

Regeringens proposition

1978/79: 54

om ändrade regler för uppskov med beskattning av realisationsvinst,
m. m.

beslutad den 26 oktober 1978.

Regeringen föreslår riksdagen att antaga de förslag som har upptagits i bifogade utdrag av regeringsprotokoll.

På regeringens vägnar

OLA ULLSTEN

INGEMAR MUNDEBO

Propositionens huvudsakliga innehåll

Enligt nuvarande regler kan skattskyldig, som fått realisationsvinst på grund av fastighetsavyttring, få uppskov med beskattning av vinsten i två olika fall. Det ena fallet är att fastigheten har tagits i anspråk genom expropriation och vissa andra i huvudsak tvångsmässiga förfaranden. Det andra fallet är att avyttringen avsett en villa- eller jordbruksfastighet. Den skattskyldige kan i sistnämnda fall – oavsett anledningen till avyttringen – få uppskov om han har varit mantalsskriven på den avyttrade fastigheten och inom viss tid förvärvar en ny fastighet (ersättningsfastighet) på vilken han skall mantalsskrivas. För att uppskov skall medges krävs vidare att realisationsvinsten uppgått till minst 15 000 kr. och dessutom överstigit 10 % av vederlaget för den sålda fastigheten.

I propositionen föreslås såväl materiella som formella ändringar av det nuvarande uppskovssystemet. Beträffande frivilliga avyttringar föreslås att kravet på mantalsskrivning slopas och ersätts av ett krav på att den skattskyldige skall ha varit bosatt på den avyttrade fastigheten minst tre år i följd. Dessutom fordras att den skattskyldige bosätter sig på ersättningsfastigheten inom ett år från förvärvsdagen. Vad gäller frivilligfallen föreslås vidare att kravet på att realisationsvinsten måste överstiga 10 % av försäljningspriset skall slopas samt att endast villa- och jordbruksfastigheter skall godtas som ersättningsfastighet. Propositionen behandlar också frågan i vilken utsträckning utgifter för ny-, till- eller ombyggnad på ersättningsfastigheten skall beaktas vid beräkning av uppskovsbeloppet och hur realisationsvinsten skall beräknas när ersättningsfastigheten sedermera avyttras.

I formellt hänseende föreslås relativt omfattande ändringar. Yrkande om uppskov skall sålunda enligt förslaget prövas inom ramen för det ordinarie taxeringsförfarandet, dvs. i första hand av taxeringsnämnden. Det nuvarande kravet på särskild ansökan till länsskatterätten skall alltså slopas. Att beslutanderätten i uppskavsärenden flyttas över från skatterätt till taxeringsnämnd kan antas förenkla handläggningen i flera avseenden.

De föreslagna reglerna är avsedda att tillämpas på avyttringar som sker fr. o. m. den 1 januari 1979.

1 Förslag till

Lag om uppskov med beskattning av realisationsvinst

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Vid taxeringen till kommunal och statlig inkomstskatt kan skattskyldig, på de villkor och i den omfattning som anges i denna lag, få uppskov med beskattning av sådan realisationsvinst som avses i 35 § 2 mom. kommunalskattelagen (1928: 370).

2 § Uppskov med beskattning kan medges om

1) en fastighet tas i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller eljest avyttras under sådana förhållanden att tvångsförsäljning måste anses vara för handen och det inte skäligen kan antas att avyttringen skulle ha ägt rum även om tvång inte förelegat.

2) avyttringen av en fastighet utgör ett led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering.

3) en fastighet avyttras till staten därför att fastigheten på grund av flygbuller inte kan bebos utan påtaglig olägenhet. samt om

4) mark överförs till en ny ägare genom fastighetsreglering enligt 5 kap. fastighetsbildningslagen (1970: 988) eller på grund av inlösen enligt 8 kap. samma lag.

Uppskov kan vidare medges om realisationsvinsten har uppkommit på grund av att den skattskyldige fått engångsersättning för inskränkning i förfoganderätten till sin fastighet enligt naturvårdslagen (1964: 822) eller för motsvarande inskränkningar enligt andra författningar eller för upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastigheten på obegränsad tid.

Som förutsättning för uppskov enligt första och andra styckena gäller att den skattskyldige har förvärvat eller avser att förvärva en fastighet (ersättningsfastighet) som är jämförlig med den fastighet till vilken realisationsvinsten hänförs samt att realisationsvinsten uppgår till minst 3 000 kr.

