

Ändrade regler för beskattning av realisationsvinster

Av kanslirådet Anders Swartling och assessorn Stig von Bahr

1 Lagstiftningens bakgrund m. m.

I maj 1976 antog riksdagen med få ändringar regeringens förslag om ändrade regler för beskattning av realisationsvinster (prop. 1975/76: 180, SkU 63, rskr 389, SFS 343-347). I det följande lämnas en översikt över innehållet i den nya lagstiftningen. Först bör dock i korthet erinras om lagstiftningens bakgrund.

Uppfattningen om hur kapitalvinsterna skall behandlas vid inkomstbeskattningen har växlat under årens lopp. I den debatt som föregick tillkomsten av KL var det en vanlig åsikt att beskattningen bara skulle träffa spekulationsvinster. Det ansågs dock inte möjligt att i det enskilda fallet fastställa om spekulations syfte verkligen förelåg. I stället valde man att göra skatteplikten beroende av att avyttringen skett inom viss begränsad tid efter förvärvet. Denna lösning motiverades med att det förelåg en stark presumtion för spekulations syfte om egendom avyttrades redan efter kort tids innehav. Eftersom spekulations syfte inte kunde anses föreligga om egendomen erhållits genom benefikt fång, begränsades skatteplikten till de fall då egendomen förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Tidsgränsen bestämdes till tio år för fastigheter och fem år för lös egendom. Bortsett från tidsgränserna gällde samma regler för alla slags tillgångar. År 1951 infördes s. k. avtrappningsregler, som innebar att den skattepliktiga delen av realisationsvinsten stegvis reducerades innan skattefrihet inträdde vid tio- resp. femårtidens utgång.

Det betraktelsesätt som låg till grund för KL:s ursprungliga avvägning av skatteplikten har senare övergetts. Förekomsten av spekulations syfte har förlorat i betydelse och utvecklingen har gått mot att i ökad utsträckning jämställa realisationsvinster med annan inkomst. År 1966 ansågs tiden mogen att införa s. k. evig aktievinstbeskattning (prop. 1966: 90, BeU 46, rskr 266). Lagstiftningen innebar att vinst vid avyttring av aktier o. d. efter femårtidens utgång skulle beskattas enligt schablon (skatteplikt förelåg för belopp motsvarande 10 % av nettoförsäljningspriset).

Nästa år slopades tioårsgränsen för fastigheter (prop. 1967: 153, BeU 64, rskr 383). Hela vinsten skulle beskattas vid avyttring inom två år från för-

värvet och 75 % av vinsten vid senare avyttring. Samtidigt infördes nya principer för beräkning av fastighetsvinster, nämligen indexuppräkningskostnaden och årliga s. k. 3 000-kronorstillägg för bostadsfastigheter. De båda reformerna innebar också att aktie- och fastighetsvinster blev skattepliktiga oberoende av om den avyttrade egendomen förvärvats genom benefikt eller oneröst fång.

Den lagstiftning som genomfördes åren 1966 och 1967 omfattade alltså fastigheter samt aktier och liknande värdepapper men däremot inte annan lös egendom. Som en följd av lagstiftningen kom det tidigare enhetliga systemet för realisationsvinstbeskattning att ersättas av tre olika regelsystem, ett för fastigheter, ett annat för aktier o. d. och ett tredje för övrig lös egendom. I förarbetena till lagstiftningen underströks att en samordning av de olika systemen på sikt var angelägen. År 1970 fick särskilda sakkunniga – realisationsvinstkommittén – i uppdrag att göra en översyn av realisationsvinstbeskattningen i syfte att försöka närma systemen till varandra. Visade det sig omöjligt att åstadkomma ett enhetligt system, borde kommittén enligt direktiven sträva efter att göra systemen så lika som möjligt inom ramen för ett i stort sett oförändrat sammanlagt skatteuttag för realisationsvinster.

Kommittén redovisade sitt uppdrag i betänkandet (SOU 1975: 53) Beskattning av realisationsvinster. I enlighet med direktiven begränsade sig kommittén till att försöka utarbeta ett förslag till teknisk samordning inom ramen för ett i stort sett oförändrat skatteuttag. Kommittén försökte uppnå denna samordning genom att anpassa reglerna för aktier och annan lös egendom till de regler som gällde för fastigheter. Den kunde dock konstatera att de skilda målsättningar som låg till grund för reglerna om beskattning av fastighetsvinster resp. andra realisationsvinster gjorde att en teknisk samordning kunde genomföras bara i begränsad omfattning. Beträffande fastigheter föreslog kommittén en rad ändringar av huvudsakligen teknisk karaktär. En principiell nyhet var kommitténs förslag att utvidga uppskovsreglerna till att omfatta vissa frivilliga försäljningar. I fråga om aktier o. d. föreslogs främst att avtrappningsreglerna och 10 %-schablonen skulle ersättas av ett system i vilket hela vinsten beskattas vid avyttring inom två år från förvärvet och 30 % av vinsten vid senare avyttring. Beträffande övrig egendom föreslogs att obligationer, förlagsbevis och andra rättigheter skulle behandlas på i princip samma sätt som aktier, dock med viss lindring i fråga om aktier och andelar i s. k. äkta bostadsföretag. Vissa slags lösören – konst, smycken, antikviteter o. d. – borde enligt kommittén underkastas en i tiden obegränsad realisationsvinstbeskattning medan övriga lösören helt skulle undantas från realisationsvinstbeskattningen.

Efter en omfattande remissbehandling av realisationsvinstkommitténs betänkande lade regeringen i prop. 1975/76: 180 fram sitt förslag till ändrade

realisationsvinstregler. Förslaget syftade till att dels ändra nivån på skatteuttaget, dels i övrigt genomföra vissa regeländringar av främst teknisk karaktär.

Vad först beträffar skatteuttagets höjd konstaterade departementschefen att aktievinstbeskattningen i vissa hänseenden varit alltför förmånlig för aktieägarna. Han ansåg sålunda att en beskattning enligt 10 %-schablonen ofta hade inneburit att skatteuttaget på aktievinsterna blivit avsevärt lägre än på andra inkomstslag och underströk att denna skillnad i skattebelastningen bl. a. lett till att en del skattskyldiga genom olika skatteflyktstransaktioner försökt omvandla förvärvsinkomster till kapitalvinster. Departementschefen ansåg att starka rättvisekrav och fördelningspolitiska skäl motiverade en skärpning av aktievinstbeskattningen. I fråga om beskattningen av fastighetsvinster anfördes att målsättningen i princip var densamma som vid 1967 års lagstiftning, nämligen att träffa spekulativa investeringar i mark och att å andra sidan från beskattning undanta ordinära vinster vid avyttring av egnahem, villor m. m. liksom vinster som berodde på penningvärdets fall. Enligt departementschefen hade dock utvecklingen sedan år 1967 visat att värdestegringsvinster på fastigheter befriats från skatt i en inte avsedd omfattning. Även beträffande fastighetsvinster ansågs därför fördelningspolitiska skäl motivera en viss skärpning av beskattningen. I enlighet med dessa uttalanden föreslogs i propositionen viss höjning av skatten på fastighets- och aktievinster. Förslaget innebar dock samtidigt vissa lättnader, främst i form av en utvidgning av rätten till uppskov med beskattning av fastighetsvinster. Skatteutskottet och en klar majoritet i riksdagen godtog propositionens avvägning beträffande skatteuttagets höjd.

När det gäller tekniska ändringar ansåg departementschefen att kommitténs undersökningar visat att det f. n. är svårt att utforma ett tekniskt sett enhetligt system för realisationsvinstbeskattningen. Han ansåg att detta visserligen kunde beklagas men att det trots allt inte behövde innebära någon större nackdel, eftersom man liksom hittills mycket väl kan använda olika beskattningsteknik för skilda slag av tillgångar och ändå uppnå önskade effekter. Departementschefen var inte beredd att i sammanhanget föreslå någon mer genomgripande omläggning av realisationsvinstbeskattningen. Han ansåg nämligen att resultatet av den översyn av skattesystemet som pågår inom företagskatteberedningen och 1972 års skatteutredning först borde avvaktas. Förslaget i propositionen begränsades därför främst till vissa tekniska ändringar beträffande fastigheter och aktier o. d.

