punkt 4 av anvisningarna till 35 § KL föreskrevs att dessa överföringar skulle anses lika med avyttring. Uppkommande vinst likställdes med expropriationsvinst och skulle alltså inte beskattas till större del än 75 % även om innehavstiden understeg två år. Övriga marköverföringar i samband med ägoutbyte eller laga skifte enligt JDL skulle liksom tidigare vara undantagna från beskattning.

Departementspromemorian

Med anledning av FBL:s införande aktualiserades som framgått av det föregående frågan om de ändringar i KL:s realisationsvinstregler som kunde förändras därav. Förslag till sådana ändringar framlades i en departementspromemoria (Ds Fi 1971:7).

I promemorian ifrågasattes om inte all marköverföring enligt FBL, såväl frivillig som tvångsmässig, i skattehänseende borde likställas med avyttring och därmed falla inom beskattningsområdet. Vissa praktiska skäl ansågs dock tala mot en sådan lösning. I stället föreslogs i promemorian i stort sett ett bibehållande av skillnaden mellan de övervägande tvångsmässiga marköverföringar som föll utanför realisationsvinstbeskattningen och de mestadels frivilliga marköverföringar som hänfördes till beskattningsområdet. I enlighet härmed skulle enligt promemorian med avyttring av fastighet likställas 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.

Den nya ordningen

I prop. 1971:135 avvisade departementschefen förslaget att låta den hittillsvarande ordningen bestå. Enligt hans mening kunde man inte bortse från att reglerna för marköverföring genom fastighetsreglering enligt FBL innebär en ganska väsentlig omläggning i förhållande till JDL:s regler. Inte ens för de marköverföringar som skall kunna genomföras tvångsmässigt föreskriver de nya reglerna någon begränsning i fråga om överföringens relativa storlek, framhöll departementschefen, som därför ifrågasatte om det fanns anledning att behandla frivilligfallen och tvångsfallen olika. Å andra sidan ansåg sig departementschefen inte kunna förorda den lösning som i promemorian angetts vara den principiellt riktiga, nämligen att med avyttring likställa alla marköverföringar på grund av fastighetsreglering utan undantag. Departementschefen kom i stället till resultatet att en realisationsvinstbe-

skattning kunde anses motiverad endast i de fall då marköverföringen kunde sägas innebära en försäljning. En sådan karaktär hade överföringen om och i den mån ersättning för den enligt 5 kap. FBL avstådda marken utgick i pengar.

De nya reglerna har därför utformats så att en vinstbeskattning kan aktualiseras endast i de fall då ersättning för avstådd mark helt eller delvis utgår i pengar. Har mark avståtts mot vederlag i både mark och pengar, skall beskattningen avse endast den del av vinsten som hänför sig till kontantersättningen. Det är likgiltigt om marköverföringen grundar sig på en frivilligt eller tvångsmässigt genomförd förrättning.

Då man av praktiska skäl ansett sig böra undanta smärre kontantersättningar från beskattning, gäller att beskattning kommer i fråga bara när den eller de ersättningar i pengar som den skattskyldige fått under ett beskattningsår överstigit 5 000 kr.

Det nu sagda gäller marköverföringar som sker på grund av fastighetsreglering enligt 5 kap. FBL. När mark avstås genom inlösen enligt 8 kap. FBL utgår ersättning enbart i pengar. Vid sådan inlösen skall vinstbeskattning alltid ske. Någon beloppsgräns under vilken beskattning inte sker har inte uppställts.

Vare sig fråga är om marköverföring enligt 5 kap. eller 8 kap. FBL skall endast 75 % av vinsten beskattas, oavsett om den avstådda marken innehafts kortare eller längre tid än två år. Här gäller alltså samma regel som i expropriationsfallen.

Vinstberäkning vid marköverföring

För att belysa hur vinstberäkningen skall ske enligt de nya reglerna när en person genom fastighetsreglering enligt 5 kap. FBL avstått mark mot vederlag i såväl mark som pengar kan anföras följande från propositionen hämtade 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 indexuppräknning 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.