Om en fysisk person, som har fått i första eller andra stycket angiven realisationsvinst, avlider innan han har hunnit anskaffa en ersättningsfastighet, tillämpas för dödsboet vad som enligt bestämmelserna i denna lag skulle ha gällt för den avlidne.

3 § En skattskyldig som är fysisk person kan – oavsett anledningen till avyttringen – få uppskov om avyttringen avser en jordbruksfastighet eller en sådan fastighet, som avses i 24 § 2 mom. kommunalskattelagen, och realisationsvinsten uppgår till minst 15 000 kr. Uppskov medges endast om den skattskyldige varit bosatt på den avyttrade fastigheten minst tre år i följd under den femårsperiod som inföll närmast före den dag då avyttringen skedde.

Som förutsättning för uppskov enligt första stycket gäller att den skattskyldige har förvärvat eller avser att förvärva en jordbruksfastighet eller en sådan fastighet, som avses i 24 § 2 mom. kommunalskattelagen (ersättningsfastighet), samt att han har bosatt sig eller avser att bosätta sig på denna fastighet.

En skattskyldig kan få uppskov om han avyttrar del av den jordbruksfas-

tighet där han är bosatt eller en fastighet, som tillsammans med nämnda fastighet bildar en förvärvskälla, under förutsättning att realisationsvinsten är av den storlek som anges i första stycket och att den skattskyldige förvärvar en fastighet (ersättningsfastighet) som tillsammans med den fastighet, där den skattskyldige är bosatt, bildar en förvärvskälla.

Den skattskyldige anses bosatt på den fastighet där han rätteligen skall vara kyrkobokförd.

Riksskatteverket får, om särskilda skäl föreligger, medge undantag från kravet på att den skattskyldige skall ha varit bosatt på den avyttrade fastigheten under den tid som anges i första stycket. Mot riksskatteverkets beslut i sådan fråga får talan inte föras.

4 § Har en skattskyldig avyttrat en bebyggd fastighet anses som förvärv av ersättningsfastighet ny-, till- eller ombyggnad i den omfattning som behövs för att den förvärvade fastigheten skall bli likvärdig med den avyttrade fastigheten. Förvärvet anses ha skett när ny-, till- eller ombyggnaden har slutförts.

Bestämmelserna i första stycket gäller även i de fall då en skattskyldig avser att utföra ny-, till- eller ombyggnad på mark som han vid avyttringstillfället äger eller förfogar över. I nu avsedda fall skall vidare, om den skattskyldige begär det, beräkningen av uppskovsbeloppet grundas på endast den del av realisationsvinsten som belöper på den avyttrade byggnaden.

5 § För att uppskov skall komma i fråga måste ersättningsfastigheten förvärvas inom fyra år från den dag då den fastighet, till vilken realisationsvinsten hänförs, avyttrades. Om särskilda skäl föreligger får riksskatteverket medge att nämnda tidsfrist förlängs högst tre år. Har ersättningsfastigheten förvärvats före den avyttring som gett upphov till realisationsvinsten, får uppskov meddelas om det kan antagas att förvärvet skett för att ersätta den avyttrade fastigheten.

I fall som avses i 3 § första stycket gäller som förutsättning för uppskov att den skattskyldige har bosatt sig på ersättningsfastigheten inom ett år från den dag då fastigheten förvärvades.

6 § Uppskov medges med ett belopp motsvarande hela realisationsvinsten om vederlaget för den avyttrade fastigheten motsvarar eller understiger vederlaget för ersättningsfastigheten. Överstiger vederlaget för den avyttrade fastigheten vederlaget för ersättningsfastigheten, medges uppskov med skillnaden mellan realisationsvinsten och det överskjutande beloppet.

Vid beräkning av vederlaget för en fastighet skall hänsyn tas till försäljnings- och inköpsprovision, stämpelskatt och liknande kostnader.

Medgivande om uppskov innebär att den skattskyldige inte skall beskattas för den del av realisationsvinsten som svarar mot uppskovsbeloppet. Uppskovet skall emellertid, på sätt som anges i 11 §, beaktas vid beräkning av realisationsvinst på grund av avyttring av ersättningsfastigheten.