Som redan nämnts hade kommittén föreslagit ändringar även beträffande annan lös egendom än aktier o. d. Departementschefen var inte beredd att f. n. ansluta sig till dessa förslag. I fråga om lösöre hänvisade han främst till de kontrollsvårigheter som kunde befaras om kommittéförslaget genomfördes.

Frågan om beskattningen av realisationsvinst på aktier och andelar i äkta bostadsföretag borde övervägas i ett större bostadspolitiskt sammanhang. Vidare ansåg han inte att det fanns anledning att f. n. föra in obligationer, förlagsbevis m. m. under de regler som gäller för aktier.

I det följande behandlas de nya reglerna om beskattning av fastighetsvinster resp. aktievinster var för sig. Dessförinnan kan det vara skäl att nämna hur bestämmelserna i 35 och 36 §§ KL med anvisningar i stort är disponerade efter de lagändringar som genomförts. 35 § 2-4 mom. täcker samma slags tillgångar som tidigare. Sålunda omfattar 2 mom. fastigheter, 3 mom. aktier och liknande värdepapper samt 4 mom. övrig lös egendom. Punkt 2 av anvisningarna till 35 § har kunnat förenklas, eftersom bestämmelserna om samordning med skogsbeskattningen utgått. Punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 36 § har omdisponerats. I den tidigare punkten 1 hade samlats både bestämmelser som var gemensamma för alla tillgångsslag och vissa särbestämmelser för t. ex. fastigheter. I den nya lydelsen innehåller punkt 1 endast en del gemensamma bestämmelser, främst vissa begreppsdefinitioner som behandlas nedan i avsnitt 2.1. De anvisningar som gäller fastigheter, aktier o. d. resp. övrig lös egendom har skilts åt och återfinns numera i punkterna 2 a, 2 b resp. 2 c av anvisningarna till 36 § KL.

2 Avyttring av fastighet

2.1 Inledning

Som nyss framhållits har några större ingrepp inte gjorts i det nuvarande systemet för beskattning av realisationsvinster vid fastighetsavyttring. En viss skärpning av beskattningen har emellertid ansetts motiverad (prop. s. 126). Denna skärpning har åstadkommit på olika sätt. För det första har föreskrivits att *hela* vinsten på grund av fastighetsavyttring skall vara skattepliktig oavsett när och av vilken anledning fastigheten avyttrats. Tidigare gällde att endast 75 % av vinsten beskattades om fastigheten innehafvs minst två år eller om fastigheten tagits i anspråk genom expropriation e. d. Enligt den nya lagstiftningen skall vidare vad som inträffat före den 1 januari 1952 i princip inte beaktas vid vinstberäkningen. Detta innebär bl. a. att indexuppräkning och 3 000-kronorstillägg får göras tidigast fr. o. m. år 1952. Ytterligare kan nämnas att bestämmelser införts om att under innehavstiden medgivna värdeminskingsavdrag på byggnad m. m. skall beaktas vid vinstberäkning med indexuppräknade belopp. Tidigare gällde att värdeminskingsavdragen – till skillnad mot förbättringskostnader – påverkade vinstberäkningen med endast sina nominella belopp.

De nya reglerna innehåller även inslag som är förmånliga för de skattskyldiga. Möjligheterna till uppskov med beskattning av realisationsvinst har

t. ex. utvidgats kraftigt. Tidigare kunde uppskov medges endast om den avyttrade fastigheten tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande. Med stöd av de nya reglerna kan uppskov medges även vid helt frivilliga försäljningar. I dessa fall gäller som förutsättning för uppskov bl. a. att avyttringen avser en jordbruksfastighet eller en schablontaxerad villafastighet samt att såväl den sålda fastigheten som ersättningsfastigheten utgör den skattskyldiges permanenta bostad. De nya uppskavsreglerna har rönt ett starkt intresse från fastighetsägarnas sida och kommer med säkerhet att få stor betydelse vid försäljning av permanentbostäder.

Den nya lagstiftningen bygger på följande terminologi (jfr punkt 1 av anvisningarna till 36 § KL). *Ingångsvärdet* utgör summan av alla kostnader för fastighetsförvärvet, dvs. i regel erlagd köpeskilling jämte inköpsprovision, stämpelskatt o. d. I vissa fall kan dock ingångsvärdet beräknas med ledning av fastighetens taxeringsvärde visst år. Som *förbättringskostnad* räknas kostnad för ny-, till- eller ombyggnad samt sådan reparations- och underhållskostnad av schablontaxerad fastighet som jämföras med förbättringskostnad (jfr nedan avsnitt 2.3). Såväl ingångsvärdet som förbättringskostnader får indexuppräknas. Eftersom inköpsprovision, stämpelskatt o. d. ingår i ingångsvärdet kommer även dessa poster – till skillnad mot tidigare – att bli föremål för indexuppräknings.

Omkostnadsbeloppet utgör summan av alla omkostnader för egendomen, dvs. i första hand ingångsvärdet och förbättringskostnaderna (efter indexuppräknings). Till omkostnadsbeloppet får i vissa fall läggas de fasta 3 000-kronorstilläggen. Vid vinstberäkningen skall omkostnadsbeloppet minskas med summan av årliga värdeminskingsavdrag o. d. som belöper på tid före avyttringen (se vidare avsnitt 2.6). Även dessa avdrag skall indexuppräknas. Realisationsvinst uppkommer om vederlaget för den avyttrade fastigheten – efter avdrag för försäljningsprovision och liknande kostnader – överstiger det med hänsyn till fasta tillägg och värdeminskingsavdrag justerade omkostnadsbeloppet.

Det fastighetsbegrepp som används i skatterätten är identiskt med det civilrättsliga. När det i KL talas om fastighet avses alltså tillgångar som enligt jordabalken utgör fast egendom. Bestämmelserna i KL om fastighet skall dock i princip tillämpas även på byggnad som är lös egendom (4 § KL). Realisationsvinstreglerna gäller vidare oavsett om fastigheten är belägen inom eller utom riket och äger tillämpning även på tomträtt, strömfall och rätt till vattenkraft (35 § 2 mom. sista stycket KL).

En riktig realisationsvinstberäkning förutsätter att intäktssidan (vederlaget) avser samma egendom som avdragssidan (det justerade omkostnadsbeloppet). Tillämpningen av denna i och för sig självklara princip kompliceras av att vederlaget för vissa delar av en fastighet, exempelvis s. k. fasta inventarier,

vid fastighetsavyttringen skall redovisas som intäkt av jordbruksfastighet eller intäkt av rörelse. Tidigare var det oklart i vad mån en "klyvning" av en fastighet på en fastighetsdel och en inventariedel skulle äga rum vid vinstberäkningen. I den nya lagstiftningen föreskrivs därför uttryckligen att realisationsvinstberäkningen skall omfatta endast själva marken samt sådana delar av fastighetens byggnader och markanläggningar som skattemässigt inte behandlas som jordbruks- eller rörelsetillgångar. Värdet av tillgångar som i skattehänseende behandlas som jordbruks- eller rörelseinventarier skall således - även om de utgör fast egendom - varken tas med på intäkts- eller avdragsidan.

2.2 Fastställande av ingångsvärde

Vid realisationsvinstberäkningen måste hänsyn tas till bl. a. förbättringskostnader och värdeminskningsskatt. Detta kan ge upphov till betydande utredningsproblem om den skattskyldige innehåft fastigheten under en lång följd av år. Mot denna bakgrund föreskrivs i den nya lagstiftningen att en fastighet skall anses anskaffad tidigast den 1 januari 1952. Som huvudregel gäller att ingångsvärdet på en fastighet, som förvärvats före år 1952, skall motsvara 150 % av fastighetens taxeringsvärde enligt 1952 års allmänna fastighetstaxering. Kan den skattskyldige visa att den faktiskt erlagda köpeskillingen överstiger 150 % av 1952 års taxeringsvärde, har han emellertid rätt att använda köpeskillingen som ingångsvärde. Även i detta fall skall dock fastigheten - såvitt gäller indexuppräknings-, förbättringskostnader, 3 000-kronorstillägg m. m. - anses förvärvad den 1 januari 1952.