Av propositionen framgår att departementschefen kände behov av att även reglera hur hänsyn skall tas till en tidigare vinstberäkning när den skattskyldige senare säljer den fastighet från vilken han avstått mark genom fastighetsreglering enligt FBL.

Det måste nämligen, framhöll departementschefen, 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, skall enligt de nya reglerna vinsten beskattas endast till den del densamma belöper på penningersättningen. I det senare fallet anses 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.

Vinstberäkning vid senare försäljning

För att 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, d v s 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. Används vid vinstberäkningen ett efter fastighetsregleringen åsatt taxeringsvärde, som inte innefattar den avstådda marken, behöver givetvis någon avräkning inte göras.

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 samband med de nu berörda ändringarna utbyttes även hänvisningen i punkt 9 första stycket av anvisningarna till 21 § KL till 14 kap. 8 § JDL angående skogslikvider mot en hänvisning till 5 kap. 10 § FBL. Av propositionen framgår att eventuella ändringar i fråga om beskattningen av skogslikvider ansågs böra prövas i samband med reglerna för skogsbeskattningen över huvud taget.

Vidare höjdes det schablonavdrag om 500 kr, som enligt hittills gällande regler kunnat medges skattskyldig som realisationsvinstbeskattas för vissa engångsersättningar, till 2 000 kr. Det är här fråga om ersättningar på grund av vissa inskränkningar i förfoganderätten till fastighet, ersättningar för upplåtelse av nyttjanderätt m m, allt enligt punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 35 § KL.

Uppskovsreglerna

År 1968 infördes som bekant bestämmelser som ger de skattskyldiga möjlighet att i vissa fall få uppskov med beskattningen av realisationsvinst. Bestämmelserna därom finns i en särskild förordning (SFS 1968:276). En redogörelse för bestämmelsernas innebörd har lämnats i denna tidskrift, 1968 sid 259 ff. Det kan erinras om att uppskovsmöjligheten står till buds bara i vissa situationer som är särskilt angivna i förordningen. Den kanske vanligaste av dem är när fastighet tagits i anspråk genom expropriation eller liknande tvångsförfarande. Men också de förut behandlade marköverföringarna mot ersättning i pengar kan kvalificera för uppskov.

Har den skattskyldige haft skattepliktig realisationsvinst av angivna slag, och har denna vinst uppgått till minst 3 000 kr, gäller att den skattskyldige kan få uppskov med vinstbeskattningen. Sådant uppskov kan han få, om han avser att inom viss

tid förvärva ersättningsfastighet som är jämförlig med den fastighet till vilken realisationsvinsten hänför sig. Förvärvet av ersättningsfastigheten skall ha skett före utgången av tredje kalenderåret efter det år då realisationsvinsten uppkommit.

I propositionen konstaterades att 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.

Tidssambandet

Vad som framför allt föranlett kritik är det förhållandet att uppskavsreglerna enligt rådande praxis ansetts inte kunna tillämpas om ersättningsfastigheten anskaffats före den realisationsvinstgrundande avyttringen. Frågan om det tidsmässiga sambandet mellan avyttringen och förvärvet togs bl a upp i ett par motioner till 1970 års riksdag.

Man pekade där på att sådana fall 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 sin fastighet kan i många fall ha ett starkt intresse av 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.

Som belysande exempel härpå anfördes i propositionen vissa tvångsförsäljningar som aktualiserats för att bereda plats för det planerade storflygfältet i Sturup. I sammanhanget nämndes fall där tillträde på grund av ersättningsanskaffningen kommit att ske dagen före den realisationsvinstgrundande avyttringen. I andra fall hade 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 propositionen uttalade departementschefen att gällande bestämmelser enligt hans mening fått en för snäv utformning i det hänseende varom här är fråga. Det framstår som rimligt, anförde han, att uppskov kan medges även i sådana fall som de redovisade, oavsett om ersättningsanskaffningen ägt rum före den realisationsvinstgrundande avyttringen eller om den är avsedd att äga rum senare.