7 § Om någon ersättningsfastighet inte har förvärvats eller om den skattskyldige – i fall som avses i 3 § första stycket – inte har bosatt sig på ersättningsfastigheten då taxeringen prövas, kan den skattskyldige, såvida övriga i 2 och 3 §§ angivna villkor är uppfyllda, ändå få uppskov med beskattning av realisationsvinsten. Som förutsättning för uppskov i detta fall

gäller att den skattskyldige överlämnat en av svensk bank utfärdad garanti-förbindelse i vilken banken förklarat sig svara för ett skattebelopp, avseende statlig och kommunal inkomstskatt, som uppgår till 70 procent av den enligt lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt beräknade realisationsvinsten.

Garantiförbindelsen överlämnas till taxeringsnämnden och skall gälla till utgången av tredje året efter det år då ersättningsfastigheten senast skall ha förvärvats. Förbindelsen skall vara utfärdad enligt formulär som riksskatteverket fastställer.

Skattechefen i det län där fastigheten är belägen får medge att bestämmelserna i första och andra styckena skall gälla även i fråga om garantiförbindelse som har utfärdats av andra svenska kreditinrättningar än banker.

8 § En skattskyldig, som har erhållit uppskov enligt 7 § första stycket, skall utan dröjsmål anmäla när han har förvärvat en ersättningsfastighet. Anmälan skall sändas in till skattechefen i det län där fastigheten är belägen. I fall som avses i 3 § första stycket skall anmälan dock inte göras förrän den skattskyldige har bosatt sig på ersättningsfastigheten.

Bestämmelserna i 2–6 §§ skall tillämpas i fråga om förvärv av ersättningsfastighet och bosättning som avses i första stycket.

9 § Har skattskyldig, som erhållit uppskov enligt 7 § första stycket, inte inom föreskriven tid uppfyllt kraven på förvärv av ersättningsfastighet och – i förekommande fall – bosättning, skall realisationsvinsten upptagas till beskattning på samma sätt som vid eftertaxering enligt taxeringslagen (1956: 623) för det beskattningsår då skattskyldighet för realisationsvinsten uppkom (efterbeskattning). Detsamma skall, såvida vederlaget för den avyttrade fastigheten överstiger vederlaget för ersättningsfastigheten, gälla i fråga om den del av realisationsvinsten som svarar mot det överskjutande beloppet.

Framställning om efterbeskattning skall ha inkommit inom sex månader från den dag då anmälan enligt 8 § första stycket kommit in till skattechefen. I intet fall får emellertid sådan framställning ha inkommit senare än två år efter den dag då en ersättningsfastighet enligt 5 § senast skall förvärvats.

Har framställning om efterbeskattning inte gjorts skall garantiförbindelse, som avses i 7 §, återlämnas till den skattskyldige så snart tiden för avlämnande av sådan framställning gått till ända. Skattechefen får, om skäl därtill föreligger, medge att förbindelsen återlämnas vid tidigare tidpunkt.

10 § Om en juridisk person, som har erhållit uppskov enligt 7 § första stycket, upplöses innan ersättningsfastighet har anskaffats, skall realisationsvinsten snarast upptagas till efterbeskattning.

11 § Vid beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust genom avyttring av en ersättningsfastighet skall avdrag, som enligt anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen får göras vid beräkning av vinsten eller förlusten, minskas med det belopp som framkommer om uppskovsbeloppet omräknas med hänsyn till förändringarna i det allmänna prisläget från det år då ersättningsfastigheten förvärvades till det år då avyttringen skedde.

Omräkningen sker med ledning av en indexserie, grundad på konsumentprisindex. Riksskatteverket fastställer årligen omräkningstalen.

12 § Uppskov erhålles endast om den skattskyldige framställer ett yrkande om detta hos taxeringsnämnden eller, såvida besvär har anförts, hos skatterätten. Yrkandet skall göras på blankett enligt ett formulär som riksskatteverket fastställer. Till självdeklaration skall fogas två exemplar av blanketten.

13 § Taxeringsnämnd skall, sedan den skattskyldiges taxering prövats, till länsstyrelsen överlämna ett exemplar av den i 12 § angivna blanketten samt – i förekommande fall – garantiförbindelse enligt 7 §.

Beslut rörande uppskov skall registreras hos länsstyrelsen.