Ingångsvärdet för en fastighet vars taxeringsvärde enligt 1952 års allmänna fastighetstaxering är 100 000 kr. blir således - under förutsättning att fastigheten förvärvats tidigare än år 1952 - normalt 150 000 kr. Kan den skattskyldige visa att köpeskillingen uppgått till exempelvis 170 000 kr, får emellertid detta belopp utnyttjas som ingångsvärde. Förbättringskostnader för år 1952 får inte medräknas även om förbättringen avser t. ex. uppförande av ett hus på en tidigare anskaffad tomt.

För fastigheter som förvärvats fr. o. m. år 1952 skall som princip den faktiskt erlagda köpeskillingen (jämt stämpelskatt o. d.) tas upp som ingångsvärde. Lika som hittills skall man, såvida fastigheten förvärvats genom arv, gåva eller annat benefikt fång, utgå från det vederlag som betalats vid närmast föregående onerösa fång. Vidare behålls möjligheten att vid förvärv genom arv, testamente eller genom bodelning i anledning av makes död utgå från fastighetens taxeringsvärde året före det år då dödsfallet inträffade. Rätten för skattskyldig, som innehåft fastigheten i minst 20 år, att bestämma ingångsvärdet med ledning av taxeringsvärdet 20 år före avyttringen finns också kvar.

Om ingångsvärdet fastställs på grundval av visst års taxeringsvärde gällde

tidigare att ingångsvärdet fick tas upp till 150 % av taxeringsvärdet. Denna procentsats skall alltså tillämpas beträffande taxeringsvärden som åsatts tidigare än år 1970. Fr. o. m. 1970 års fastighetstaxering reduceras emellertid procenttalet till 133. Denna reduktion har motiverats med att taxeringsvärdesnivån fr. o. m. 1970 års taxering höjts från 2/3 till 3/4 av marknadsvärdet.

I föregående avsnitt konstaterades att realisationsvinstberäkningen skall omfatta endast själva marken samt sådana delar av byggnader och markanläggningar som skattemässigt inte behandlas som inventarier (punkt 2 a första stycket av anvisningarna till 36 § KL). Denna uppdelning av en fastighet vållar inte några bekymmer på intäktssidan eftersom vederlaget för de tillgångar som inte skall tas med vid realisationsvinstberäkningen – fasta inventarier o. d. – skall redovisas som intäkt av jordbruksfastighet eller rörelse. Beräknas omkostnadsbeloppet med ledning av verkliga kostnader uppstår inte heller några principiella problem på avdragssidan. Den del av inköpspriset och förbättringskostnaderna som inräknats i avskrivningsunderlaget för fasta inventarier o. d. skall i detta fall avräknas från omkostnadsbeloppet.

Beräknas ingångsvärdet med utgångspunkt i fastighetens taxeringsvärde uppkommer däremot vissa problem. Även i detta fall skall ingångsvärdet i princip reduceras med den del därav som kan anses belöpa på fasta inventarier och därmed jämställda tillgångar. En sådan uppdelning kan självfallet vara ytterst svår att göra. I synnerhet gäller detta om den skattskyldige väljer att basera ingångsvärdeberäkningen på ett gammalt taxeringsvärde. Särskilda problem uppkommer vidare beträffande taxeringsvärden som åsatts fr. o. m. 1975 års fastighetstaxering eftersom värdet av vissa fasta inventarier, nämligen s. k. industritillbehör, fr. o. m. denna taxering inte längre ingår i taxeringsvärdet (5 § 5 mom. KL). Schablonregler har därför införts för att underlätta en uppdelning av taxeringsvärdet (punkt 2 a åttonde och nionde styckena av anvisningarna till 36 § KL). Dessa schablonregler innebär i huvudsak följande.

Understiger vid fastighetsavyttringen vederlaget för fasta inventarier och därmed i beskattningshänseende jämställda tillgångar 25 % av vederlaget för hela fastigheten, behöver taxeringsvärdet över huvud taget inte reduceras. I dessa fall får alltså taxeringsvärdet ograverat ligga till grund för ingångsvärdeberäkningen. Uppgår vederlaget för fasta inventarier o. d. till 25 % eller mer av vederlaget för hela fastigheten skall det taxeringsvärde, som används för beräkningen av ingångsvärdet, i första hand reduceras i samma proportion. Kan den skattskyldige visa att den andel som belöper på fasta inventarier o. d. är mindre i taxeringsvärdet än i försäljningslikviden, kan emellertid reduktionen av taxeringsvärdet begränsas. Reglerna åskådliggörs i propositionen (s. 131) med följande exempel. Hänför sig 40 % av köpe-

skillingen för en såld fastighet till fasta inventarier o. d. skall – om ingångsvärdet fastställs med ledning av taxeringsvärdet visst år – ingångsvärdet normalt reduceras med 40 %. Gör den skattskyldige troligt att taxeringsvärdet endast till 15 % hänför sig till fasta inventarier o. d., skall ingångsvärdet dock inte reduceras med mer än 15 %.

Fr. o. m. 1975 års fastighetstaxering ingår, som nyss nämnts, värdet av industritillbehör inte i taxeringsvärdet. Beräknar den skattskyldige fastighetens ingångsvärde med ledning av ett taxeringsvärde som åsatts år 1975 eller senare skall därför – vid fastställande av den procentsats varmed taxeringsvärdet skall minskas – bortses från den del av vederlaget vid avyttringen som belöper på industritillbehör. Denna speciella regel kommer fram till år 1995 inte att kunna tillämpas på andra fastigheter än sådana som förvärvats genom arv, testamente eller bodelning i anledning av makes död.

2.3 Förbättringskostnader

Realisationsvinstkommittén föreslog ganska stora ändringar i fråga om behandlingen av förbättringskostnader. Förslaget fick emellertid ett ganska blandat mottagande vid remissbehandlingen och den nya lagstiftningen överensstämmer i stort sett med den gamla på detta område. Beloppsspärren – 3 000 kr. – har behållits utom beträffande förbättringskostnad som uppförts på avskrivningsplan. Rätten för ägare till villor och andra schablontaxerade fastigheter att i vissa fall räkna kostnader för reparation och underhåll som förbättringskostnad finns också kvar. Liksom hittills fordras därvid att kostnaderna medfört att fastigheten varit i bättre skick vid avyttringen än vid förvärvet.

Förbättringskostnad som uppförts på avskrivningsplan skall normalt anses nedlagd det år då kostnaden uppförts på planen. I andra fall skall förbättringskostnad – och därmed jämförliga reparations- och underhållskostnader – normalt anses nedlagda när faktura eller räkning erhållits varav framgår vilket arbete som utförts (punkt 2 a tredje stycket av anvisningarna till 36 § KL). Dessa bestämmelser har i första hand betydelse vid bestämmandet av det år från vilket indexuppräknings av en förbättringskostnad får påbörjas.

2.4 Indexuppräkning

Indexuppräknings innebär en påtaglig fördel för fastighetsägare jämfört med dem som placerar sina tillgångar i t. ex. bank, aktier eller obligationer. Med hänsyn bl. a. till vad LO och TCO anfört i sina remissyttranden var det många som väntade sig att indexuppräknings skulle avsevärt begränsas. Så blev emellertid inte fallet. Departementschefen uttalade visserligen i detta sammanhang att han i princip var av den uppfattningen att indexuppräknings

borde avse endast den del av anskaffningskostnaden som fastighetsägaren själv finansierat (lånat kapital borde alltså inte få uppräknas). En minskning av underlaget för indexuppräkning med hänsyn till skuldbelastningen måste dock, anförde departementschefen, av praktiska skäl göras med stöd av schablon. Departementschefen konstaterade därefter att kommittén inte diskuterat om det gick att utforma en lämplig schablon och inte heller om olikheter i lånebelastning m. m. motiverade att t. ex. egnahem behandlades på annorlunda sätt än hyres- och industrifastigheter. Resultatet blev därför att hela ingångsvärdet – liksom hittills – får indexuppräknas även om fastighetsförvärvet helt eller delvis finansierats genom lån. Motsvarande gäller beträffande förbättringskostnader och därmed jämställda underhålls- och reparationskostnader.