I enlighet med det sagda kan alltså uppskavsbestämmelserna enligt deras ändrade lydelse bli tillämpliga även när den skattskyldige förvärvat en ersättningsfastighet innan han avyttrat sin tidigare innehavda fastighet.

Enligt departementschefen borde som förutsättning för uppskov i fall som dessa gälla att det kan antas att samband föreligger mellan förvärvet och avyttringen. Detta har i de ändrade bestämmelserna uttryckts så att förvärvet skall ha skett för att ersätta den avyttrade fastigheten.

I propositionen framhöll departementschefen att, när fråga är om sådana tvångs- betonade avyttringar på vilka uppskavsbestämmelserna är tillämpliga, det inte bör vara förenat med några svårigheter för den skattskyldige att påvisa att ett sådant

samband föreligger. Han fann det därför inte erforderligt att föreslå någon fixerad tidsgräns inom vilken samband skall presumeras föreligga. Frågan om uppskov bör alltså, anförde departementschefen, prövas med hänsyn till omständigheterna i det särskilda fallet utan att alltför stränga krav ställs på bevisningen.

Ersättningsfastighet

Också frågan om tolkningen av begreppet ersättningsfastighet hade berörts i de nämnda motionerna.

Som praktiskt exempel på tolkningsfrågan angavs i propositionen rättsfallet i RÅ 1969 ref 34. Målet gällde en skytteförenings fastigheter med skjutbanor m m vilka delvis skulle tas i anspråk för vägändamål. Fastigheterna skulle därför säljas till kommunen. Ersättning skulle erhållas såväl i mark som i pengar. Utgången i målet blev att föreningens förvärv av markområdet kunde anses som ett sådant förvärv av ersättningsfastighet som kunde föranleda uppskov med realisationsvinstbeskattningen. 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 inte vara att anse som kostnad för förvärv av ersättningsfastighet enligt uppskovsförordningen. I propositionen angavs att utgången i målet ansetts innebära 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 avsåg att senare bebygga, byggnadskostnaden inte får medräknas i vederlaget för ersättningsfastigheten.

De sålunda påtalade tolkningarna av begreppet ersättningsfastighet ledde till att uppskovsbestämmelserna ändrades 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, skall alltså i enlighet med vad som framhölls i propositionen, uppskovet kunna avse även den del av realisationsvinsten som kan antas belöpa på dessa byggnadsarbeten.

Uppskovsmöjligheten enligt de nya bestämmelserna omfattar även det fallet att t ex ett företag, som nödgats 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.

I detta sammanhang kan nämnas att också förordningen om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet (SFS 1967:752) ändrats så att med anskaffning av ersättningsfastighet avses även ny-, till- eller ombyggnad på fastighet för användning i rörelse. Härigenom har man

också beträffande denna förordning velat möjliggöra en smidigare tillämpning när det gäller bedömningen av begreppet ersättningsfastighet.

Beträffande anskaffningen av ersättningsfastighet kan vidare nämnas att departementschefen med anledning av en skrivelse från lantbrukets skattedelegation berörde bl a frågan i vad mån bestämmelserna i 4 § uppskovsförordningen om den skattskyldiges anmälningskyldighet vid sådan anskaffning är tvingande eller ej i ett läge, när han förvärvat viss fastighet men inte själv vill anse den utgöra ersättningsfastighet utan avser att anskaffa ytterligare en fastighet.

Departementschefen uttalade i propositionen att enligt hans mening den skattskyldige i ett sådant fall bör ha valrätt. I och med att han inte utan dröjsmål gjort anmälan beträffande den första fastigheten kan den inte behandlas som ersättningsfastighet, anförde departementschefen som tillade, att den skattskyldige då löper risk att den uppskjutna realisationsvinsten återförs till beskattning, om inte en anskaffning som han själv godtar såsom ersättningsanskaffning sker inom den föreskrivna tiden.

Tidsfristerna

Enligt hittillsvarande bestämmelser räknas treårsfristen för ersättningsfastighetens anskaffande så att detta enligt förordningens 2 § skall ha skett före utgången av tredje kalenderåret efter det år, då realisationsvinsten uppkommit.