14 § Om taxeringen ändras för det år då den fastighet till vilken realisationsvinsten hänförs sig avyttrades, får besvär med yrkande om uppskov eller ändring av ett uppskavsbeslut, som betingas av taxeringsändringen, anföras i särskild ordning. Besvären skall vara inkomna inom sex månader från den dag då beslutet om ändringen i taxeringen meddelades men får inte avgöras förrän beslutet rörande taxeringen har vunnit laga kraft.

Denna lag träder i kraft tre veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas, med de undantag som följer av 2 och 3 nedan, i fråga om avyttringar som sker efter utgången av år 1978.

1. Genom denna lag upphävs lagen (1968:276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst. Den upphävda lagen skall dock alltså tillämpas i fråga om avyttringar som sker före utgången av år 1978.

2. Även om ersättningsfastighet avyttras efter utgången av år 1978 skall den upphävda lagen i dess lydelse intill den 22 juni 1976 tillämpas såvida den tidigare avyttringen har skett före utgången av mars 1976.

3. Vid avyttring av ersättningsfastighet efter utgången av år 1978 tillämpas, utom i fall som avses under 2 ovan, 11 § nya lagen även om uppskov har erhållits enligt den upphävda lagen. I nu angivna fall skall dock omräkning av uppskavsbeloppet med hänsyn till förändringarna i det allmänna prisläget inte avse tid före utgången av år 1978.

2 Förslag till

Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370)

Härigenom föreskrivs att 35 § 2—4 mom. och punkt 2 av anvisningarna till 27 § kommunalskattelagen (1928: 370) skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

35 §

2 mom.¹ Realisationsvinst på grund av avyttring av fastighet är i sin helhet skattepliktig.

Har fastighet tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller eljest avyttrats under sådana förhållanden att tvångsförsäljning måste anses vara för handen kan — såvida det icke skäligen kan antagas, att avyttringen skulle ha ägt rum även om tvång icke förelegat — den skattskyldige få uppskov med beskattning av realisationsvinst enligt vad som stadgas i lagen (1968: 276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst. Uppskov enligt nämnda lag får vidare åtnjutas vid fastighetsavyttring, som utgör led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering, och sådan avyttring av fastighet till staten som ägt rum, därför att fastigheten på grund av flygbuller icke kan bebos utan påtaglig olägenhet, samt vidare när mark överföres till ny ägare genom fastighetsreglering enligt 5 kap. fastighetsbildningslagen (1970: 988) eller på grund av inlösen enligt 8 kap. samma lag. Sådant uppskov får även åtnjutas om realisationsvinst uppkommit på grund av att den skattskyldige fått engångsersättning för inskränkning i förjoganderätten till sin fastighet enligt naturvårdslagen (1964: 822) eller för motsvarande inskränkningar enligt andra författningar eller för upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till

Skattskyldig som har avyttrat fastighet kan under vissa förutsättningar få uppskov med beskattning av realisationsvinst. Närmare bestämmelser om detta finns i lagen (1978: 000) om uppskov med beskattning av realisationsvinst.

¹ Senaste lydelse 1976: 343.

Nuvarande lydelse

fastigheten på obegränsad tid. Som förutsättning för uppskov gäller att den skattskyldige har förvärvat eller avser att förvärva fastighet (ersättningsfastighet) som är jämförlig med den fastighet till vilken realisationsvinsten hänförs samt att realisationsvinsten uppgått till minst 3 000 kronor.

Uppskov enligt föregående stycke med beskattning av realisationsvinst får — även om tvång icke förelegat — åtnjutas när skattskyldig, som är fysisk person, avyttrar jordbruksfastighet eller fastighet som avses i 24 § 2 mom., om realisationsvinsten uppgått till minst 15 000 kronor och tillika överstiger 10 procent av vad den skattskyldige erhållit för fastigheten efter avdrag för kostnad för avyttringen. Som förutsättning för uppskov gäller att den skattskyldige skall ha varit mantalsskriven på den avyttrade fastigheten och skall mantalsskrivas på ersättningsfastigheten. Skattskyldig kan få uppskov med beskattning av realisationsvinst även när han avyttrar del av den jordbruksfastighet där han skall vara mantalsskriven eller fastighet som tillsammans med nämnda fastighet bildat en förvärvskälla, under förutsättning att realisationsvinsten är av den storlek som nyss sagts och ersättningsfastigheten tillsammans med den fastighet, där den skattskyldige skall vara mantalsskriven, bildar en förvärvskälla.