Som framgått av det föregående skall enligt den nya lagstiftningen även under innehavstiden medgivna värdeminskningssavdrag o. d. indexuppräknas. I ett tidigare avsnitt har också redovisats att indexuppräkning får påbörjas tidigast år 1952.

2.5 3 000-kronorstillägg

Det fasta tillägget med 3 000 kr. per år vid försäljning av fastighet med bostadsbyggnad behålls i det nya systemet för beskattning av realisationsvinster. Vissa begränsningar har dock införts. Fast tillägg får inte åtnjutas för tid före år 1952. För att tillägg skall kunna komma i fråga krävs vidare att bostadsbyggnadens värde inte är alltför obetydligt. En förutsättning är att det taxerade byggnadsvärdet vid avyttringstillfället uppgått till eller rätteligen bort uppgå till lägst 10 000 kr. Även om denna förutsättning inte är uppfylld medges dock fast tillägg för varje påbörjat kalenderår under innehavstiden som byggnaden utnyttjats till *stadigvarande* bostad. Sistnämnda regel, som tillkommit på skatteutskottets initiativ, motiveras bl. a. med att det taxerade byggnadsvärdet av olika skäl kan vara lågt på jordbruksfastigheter i glesbygd.

Vid avyttring av del av fastighet kan det förekomma att det taxerade byggnadsvärdet för hela taxeringsenheten inte korresponderar mot den bostadsbyggnad som finns på fastighetsdelen. Så är exempelvis fallet om byggnadsvärdet avser byggnader såväl på stamfastigheten som på den avyttrade fastighetsdelen. Rätten till fast tillägg skall enligt uttalande i propositionen (s. 137) i dessa fall avgöras med utgångspunkt i förhållandena på fastighetsdelen. 3 000-kronorstillägg medges således om det kan antas att bostadsbyggnaden på fastighetsdelen skulle – om fastighetsdelen utgjort taxeringsenhet – ha varit åsatt ett taxerat byggnadsvärde av lägst 10 000 kr. Tillägg medges också – oavsett byggnadens värde – om byggnaden på den avyttrade fastighetsdelen faktiskt utnyttjats som stadigvarande bostad.

Rätten till 3 000-kronorstillägg har i princip ansetts knuten till just den byggnad som vid avyttringstillfället funnits på fastigheten. Om en bostadsbyggnad rivits och omedelbart ersatts av en liknande byggnad, har rätten till fasta tillägg begränsats till den senare byggnaden (RA 1969 ref. 33). Den nya lagstiftningen är här generösare mot den skattskyldige (punkt 2 a tolfte stycket sista meningen av anvisningarna till 36 § KL). Sålunda medges fast tillägg även för den tid som en riven eller nedbrunnen bostadsbyggnad funnits på fastigheten, såvida den skattskyldige inom ett år efter rivningen eller branden påbörjat arbete med att uppföra en ersättningsbyggnad. Ungefär samma princip gäller för det fall att en bostadsbyggnad under någon tid huvudsakligen utnyttjats för annat än bostadsändamål. Kontinuiteten anses upprätthållen om det främmande användningssättet pågått i högst ett år. Har byggnaden utnyttjats för annat än bostadsändamål under mer än ett år, får fast tillägg däremot åtnjutas endast för tid då byggnaden därefter åter utnyttjats huvudsakligen för bostadsändamål.

Framförallt inom jordbruket förekommer det att en markförsäljning läggs upp på det sättet att avtal först träffas om försäljning av hela egendomen varefter säljaren omedelbart köper tillbaka bostadsbyggnaden med tillhörande tomtområde. Avsikten med att markförsäljningen delas upp i två led är i regel att säljaren önskar komma i åtnjutande av 3 000-kronorstillägg.

Realisationsvinstkommittén föreslog att en jordbrukare, som avyttrade hela jordbruksfastigheten utom mangårdsbyggnaden med tillhörande tomtområde, skulle kunna få fast tillägg även om avyttringen inte omfattade någon bostadsbyggnad. Kommittén motiverade förslaget med att en jordbrukare inte borde komma i sämre läge därför att han – i stället för att sälja hela egendomen på en gång – först sålde marken och därefter mangårdsbyggnaden.

Departementschefen ställde sig kallsinnig till förslaget att 3 000-kronorstillägg skulle kunna komma i fråga vid rena markförsäljningar. Ett genomförande av förslaget skulle enligt departementschefen medföra krav på liknande förmånsbehandling vid försäljningar av markområden från andra fastigheter än jordbruksfastigheter. Som förutsättning för fasta tillägg skall således enligt propositionen även i framtiden gälla att avyttringen omfattar bostadsbyggnad.

Tillvägagångssättet att genomföra en markförsäljning som en totalförsäljning kombinerad med delåterköp ansåg departementschefen innebära ett kringgående av skattelag. Några bestämmelser som stoppade möjligheten till fasta tillägg i dessa fall föreslogs dock inte i propositionen. Departementschefen uttalade i stället att nödvändiga åtgärder för att komma till rätta med denna form av skatteflykt borde övervägas i samband med lagstiftning mot andra skatteflyktstransaktioner. Ett förslag om en allmän skatteflyktsklausul var enligt departementschefen att vänta inom kort.

Skatteutskottet uttryckte sig mer försiktigt än departemenschefen och konstaterade till en början att säljaren i praktiken kommit i åtnjutande av 3 000 kronorstillägg i de fall då en totalförsäljning kombinerats med återköp av bostadsbyggnaden. Utskottet anförde vidare att ett ställningstagande till frågan om tillvägagångssättet innebar ett kringgående av skattelag som borde förhindras eller om gällande praxis borde godtas även i fortsättningen fick anstå tills vidare. Riksdagen som godtog utskottets uppfattning, har således lämnat öppet hur frågan slutgiltigt skall lösas.

2.6 Värdeminskningsavdrag

Liksom tidigare gäller att under innehavstiden medgivna värdeminskningsavdrag på byggnader o. d. skall avräknas från omkostnadsbeloppet. En särskild föreskrift har intagits att belopp med vilket en fastighet avskrivits i samband med utnyttjande av investeringsfond, arbetsmiljöfond, investeringskonto för skog m. m. skall beaktas på samma sätt som årliga värdeminskningsavdrag. I fråga om värdeminskning på byggnad behålls tidigare gällande beloppsspärr på 3 000 kr. Övriga värdeminskningsavdrag liksom fondutnyttjande o. d. skall beaktas oavsett beloppets storlek. En principiellt sett viktig nyhet är att värdeminskningsavdrag m. m. som avräknats från omkostnadsbeloppet skall – på samma sätt som ingångsvärde och förbättringskostnader – omräknas med hänsyn till inträffade förändringar i den allmänna prisnivån.

Tidigare togs hänsyn till värdeminskningsavdrag m. m. endast i den mån dessa åtnjuts av den skattskyldige. En korrekt vinstberäkning förutsatte därför att det gick att klarlägga om ett avdrag föranlett minskning av den taxerade inkomsten eller medfört ökad möjlighet att tillämpa reglerna om förlustutjämning. Denna begränsning har av praktiska skäl slopats. Enligt de nya reglerna skall således omkostnadsbeloppet reduceras med värdeminskningsavdrag m. m. oavsett om avdragen faktiskt har åtnjuts eller inte.

Omkostnadsbeloppet skall givetvis inte minskas med värdeminskningsavdrag avseende fasta inventarier o. d. eftersom dessa tillgångar uteslutande redovisas i inkomstlagen jordbruksfastighet eller rörelse. Den omständigheten att vissa delar av en hyresfastighet fått brytas ut och skrivas av enligt rörelse-reglerna medför däremot inte något undantag från huvudregeln att värdeminskningsavdragen skall dras av från omkostnadsbeloppet. Redovisas fastigheten i inkomstlaget annan fastighet skall nämligen hela anskaffningskostnaden liksom hela vederlaget för fastigheten ligga till grund för realisationsvinstberäkningen.