Då det avgörande för frågan om när en realisationsvinst skall beskattas är när någon del av köpeskillingen utbetalas till säljaren eller i vart fall blir för denne tillgänglig för lyftning, har det ansetts riktigare att beräkna tidsfristen med utgångspunkt från det år då beskattningen aktualiseras än att utgå från den tidpunkt då realisationsvinsten teoretiskt uppkom.

Bestämmelsen i 2 § uppskovsförordningen har därför ändrats så att treårstiden i fortsättningen innebär att ersättningsanskaffningen skall ha skett före utgången av tredje kalenderåret efter det år, då realisationsvinsten uppgetts eller bort uppges till beskattning i den skattskyldiges självdeklaration.

På motsvarande sätt gäller enligt 3 § numera att ansökan om uppskov skall vara inkommen till skatterättens kansli före utgången av året efter det år då realisationsvinsten uppgetts eller bort uppges till beskattning.

Likaså har en redaktionell anpassning gjorts i 4, 5 och 8 §§ så att där talas om taxering resp eftertaxering för det år då *skattskyldighet* för realisationsvinsten uppkom i stället för som tidigare det år då realisationsvinsten uppkom.

Andra, ej behandlade frågor

I den förut nämnda skrivelsen nämndes vissa frågor som inte togs upp till behandling i propositionen. Delegationen hade bl a föreslagit en förlängning av uppskovstiden till fem år. Vidare hade berörts frågan om sättet för den uppskjutna vinstbeskattningens återförande till beskattning när ersättningsanskaffning inte kommit till stånd inom den föreskrivna tiden. Departementschefen uttalade beträffande dessa frågor att de enligt hans mening var av den art som inte kunde lösas

omedelbart i detta sammanhang utan lämpligen borde ankomma på realisationsvinstkommittén att ompröva.

Ikraftträdandet m m

I fråga om *marköverföringarna* enligt de nya reglerna i FBL träder de nya skattebestämmelserna formellt i kraft omedelbart och tillämpas första gången vid 1972 års taxering. Men då FBL träder i kraft först i och med 1972 års ingång kan beskattningsreglerna i realiteten tillämpas endast på sådana marköverföringar som sker efter 1972 års ingång. Enligt uttrycklig föreskrift i övergångsbestämmelserna skall äldre bestämmelser alltjämt tillämpas på marköverföringar enligt 1926 års JDL. Det är då att märka att sådana överföringar kan ske genom förrättning som pågår även efter 1972 års ingång, om förrättningen påbörjats dessförinnan. I dessa fall skall alltså de äldre skattereglerna fortfarande tillämpas.

De ändrade *uppskovsbestämmelserna* skall träda i kraft omedelbart. Härvid bör observeras att de utvidgade uppskovsmöjligheter som de nya bestämmelserna innebär — närmast med avseende på det tidsmässiga sambandet mellan avyttring och ersättningsanskaffning men också i fråga om t ex ersättningsanskaffningens omfattning — inte har begränsats till att avse endast sådana realisationsvinster som uppkommer efter ikraftträdandet av de nya bestämmelserna. Även skattskyldiga, som på grund av bestämmelsernas tidigare gällande lydelse vägrats uppskov eller fått uppskov i endast begränsad omfattning, har ansetts böra ges samma möjlighet att få uppskov i den större omfattning som de skulle haft, om de nya bestämmelserna varit gällande redan när den ursprungliga lagstiftningen tillkom. Övergångsbestämmelserna innehåller därför föreskrift om extraordinär besvär rätt för skattskyldiga som hör till denna kategori och som under något av åren 1969—1971 taxerats för realisationsvinst som uppkommit efter år 1967. Härigenom kan alltså även en skattskyldig, som genom ett lagakraftvunnet beslut förvägrats uppskov enligt tidigare bestämmelser, i särskild ordning föra talan om uppskov i enlighet med de nya reglerna. För sådan talan gäller taxeringsförordningens regler.

I fråga om bestämmelserna om avsättning till återanskaffningsfond skall ändringen träda i kraft omedelbart och tillämpas första gången vid 1972 års taxering.