Föreslagen lydelse

Har avyttrad fastighet förvärvats av den skattskyldige genom arv, testamente, gåva, bodelning eller annat fång som icke är jämförligt med köp eller byte, anses fastigheten förvärvad genom det köp, byte eller därmed jämförliga fång som skett närmast dessförinnan.

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

3 mom.² Realisationsvinst på grund av avyttring av aktie, andel i aktiefond, delbevis eller teckningsrätt till aktie eller andel i ekonomisk för-

² Senaste lydelse 1977: 1090.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

ening eller i handelsbolag eller annan rättighet som är jämförlig med här avsedd andelsrätt eller aktie, dock ej aktie eller andel i bostadsaktiebolag eller i bostadsförening som avses i 24 § 3 mom., är i sin helhet skattepliktig, om den skattskyldige innehaft egendomen mindre än två år.

Avyttrar skattskyldig egendom som avses i detta moment och som den skattskyldige innehaft två år eller mera, är 40 procent av vinsten skattepliktig. Från sammanlagda beloppet av skattepliktig realisationsvinst enligt detta stycke under ett beskattningsår, minskat med förlust vid avyttring samma år av egendom som avses i detta stycke, äger skattskyldig åtnjuta avdrag med 1 000 kronor. Har den skattskyldige under beskattningsåret varit gift och levtt tillsammans med sin make, får sådant avdrag åtnjutas för dem båda gemensamt med 1 000 kronor. I intet fall får dock skattskyldig åtnjuta avdrag med högre belopp än som svarar mot sammanlagda beloppet av skattepliktig realisationsvinst enligt detta stycke minskat med förlust som nyss nämnts.

Kan tillämpning av föregående stycke antagas hindra strukturrationalisering som är önskvärd från allmän synpunkt, äger regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medgiva befrielse därifrån helt eller delvis, om företaget som beröres av strukturrationaliseringen gör framställning därom senast den dag avyttringen sker.

Har egendom som avses i detta moment avyttrats genom sådan tvångsförsäljning som anges i 2 mom. andra stycket första mening- en, är — oavsett tidpunkten för förvärvet — endast 40 procent av vinsten skattepliktig.

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

Har egendom som avses i detta moment avyttrats genom sådan tvångsförsäljning som anges i 2 § första stycket 1) lagen (1978: 000) om uppskov med beskattning av realisationsvinst, är — oavsett tidpunkten för förvärvet — endast 40 procent av vinsten skattepliktig.

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

Överlåtes aktie i aktiebolag eller andel i handelsbolag, ekonomisk förening eller utländskt bolag till svenskt företag inom samma koncern, skall — där ej annat följer av nionde stycket — beskattning av realisationsvinst icke äga rum, om moderföretaget i koncernen är aktiebolag eller ekonomisk förening och den överlåtna aktien eller andelen innehaves som ett led i annan koncernens verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom. I fall som nu avses skall den överlåtna aktien eller andelen anses förvärvad av det övertagande företaget vid den tidpunkt och för den anskaffningskostnad som gäller för det överlåtande företaget. Om överlåtelsen sker till utländskt företag, äger regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medgiva befrielse från realisationsvinstbeskattningen. Ansökan om befrielse skall göras av det överlåtande företaget senast den dag överlåtelsen sker.

Har fastighet överlåtits på aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening genom fång på vilket lagfart söktes efter den 8 november 1967 av någon som har ett bestämmande inflytande över bolaget eller för-

*Nuvarande lydelse**Föreslugen lydelse*

eningen, beräknas realisationsvinst vid hans avyttring av aktie eller andel i bolaget eller föreningen som om avyttringen avsett mot aktien eller andelen svarande andel av fastigheten. Vad nu sagts får icke föranleda att realisationsvinst beräknas lägre eller att realisationsförlust beräknas högre än enligt reglerna i detta moment. Bestämmelserna i detta stycke gälla endast om sådan fastighet utgör bolagets eller föreningens väsentliga tillgång. De gälla dock icke vid avyttring av aktie i sådant bostadsaktiebolag eller andel i sådan bostadsförening som avses i 24 § 3 mom., om avyttringen avser endast rätt till viss eller vissa men ej alla bostadslägenheter i fastigheten. Lika med lagfartsansökan anses annan ansökan hos myndighet om viss åtgärd med åberopande av fångeshandlingen. Om vinsten vid försäljning av aktie eller andel på grund av bestämmelserna i detta stycke beräknas enligt de regler, som gälla för beräkning av vinst vid avyttring av fastighet, skall avyttringen anses ha avsett den mot aktien eller andelen svarande andelen av fastigheten.