2.7 Försäljning av del av fastighet m. m.

Delavyttring av fastighet

Beräkning av realisationsvinst vid fastighetsförsäljning bygger på en jämförelse mellan omkostnadsbeloppet och försäljningspriset. Avser försäljningen blott en del av fastigheten bör den skattskyldige givetvis inte få tillgodoräkna sig avdrag för ingångsvärdet för hela fastigheten. Detta värde måste på något sätt fördelas mellan den sålda fastighetsdelen och den del av fastigheten som är kvar i den skattskyldiges ägo. Motsvarande gäller i fråga om förbättringskostnader och värdeminskningssavdrag.

Tidigare saknades bestämmelser om hur fördelningen av ingångsvärde m. m. skulle göras. I praktiken torde dock proportioneringen ha skett med utgångspunkt i värdenivån vid förvärvstillfället. Man sökte alltså utreda hur stor del av fastighetens ingångsvärde som vid förvärvstillfället belöpte på den avyttrade fastighetsdelen.

Den nya lagstiftningen innehåller en uttrycklig regel om att vinstberäkningen vid avyttring av del av fastighet skall grundas på förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen (punkt 2 a trettonde stycke av anvisningarna till 36 § KL). Huvudregeln är alltså att man fastställer hur stor del av omkostnadsbeloppet för hela fastigheten som avser den avyttrade fastighetsdelen. Den skattskyldige har dock rätt att fördela omkostnadsbeloppet med ledning av värdenivån vid avyttringstillfället. Ytterligare en fördelningsmetod står den skattskyldige till buds om den avyttrade delen avser en eller ett fåtal tomter avsedda att bebyggas med bostadshus och vederlaget för tomterna understiger 10 % av fastighetens värdingsvärde. I detta fall får ingångsvärdet på den avyttrade fastighetsdelen utan särskild utredning beräknas till 1 kr. per kvadratmeter, dock inte till högre belopp än köpeskillingen för den avyttrade tomtmarken.

Metoderna kan belysas med följande exempel. En person förvärvar en obebyggd fastighet omfattande 150 000 kvm för 100 000 kr. Efter ett antal år säljer han 2 % av marken, dvs. 3 000 kvm, för 8 000 kr. Fastighetens värde omedelbart före försäljningen antas vara 250 000 kr. Av inköpskostnaden för hela fastigheten - 100 000 kr. - kan 2 %, dvs. 2 000 kr., anses belöpa på det avyttrade området. Sker realisationsvinstberäkningen med ledning av värdenivån vid förvärvstillfället blir ingångsvärdet för den sålda marken 2 000 kr. och avdrag medges således med detta belopp uppräknat med index. Väljer den skattskyldige att utnyttja värdenivån vid avyttringstillfället blir ingångsvärdet ($\frac{8\,000}{250\,000} \times 100\,000 =$) 3 200 kr. Att ingångsvärdet i detta fall blir högre beror på att värdestegringen varit större på den avyttrade fastighetsdelen än på fastigheten i dess helhet. Är den sålda tomtmarken avsedd att bebyggas

med bostadshus och uppgår fastighetens taxeringsvärde till mer än 80 000 kr. får ingångsvärdet utan särskild utredning beräknas till 1 kr. per kvm, dvs. till 3 000 kr. Beräknas ingångsvärdet med stöd av denna schablonregel ligger det i sakens natur att någon indexuppräknings inte skall äga rum.

En taxeringsenhet behöver inte sammanfalla med en registerfastighet utan kan bestå t. ex. av en del av en registerfastighet eller av flera registerfastigheter. De regler som gäller vid försäljning av del av fastighet torde – såvida korrespondens inte föreligger mellan taxeringsenhet och registerfastighet – äga motsvarande tillämpning vid försäljning av del av taxeringsenhet (jfr även punkt 2 av anvisningarna till 35 § KL). Detta torde innebära bl. a. att rätten till 3 000-kronorstillägg vid delavyttring skall bedömas uteslutande med ledning av byggnadsbeståndet på den sålda fastighetsdelen (taxeringsenheten). Finns bostadsbyggnad på den sålda fastighetsdelen synes t. ex. antalet fasta tillägg inte begränsas av att huvudbyggnad funnits på den del av fastigheten (taxeringsenheten) som den skattskyldige behållit (jfr tidigare praxis RA 1969: 1334). Är den sålda delen av fastigheten (taxeringsenheten) bebyggd med flera bostadsbyggnader skall däremot beräkningen av fasta tillägg baseras på den av de sålda bostadsbyggnaderna som kan anses utgöra huvudbyggnad.

Marköverföring

Fastighetsreglering enligt fastighetsbildningslagen (1970: 988, FBL) kan utlösa realisationsvinstbeskattning endast om ersättning för avstådd mark helt eller delvis utgår i pengar. Beräkningen av ingångsvärde på den mark som övergår till ny ägare får göras antingen med utgångspunkt i värdenivån vid förvärvstillfället eller värdenivån vid avyttringstillfället (punkt 2 a fjortonde stycket av anvisningarna till 36 § KL). Schablonregeln, dvs. uppskattning av ingångsvärdet till 1 kr per kvm, får inte användas vid marköverföring.

Realisationsvinst som uppkommer vid marköverföring genom fastighetsreglering enligt 5 kap. fastighetsbildningslagen har hittills varit skattepliktig endast om den sammanlagda ersättningen i pengar under beskattningsåret överstiger 5 000 kr. En ersättning som uppgått till 4 900 kr har alltså varit skattefri medan en ersättning som uppgått till 5 100 kr i sin helhet utlöst realisationsvinstbeskattning. Denna tröskeeffekt har tagits bort i den nya lagstiftningen genom att beloppsgränsen ersatts med ett fribelopp på 5 000 kr. Enligt de nya reglerna kan alltså endast den del av det kontanta vederlaget som överstiger 5 000 kr. bli föremål för beskattning.

Ersättningar i samband med klyvning enligt 11 kap. FBL skall behandlas på samma sätt som ersättningar enligt 5 kap. FBL (punkt 4 första stycket av anvisningarna till 35 § KL).

Markupplåtelse mot engångsersättning

Engångsersättning vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet på obegränsad tid likställs med köpeskillning vid avyttring av fastighet. På samma sätt behandlas engångsersättningar som fastighetsägare uppbär för sådana inskränkningar i förfoganderätten till fastighet som kan föreskrivas enligt naturvårdslagen eller liknande författningar.

I den nya lagstiftningen görs inte någon ändring i reglerna för beräkning av ingångsvärdet för upplåten mark. Liksom hittills skall ingångsvärdet obligatoriskt beräknas med ledning av värdenivån vid avyttringstillfället (punkt 2 a femtonde stycket av anvisningarna till 36 § KL).

Konsumerings av ingångsvärde

Vid beräkning av realisationsvinst på grund av fastighetsavyttring måste hänsyn tas till delavyttringar som gjorts under innehavstiden. Antag t. ex. att en person, som inköpt en fastighet för 100 000 kr., efter fem års innehav avyttrar ett markområde från fastigheten för 40 000 kr och tio år senare avyttrar sitt återstående fastighetsinnehav. Det är uppenbart att den skattskyldige inte bör få använda hela den ursprungliga köpeskillningen för fastigheten, 100 000 kr., som ingångsvärde vid beräkning av vinsten på grund av den slutliga avyttringen. Viss del av ingångsvärdet måste anses belöpa på det avyttrade markområdet. Som ingångsvärde vid den slutliga försäljningen bör redovisas skillnaden mellan 100 000 kr. och den del av det ursprungliga ingångsvärdet som kan anses konsumerad genom delavyttringen.

Tidigare har inte funnits några regler om hur det ursprungliga ingångsvärdet skall minskas på grund av en tidigare gjord delavyttring eller markupplåtelse. I praxis torde man ha sökt fastställa hur stor del av det ursprungliga ingångsvärdet som belöpt på den avyttrade eller upplåtna fastighetsdelen. Denna fördelning av ingångsvärdet har i avyttringsfallet skett med ledning av värdenivån vid förvärvstillfället. Som ingångsvärde för fastigheten vid den slutliga avyttringen torde ha använts skillnaden mellan det ursprungliga ingångsvärdet och den del av detta värde som kan anses ha belöpt på den tidigare avyttrade eller upplåtna marken.

Den nya lagstiftningen innehåller en direkt föreskrift om att tidigare delavyttringar skall beaktas när den skattskyldige avyttrar återstoden av fastigheten (punkt 2 a sextonde stycket av anvisningarna till 36 § KL). Några detaljanvisningar om hur denna reducering av ingångsvärdet för hela fastigheten skall utföras finns dock inte i lagtexten. Däremot har departementschefen gjort vissa uttalanden i saken (prop. s. 144 och 145). Har delavyttringen under innehavstiden föranlett en realisationsvinstberäkning bör enligt departementschefen de belopp som legat till grund för vinstberäkning vid delavyttringen tillämpas även vid slutförsäljningen. Om ingångsvärdet för

ett avyttrat markområde tidigare beräknats till t. ex. 20 000 kr. bör alltså – vid vinstberäkningen i samband med avyttringen av återstoden av fastigheten – det ursprungliga ingångsvärdet för hela fastigheten minskas med 20 000 kr.

En delavyttring kan ha gjorts under sådan tid att eventuell vinst varit skattefri. Det kan också inträffa att eventuell vinst visserligen varit skattepliktig men att det vid avyttring av återstoden av fastigheten inte går att utreda vilka beskattningskonsekvenser delavyttringen fick. Även i detta fall bör man enligt departementschefen söka uppskatta hur stor del av det ursprungliga ingångsvärdet som kan anses ha belöpt på den avyttrade fastighetsdelen.

I vissa fall går det inte att med rimligt krav på precision fastställa hur stor del av det ursprungliga ingångsvärdet som konsumerats genom delavyttringar under innehavstiden. För dessa situationer har tillskapats en särskild schablonregel. Enligt denna regel skall omkostnadsbeloppet för hela fastigheten – i förekommande fall reducerat med värdeminskingsavdrag – minskas med hälften av ersättningen för den avyttrade fastighetsdelen. Det belopp varmed omkostnadsbeloppet skall minskas får dock aldrig överstiga omkostnadsbeloppet för hela fastigheten omedelbart före delavyttringen. Schablonregeln innebär i praktiken att man i brist på utredning presumerar att den under innehavstiden gjorda delavyttringen medfört en realisationsvinst motsvarande halva den därvid uppburna ersättningen.

2.9 Uppskovsbestämmelser m. m.

Genom den nya lagstiftningen har möjligheten att få uppskov med beskattning av realisationsvinst utvidgats påtagligt. Reglerna har också mött ett mycket starkt intresse hos allmänheten. Mot denna bakgrund och då det på en del punkter kan vara oklart hur uppskovsinstitutet skall tillämpas, är det motiverat att behandla denna fråga ganska utförligt.

En förutsättning för uppskov med beskattning av realisationsvinst var tidigare att fastighetsavyttringen skett på grund av expropriation eller liknande mer eller mindre tvångsmässigt övertagande av fastigheten. Vidare krävdes att den skattskyldige avsåg att inom viss tid förvärva en fastighet (ersättningsfastighet) som var jämförlig med den fastighet till vilken realisationsvinsten hänförde sig. Reglerna om uppskov fanns i 35 § 2 mom. KL och förordningen (1968: 276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst.

Dessa regler finns med endast formella jämkningar kvar i den nya lagstiftningen. Därutöver har införts möjlighet till uppskov vid rent frivilliga avyttringar (35 § 2 mom. tredje stycket KL). Uppskov kan i dessa fall medges när en fysisk person avyttrar jordbruksfastighet eller villa under förutsättning att realisationsvinsten uppgått till minst 15 000 kr. och dessutom över-

stiger 10 % av vederlaget för fastigheten. För att uppskov skall medges krävs vidare att den skattskyldige skall ha varit mantalsskriven på den avyttrade fastigheten och skall mantalsskrivas på ersättningsfastigheten. Kravet på mantalsskrivning upprätthålls dock inte vid försäljning av del av den jordbruksfastighet där den skattskyldige är (skall vara) mantalsskriven. Detsamma gäller vid försäljning av fastighet som tillsammans med mantalsskrivningsfastigheten bildar en förvärvskälla. Som förutsättning gäller dock att även ersättningsfastigheten och mantalsskrivningsfastigheten bildar en förvärvskälla.

Uppskovsreglerna fungerar på följande sätt. Antag att en person säljer en villa för 300 000 kr. och att realisationsvinsten på grund av försäljningen uppgår till 40 000 kr. Den skattskyldige kan då få uppskov med beskattning av hela vinsten under förutsättning att inköpspriset för ersättningsfastigheten uppgår till minst 300 000 kr. Om priset för ersättningsfastigheter understiger priset för den sålda fastigheten minskas uppskovsbeloppet med belopp motsvarande prisskillnaden. Kostar exempelvis ersättningsfastigheten endast 270 000 kr. kan uppskov medges med högst $(40\,000 / .30\,000 =)$ 10 000 kr. Understiger kostnaden för ersättningsfastigheten 260 000 kr. kan uppskov över huvud taget inte komma i fråga.

Har uppskov medgivits aktualiseras beskattning av uppskovsbeloppet inte förrän ersättningsfastigheten avyttras. Vid denna avyttring beräknas avdraget först på vanligt sätt, dvs. genom indexuppräknade ingångsvärde, 3 000-kronorstillägg m. m. Från avdraget avräknas därefter uppskovsbeloppet. Uppskovsbeloppet påverkar alltså resultatberäkningen endast med sitt nominella belopp och inte – som tidigare var fallet – med ett indexuppräknat belopp. Detta ökar självfallet uppskovsinstitutets värde för fastighetsägarna.

Antag att ersättningsfastigheten i det nyss nämnda exemplet kostar 350 000 kr. Uppskov kan då – om förutsättningarna i övrigt är uppfyllda – erhållas med belopp motsvarande hela realisationsvinsten (40 000 kr.). Efter ett antal år säljs ersättningsfastigheten för 50 000 kr. Om omkostnadsbeloppet (det indexuppräknade ingångsvärdet m. m.) jämte 3 000-kronorstillägg uppgår till minst 540 000 kr. undgår den skattskyldige definitivt att bli beskattad för uppskovsbeloppet. I detta fall kommer nämligen intäkterna (500 000 kr.) inte att överstiga avdragen (omkostnadsbeloppet, 540 000 kr., reducerat med uppskovsbeloppet, 40 000 kr.). Hade omkostnadsbeloppet i stället uppgått till 530 000 kr. medges avdrag med $(530\,000 / .40\,000 =)$ 490 000 kr. och försäljningen medför alltså en realisationsvinst på 10 000 kr. Om omkostnadsbeloppet för ersättningsfastigheten inte överstiger 500 000 kr. blir hela uppskovsbeloppet föremål för beskattning.

För den händelse att avyttringen av ersättningsfastigheten föranleder realisationsvinst kan uppskov med beskattning av denna vinst – även till den

del vinsten beror på det tidigare uppskovet – erhållas om den skattskyldige anskaffar en ny ersättningsfastighet och övriga förutsättningar är uppfyllda.

För att uppskov skall kunna erhållas krävs att den skattskyldige avser att inom viss tid förvärva en ersättningsfastighet. Något krav på att ersättningsfastigheten skall vara jämförlig med den avyttrade uppställs inte såvitt gäller de frivilliga försäljningarna. Däremot har detta krav behållits beträffande tvångsavyttringar. Hinder möter dock inte att tillämpa reglerna för frivilliga försäljningar även i tvångsfallen såvida förutsättningarna i övrigt är för handen (jfr SkU s. 62).

Det är givet att uppskovsrätten vid frivillig försäljning i första hand är avsedd för det fallet att en jordbruksfastighet ersätts av en annan jordbruksfastighet och en villa av en annan villa. Det råder emellertid inte någon tvekan om att uppskov kan medges även om en villa ersätts av en jordbruksfastighet eller en jordbruksfastighet av en villa. Den omständigheten att ersättningsfastigheten varit betydligt större och dyrare än den sålda har i tidigare praxis inte betagit den skattskyldige rätten till uppskov (se t. ex. RRK 1975 R 1: 37). Slopandet av jämförlighetskravet torde göra bedömningen ännu generösare på denna punkt.