Avyttrar skattskyldig aktie i aktiebolag och finnes vid avyttringen obeskattade vinstmedel i bolaget till följd av att större delen av dess tillgångar före avyttringen av aktien överlåtits på den skattskyldige eller annan, skall som skattepliktig realisationsvinst räknas vad den skattskyldige erhåller för aktien. Vid bedömande av frågan om överlåtelse av större delen av bolagets tillgångar ägt rum skall även beaktas tillgång i bolaget som inom två år efter avyttringen av aktien, direkt eller genom förmedling av annan, överlättes på den skattskyldige eller honom närstående person eller på aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening, vari den skattskyldige eller honom närstående person har ett bestämmande inflytande. Har överlåtelse av tillgång i bolaget ägt rum efter utgången av det beskattningsår då skattskyldighet för realisationsvinst vid avyttringen av aktie i bolaget uppkom, skall realisationsvinst enligt detta stycke upptagas till beskattning på samma sätt som vid eftertaxering för nämnda beskattningsår. Vad nu sagts äger motsvarande tillämpning vid avyttring av andel i handelsbolag eller ekonomisk förening. Riksskatteverket får medgiva undantag från detta stycke, om det kan antagas att avyttringen av aktien eller andelen skett i annat syfte än att erhålla obehörig förmån vid beskattningen. Mot beslut av verket i sådan fråga får talan icke föras.

Avyttrar skattskyldig aktie i ett aktiebolag, vari aktierna till huvudsaklig del ägas eller på därmed jämförligt sätt innehavas — direkt eller genom förmedling av juridisk person — av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer (fåmansbolag), till ett annat fåmansbolag, vari aktie — direkt eller genom förmedling av annan — äges eller inom två år efter avyttringen vid något tillfälle kommer att ägas av den skattskyldige eller honom närstående person, skall som skattepliktig realisationsvinst räknas vad den skattskyldige erhåller för aktien. Lika med aktieinnehav i det bolag, som förvärvat aktien, anses den skattskyldiges aktieinnehav i ett annat fåmansbolag, som inom två år efter avyttringen förvärvar större delen av tillgångarna i något av fåmansbolagen. Har överlåtelse av aktie i det förvärvande bolaget eller i bolag, som förvärvat större delen av tillgångarna i något av fåmansbolagen, ägt rum efter utgången av det beskattningsår då skattskyldighet för realisationsvinst enligt detta stycke uppkom, får realisationsvinsten upptagas till beskattning på samma sätt som vid eftertaxering för nämnda beskattningsår. Vad nu föreskrivits äger motsvarande tillämpning i fråga om handelsbolag eller

*Nuvarande lydelse**Föreslügen lydelse*

ekonomisk förening eller andel i sådant bolag eller förening liksom teckningsrätt till aktie eller annan rättighet jämförlig med aktie. Sker avyttringen av organisatoriska eller marknadstekniska skäl eller föreligger andra synnerliga skäl, äger regeringen eller myndighet, som regeringen bestämmer, för särskilt fall medge undantag från tillämpning av detta stycke.

Som närstående person räknas i detta moment föräldrar, far- eller morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, syskon eller syskons make eller avkomling samt dödsbo vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare. Med avkomling avses jämväl styvbarn och fosterbarn.