Uppskov vid frivillig försäljning kan medges endast om avyttringen avser en jordbruksfastighet eller en schablontaxerad villa. Avser försäljningen t. ex. ett mindre flerfamiljshus är uppskov uteslutet även om den skattskyldige varit mantalsskriven på fastigheten. Det kan mot denna bakgrund sättas i fråga om uppskov kan beviljas om ersättningsfastigheten är en konventionellt taxerad fastighet (förutsatt givetvis att den skattskyldige skall mantalsskrivas på fastigheten). Något bestämt svar på denna fråga är svårt att ge men övervägande skäl synes tala för att slopandet av jämförlighetskravet får till konsekvens att uppskovsbestämmelserna kan tillämpas även i ett sådant fall. Det är dock möjligt att beteckningen ersättningsfastighet innefattar ett visst krav på jämförbarhet mellan den sålda fastigheten och nyförvärvet.

Om en fastighet ägs av flera personer bedöms rätten till uppskov med ledning av varje delägars andel av realisationsvinsten och förvärv av ersättningsfastighet. Om t. ex. två makar avser att ersätta en gemensamt ägd villa med två billigare villor (separat ägda), torde förutsättningarna för uppskov ofta vara uppfyllda för båda makarna. Ägs den avyttrade villan endast av den ene av makarna kan endast denne make få uppskov. Utrymmet för uppskov blir dock sannolikt litet eftersom ersättningsfastigheten är billigare än den avyttrade villan.

Uppskov kan medges även om den skattskyldige – i stället för att förvärva en bebyggd fastighet – först förvärvar ett markområde och därefter uppför en bostadsbyggnad på detta. Anskaffningskostnaden för ersättningsfastigheten utgörs då av summan av köpeskillingen för marken och kostnaden för bygg-

naden. Vidare kan skattskyldig som säljer bebyggd fastighet få uppskov med beskattning av den vinst som belöper på byggnaden om han avser att utföra ny-, till- eller ombyggnad på ett markområde som han redan äger eller förfogar över. I det sist berörda fallet finns dock kravet på jämförlighet kvar.

Normalt torde ersättningsfastigheten anskaffas efter det att den tidigare ägda fastigheten avyttrats. Uppskov kan emellertid erhållas även om ersättningsfastigheten förvärvas (ersättningsbyggnad uppförs) före den avyttring som föranleder realisationsvinsten. Som villkor för uppskov gäller i detta fall att det kan antas att förvärvet skett (byggnaden uppförts) för att ersätta den sedermera avyttrade fastigheten eller byggnaden.

En förutsättning för uppskov i frivilligfallen är som redan nämnts att den skattskyldige skall ha varit mantalsskriven på den avyttrade fastigheten och skall mantalsskrivas på ersättningsfastigheten. Framkommer i uppskovsärendet att den skattskyldige hade bort mantalsskrivas på den sålda fastigheten kan uppskov alltså medges även om den skattskyldige faktiskt varit mantalsskriven på annan fastighet (motsvarande obundenhet av den faktiska mantalsskrivningen råder enligt 66 § KL vid fastställande av rätt hemortskommun).

I lagtexten anges inte vid vilken tidpunkt mantalsskrivning på den avyttrade fastigheten skall ha förelegat. Av sammanhanget får dock anses framgå att uppskov kan beviljas endast om den skattskyldige varit (bort vara) mantalsskriven på den avyttrade fastigheten vid avyttringstillfället. En skattskyldig som hyrt ut sin villafastighet under flera år och därför mantalsskrivits på annan fastighet bör t. ex. inte kunna få uppskov. Har ersättningsfastigheten anskaffats före avyttringen av den tidigare ägda fastigheten bör dock den omständigheten att den skattskyldige hunnit bli mantalsskriven på den nya fastigheten redan före avyttringen rimligen inte utgöra något hinder mot uppskov.

En person skall för visst kalenderår (mantalsåret) mantalsskrivas på den fastighet där han rätteligen skall vara kyrkobokförd den 1 november året före mantalsåret. Kyrkobokföringen grundar sig normalt på bosättningen. En person är därför i regel mantalsskriven visst år på den fastighet där han varit bosatt den 1 november föregående år. För att uppskov skall kunna medges fordras alltså i princip att den skattskyldige varit bosatt på den sålda fastigheten den 1 november visst år och på ersättningsfastigheten den 1 november ett senare år. Vid korttidsinnehav kan det därför ha betydelse vid vilken tid på året in- och utflyttning sker.

I fråga om beräkningen av tidsfristen för förvärv av ersättningsfastighet har tidigare rätt viss osäkerhet. Ursprungligen gällde att ersättningsfastigheten skulle förvärvas före utgången av tredje kalenderåret efter det år då realisationsvinsten uppkommit. I prop. 1971: 135 (s. 38) uttalades emellertid att anknytningen till realisationsvinstens uppkomst var olämplig. Om någon

kontantbetalning inte gjordes i samband med köpeavtalets undertecknande kunde nämligen skattskyldighet för realisationsvinsten inträda ett eller flera år senare än då vinsten uppkommit. I nämnda proposition, vilken godtogs av riksdagen, föreslogs därför att tidsfristen skulle bestämmas med utgångspunkt i det år då skattskyldigheten aktualiserades. I författningstexten föreskrevs att ersättningsfastigheten skulle anskaffas före utgången av tredje kalenderåret efter det år, då realisationsvinsten uppgetts eller bort uppges till beskattning i den skattskyldiges självdeklaration.

I prop. 1971 : 135 finns inte något som tyder på att avsikten varit att medge en allmän förlängning av tidsfristen. Anknytningen till deklara-tionsåret i stället för det år då vinsten uppkommit innebär emellertid enligt ordalydelsen en förlängning av tidsfristen med minst ett år. Denna motsättning mellan motivuttalanden och författningstext är inte närmare kommenterad i realisationsvinstkommitténs betänkande eller i prop. 1975/76 : 180. I sistnämnda proposition föreslogs inte någon ändring av tidsfristerna utom såvitt gällde frivillig försäljning av villa. För denna typ av avyttringar ansåg departementschefen att tidsfristen kunde begränsas från tre till två år.

I riksdagen väcktes flera motioner om att tidsfristerna skulle förlängas. Med anledning därav beslöt riksdagen att – vilket också realisationsvinstkommittén föreslagit – införa en särskild dispensregel. Enligt denna kan RSV om särskilda skäl föreligger förlänga tidsfristen med högst tre år. Av större intresse i detta sammanhang är emellertid att skatteutskottet uttryckligen förklarade att de i propositionen angivna tidsgränserna – två år för villor och tre år för andra fastigheter – skulle räknas från utgången av deklara-tionsåret. Detta innebär alltså att en person som frivilligt avyttrat sin villa under år 1 och då också uppbär viss kontantlikvid kan – om förutsättningarna för uppskov är uppfyllda – anskaffa en ersättningsfastighet senast den 31 december år 4. Avser avyttringen en jordbruksfastighet måste ersättningsfastighet anskaffas senast den 31 december år 5. Räknat från avyttringen är alltså tidsfristen 4–5 år vid samtliga tvångsförsäljningar och vid frivillig avyttring av jordbruksfastighet samt 3–4 år vid frivillig försäljning av villa. Efter dispens kan fristen förlängas med ytterligare högst tre år.

Ansökan om uppskov görs hos skatterätten i det län där den sålda fastigheten ligger. Har ersättningsfastighet inte anskaffats innan uppskavsbeslut meddelas måste den skattskyldige till länsstyrelsen överlämna en garantiförbindelse i vilken en bank e. d. förklarar sig svara för ett skattebelopp motsvarande halva realisationsvinsten. Länsstyrelsen utfärdar ett intyg om att garantiförbindelse finns och detta intyg bör lämpligen fogas till uppskavsansökningen.