4 mom.³ Avyttras annan egendom än som avses i 2 eller 3 mom., räknas som skattepliktig realisationsvinst:

om egendomen innehafts

mindre än 2 år	100 % av vinsten
2 år men mindre än 3 år	75 % av vinsten
3 år men mindre än 4 år	50 % av vinsten
4 år men mindre än 5 år	25 % av vinsten

Skatteplikt enligt första stycket inträder endast om den skattskyldige förvärvat den avyttrade egendomen genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Har han förvärvat egendomen genom gåva av make eller skyldeman och har egendomen av givaren förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall dock frågan om och i vad mån skattepliktig realisationsvinst skall anses föreligga bedömas med hänsyn till sistnämnda fång. Motsvarande skall gälla om make vid bodelning i anledning av andra makens död erhållit egendom, som förstnämnda make före äktenskapets ingående eller under äktenskapet förvärvat genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, eller om make vid bodelning av annan anledning än andra makens död erhållit egendom, som någondera maken före äktenskapets ingående eller under äktenskapet förvärvat genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Har även den skattskyldiges fångesman erhållit egendomen såsom gåva av make eller skyldeman eller vid sådan bodelning som nyss nämnts, skall bedömningen ske som om avyttringen verkställts av den som närmast dessförinnan förvärvat egendomen på annat sätt än genom sådan gåva eller bodelning.

Har egendom som avses i detta moment avyttrats genom sådan tvångsförsäljning som anges i 2 mom. andra stycket är vinsten skattepliktig endast om det skäliga kan antagas, att avyttringen skulle ha ägt rum även om tvång icke förelegat.

Har egendom som avses i detta moment avyttrats genom sådan tvångsförsäljning som anges i 2 § lagen (1978: 000) om uppskov med beskattning av realisationsvinst är vinsten skattepliktig endast om det skäliga kan antagas, att avyttringen skulle ha ägt rum även om tvång icke förelegat.

Avyttras egendom, som avses i detta moment, till fåmansföretag av delägare eller honom närstående person, skall oavsett bestämmelserna i detta moment som skattepliktig realisationsvinst räknas vad den skattskyldige erhåller för egendomen, såvida denna icke är eller kan antagas bli till nytta för företagets verksamhet.

³ Senaste lydelse 1976: 85.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Anvisningar

till 27 §

2⁴. Tomtrörelse anses föreligga, när någon bedriver verksamhet som huvudsakligen avser försäljning av mark för bebyggelse (byggnadstomt) från fastighet, som uppenbarligen förvärvats för att ingå i yrkesmässig markförsäljning, såsom när fastighet köpts av ett tomtbolag eller dylikt eller när förvärvet avsett mark som enligt fastställd stadsplan eller byggnadsplan är avsedd för bebyggelse.

I övrigt anses försäljning av byggnadstomt ingå i tomtrörelse, om den skattskyldige under tio kalenderår — frånsett överlåtelse som avses i 35 § 2 mom. *andra stycket* — avyttrat minst femton byggnadstomter. Detsamma gäller om makar under äktenskapet sålt tillhoppa minst femton byggnadstomter under angivna tid. Har försäljning av byggnadstomter skett från olika fastigheter eller från olika delar av en fastighet, medräknas vid beräkningen av antalet tidigare sålda byggnadstomter endast sådana tomter som med hänsyn till deras inbördes läge normalt kan anses ingå i en och samma tomtrörelse. Vid beräkning av antalet tidigare sålda byggnadstomter likställs med försäljning upplåtelse av mark i och för bebyggelse, utom då fråga är om kommuns upplåtelse av tomträtt. Har fastighet genom köp, byte eller därmed jämförlig överlåtelse eller genom gåva överförts till föräldrar, far- eller morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, till dödsbo, vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare, eller till aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening, vari den skattskyldige ensam eller tillsammans med sådana personer på grund av det samlade innehavet av aktier eller andelar har ett bestämmande inflytande, anses tomtrörelse föreligga, om överlåtaren och den nye ägaren sammanlagt avyttrat minst femton byggnadstomter. Tomtrö-

I övrigt anses försäljning av byggnadstomt ingå i tomtrörelse, om den skattskyldige under tio kalenderår — frånsett överlåtelse som avses i 2 § *lagen (1978: 000) om uppskov med beskattning av realisationsvinst* — avyttrat minst femton byggnadstomter. Detsamma gäller om makar under äktenskapet sålt tillhoppa minst femton byggnadstomter under angivna tid. Har försäljning av byggnadstomter skett från olika fastigheter eller från olika delar av en fastighet, medräknas vid beräkningen av antalet tidigare sålda byggnadstomter endast sådana tomter som med hänsyn till deras inbördes läge normalt kan anses ingå i en och samma tomtrörelse. Vid beräkning av antalet tidigare sålda byggnadstomter likställs med försäljning upplåtelse av mark i och för bebyggelse, utom då fråga är om kommuns upplåtelse av tomträtt. Har fastighet genom köp, byte eller därmed jämförlig överlåtelse eller genom gåva överförts till föräldrar, far- eller morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, till dödsbo, vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare, eller till aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening, vari den skattskyldige ensam eller tillsammans med sådana personer på grund av det samlade innehavet av aktier eller andelar har ett bestämmande inflytande, anses tomtrörelse föreligga, om överlåtaren och den nye ägaren sammanlagt

⁴ Senaste lydelse 1967: 748.