Den skattskyldige skall i sin självdeklaration redovisa realisationsvinsten på vanligt sätt oavsett om förutsättningar för uppskov föreligger eller inte. Ej

heller taxeringsnämndens handläggning påverkas av om rätt till uppskov föreligger. Länskattevärtten kan ta ställning till uppskovsfrågan först när taxeringsnämnden fastställt hur stor realisationsvinsten är. Detta torde i praktiken medföra att länskattevärttens beslut om uppskov – i praktiken ned-sättning av taxeringen – inte kan föreligga i sådan tid att det kan beaktas vid debiteringen av slutlig skatt. Den slutliga skatten kommer alltså normalt att beräknas på grundval av realisationsvinsten även om det framstår som uppenbart – t. ex. därför att en dyrare ersättningsfastighet anskaffats omedelbart efter avyttringen – att uppskov skall beviljas.

Det kan givetvis vara svårt för den skattskyldige att finansiera köpet av ersättningsfastigheten och samtidigt gardera sig mot en hög kvarstående skatt jämte kvarskatteavgift. Den som ansöker om uppskov med beskattning av realisationsvinst har därför möjlighet att få anstånd med inbetalning av det skattebelopp som uppskovsansökningen avser (49 § 2 mom. uppbördslagen). Anstånd, som längst får medges intill dess två månader förflutit från beslutet i uppskovsärendet, torde medges om det framstår som sannolikt att uppskovsansökningen kommer att bifallas.

En skattskyldig som önskar utnyttja uppskovsbestämmelserna bör alltså sända in en ansökan om uppskov till länskattevärtten så snart taxeringsnämnden behandlat den deklaration i vilken realisationsvinsten redovisats. Har ersättningsfastighet inte anskaffats vid denna tidpunkt måste den skattskyldige styrka att garantiförbindelse överlämnats till länsstyrelsen. Samtidigt som uppskovshandlingarna skickas in till länskattevärtten kan det finnas skäl för den skattskyldige att hos länsstyrelsen ansöka om anstånd med inbetalning av den skatt som uppskovet avser. För att underlätta en snabb behandling av anståndsansökningen kan den skattskyldige till sin ansökan foga kopior av handlingarna i uppskovsärendet.

Finner länskattevärtten att förutsättningar för uppskov inte föreligger – t. ex. därför att realisationsvinsten understiger 10 % av försäljningssumman – kommer den skattskyldige att få betala skatt på realisationsvinsten i enlighet med taxeringsnämndens beslut. Har den skattskyldige fått anstånd i avbidan på uppskovsbeslutet behöver dock den skatt som belöper på realisationsvinsten inte betalas förrän viss tid förflutit från avslagsbeslutet i uppskovsärendet.

En helt annan situation uppkommer om en skattskyldig, som fått uppskov med beskattning av realisationsvinst, inte anskaffar en ersättningsfastighet inom den föreskrivna tiden eller anskaffar en ersättningsfastighet som är billigare än den avyttrade. Är så fallet skall realisationsvinsten helt eller delvis tas upp till beskattning på samma sätt som vid eftertaxering för det beskattningsår då skattskyldighet för vinsten uppkom. Skatten på realisationsvinsten kommer att påföras som tillkommande skatt. På den tillkommande skatten skall den skattskyldige betala s. k. respitränta (motsvarande ungefär högsta

inlåningsränta på bank). Respitträntan utgår normalt fr. o. m. den 1 april året näst efter taxeringsåret till och med den månad då den tillkommande skatten förfaller till betalning. Ränta skall dock aldrig betalas för längre tid än två år (32 § UL).

2.9 Avsättning till återanskaffningsfond

Av redogörelsen för uppskavsreglerna framgår att uppskov kan medges även om ersättningsfastigheten förvärvas före avyttringen av den fastighet som gett upphov till realisationsvinsten. Samma princip har i samband med den nya realisationsvinstlagstiftningen införts i lagen (1967: 752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet. Som villkor för avdrag gäller dock att det kan antas att ersättningsfastigheten anskaffats för att ersätta den avyttrade fastigheten.

2.10 Avyttring av skogsfastighet

Vid avyttring av en jordbruksfastighet med växande skog gällde enligt 1967 års lagstiftning följande. Den del av vederlaget för fastigheten som kunde anses belöpa på skogen beskattades i första hand enligt realisationsvinstreglerna. Var realisationsvinsten i sin helhet skattepliktig – detta förutsatte att innehavstiden understeg två år – kom någon beskattning av inkomst av skogsbruk över huvud taget inte i fråga. Var däremot 75 % av realisationsvinsten skattepliktig kunde beskattning i förvärvskällan jordbruksfastighet äga rum, dock högst till belopp motsvarande 25 % av realisationsvinsten. Om realisationsvinst inte uppkommit vid avyttring av skogsfastighet ansågs i praxis den skattskyldige inte kunna beskattas för intäkt av skogsbruk.

Realisationsvinstkommittén framhöll att den inkomst, som erhålls vid avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken, utgör avkastning av fastigheten. Enligt kommitténs uppfattning syntes det knappast finnas skäl att undanta sådan avkastning från beskattning. Kommittén föreslog därför att inkomst genom avyttring av skog i samband med avyttring av fastighet skulle beskattas i sin helhet som inkomst av jordbruksfastighet. Skattepliktig realisationsvinst skulle anses ha uppkommit endast till den del sådan vinst översteg inkomsten av skogsbruk.

Denna omläggning av skogsbeskattningsreglerna – vilken f. ö. torde vara den materiellt sett mest ingripande delen av kommitténs förslag – fick ett ganska negativt mottagande vid remissbehandlingen. I propositionen uttalade departementschefen att utformningen av beskattningen av skogsinkomster var under övervägande i finansdepartementet och att skogsbeskattningsreglerna därför inte borde ändras utöver vad som direkt föranleddes av de nya realisationsvinstreglerna. Mot den bakgrunden föreslog departementschefen att

vederlag för växande skog som avyttras tillsammans med marken uteslutande skulle beskattas som realisationsvinst. Förslaget godtogs – bortsett från ett visst tillägg i övergångsbestämmelserna – i oförändrat skick av riksdagen. Genom den nya lagstiftningen har sålunda bestämmelserna om samordning mellan skogsbeskattning och realisationsvinstbeskattning upphört att gälla. Såväl departementschefen som skatteutskottet betonade dock att den valda lösningen fick ses som ett provisorium i avvaktan på en mer genomgripande översyn av skogsbeskattningen.

2.11 Ikraftträdande

De nya bestämmelserna skall tillämpas på fastighetsavyttringar som sker fr. o. m. den 1 april 1976, dvs. den dag då propositionen överlämnades till riksdagen. Det tidiga ikraftträdandet motiverades bl. a. med att man önskade förhindra att de skattskyldiga under en övergångsperiod gavs möjlighet att – t. ex. genom att skjuta upp avyttringen viss tid – själva bestämma om avyttringen skulle beskattas enligt nya eller äldre bestämmelser.

En fastighet anses normalt avyttrad när avtal om överlåtelse träffats. Har köpekontraktet undertecknats senast den 31 mars 1976 är således de äldre bestämmelserna i regel tillämpliga medan realisationsvinstberäkningen skall göras enligt den nya lagstiftningen om undertecknandet skett den 1 april 1976 eller senare.

Vad nu sagts gäller också i fråga om de utvidgade uppskovsmöjligheterna. Uppskov kan alltså medges vid frivillig fastighetsavyttring om avyttringen skett efter utgången av mars 1976. Tidpunkten för förvärv av ersättningsfastighet saknar i princip betydelse. Har avyttringen ägt rum t. ex. den 10 april 1976 utgör den omständigheten att ersättningsfastigheten anskaffats redan i mars 1976 inte något hinder mot uppskov.

I propositionen föreskrevs inte några särskilda regler för det fallet att en avyttring skett genom expropriation eller annat tvångsmässigt förfarande. På förslag av skatteutskottet beslöt dock riksdagen att äldre bestämmelser skulle tillämpas om talan i målet väckts före den 1 april 1976 eller om egendomen tagits i besittning före nämnda dag. Äldre bestämmelser skall tillämpas även i fråga om vissa engångsersättningar enligt naturvårdslagen m. m. om inskränkningen i förfoganderätten trätt i kraft före den 1 april 1976.

(I nästa nummer behandlas aktier och annan lös egendom.)