Nuvarande lydelse

relsen anses taga sin början i och med avyttringen av den femtonde byggnadstomten.

Försäljning av byggnadstomt för att av anställda huvudsakligen användas för gemensamt ändamål eller till anställd för att bereda honom bostad anses ej utgöra tomtrörelse, om icke försäljning göres av skattskyldig som avses i första stycket eller av skattskyldig som driver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter.

Säljes byggnadstomt av någon som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, anses försäljningen ingå i den övriga verksamheten, om icke tomtrörelse utgör den huvudsakliga verksamheten.

Har skattskyldig och hans make, om de med hänsyn till antalet tomtförsäljningar enligt andra stycket anses ha drivit tomtrörelse, icke under de senaste tio kalenderåren före taxeringsåret sålt någon byggnadstomt, anses avyttring av byggnadstomt som därefter sker ej som tomtrörelse, om icke byggnadstomten ingår i fastställd stadsplan eller byggnadsplan eller avyttringen skett under sådana förhållanden att tomtrörelse på nytt anses föreligga enligt bestämmelserna i första eller andra stycket. Överlåtelse som avses i 35 § 2 mom. andra stycket verkar icke avbrytande på uppehåll som nu nämnts.

Avyttrar skattskyldig återstoden av lagret i sådan tomtrörelse som avses i andra stycket, anses vinsten av denna avyttring — utom den del av vinsten som belöper på mark inom fastställd stadsplan eller byggnadsplan — icke som inkomst av rörelse utan som realisationsvinst. Som skattepliktig intäkt av rörelse räknas likväl belopp, varmed egendomens värde nedskrivits i rörelsen och som icke återförts till beskattning tidigare. Vad som sagts om försäljningsvinstens beskattning som realisationsvinst gäller icke, om avyttringen kan antagas ha skett väsentligen i syfte att bereda den skattskyldige eller egendomens förvärvare eller annan, med vilken någondera är i intressegemenskap, obehörig skatteförmån.

Frågan om oskiftat dödsbos avyttring av byggnadstomt är att hänföra till tomtrörelse eller ej bedömes på samma sätt som om den avlidne verkställt avyttringen.

Föreslagen lydelse

avyttrat minst femton byggnadstomter. Tomtrörelsen anses taga sin början i och med avyttringen av den femtonde byggnadstomten.

Har skattskyldig och hans make, om de med hänsyn till antalet tomtförsäljningar enligt andra stycket anses ha drivit tomtrörelse, icke under de senaste tio kalenderåren före taxeringsåret sålt någon byggnadstomt, anses avyttring av byggnadstomt som därefter sker ej som tomtrörelse, om icke byggnadstomten ingår i fastställd stadsplan eller byggnadsplan eller avyttringen skett under sådana förhållanden att tomtrörelse på nytt anses föreligga enligt bestämmelserna i första eller andra stycket. Överlåtelse som avses i 2 § lagen (1978: 000) om uppskov med beskattning av realisationsvinst verkar icke avbrytande på uppehåll som nu nämnts.

Denna lag träder i kraft tre veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas i fråga om avyttring som sker efter utgången av år 1978.

3 Förslag till

Lag om ändring i uppbördslagen (1953: 272)

Härigenom föreskrivs att 49 § 2 mom. uppbördslagen (1953: 272)¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

49 §

2 mom.² Skattskyldig må av länsstyrelsen erhålla anstånd med inbetalning av skatt, kvarskatteavgift eller ränta

1) om den skattskyldige anfört besvär över taxering och erläggandet av skatt, som påförts i anledning av den icke lagakraftvunna taxeringen, skulle för den skattskyldige medföra betydande skadeverkningar eller eljest framstå såsom obilligt: till belopp som betingas av den skattskyldiges yrkande i fråga om taxeringen,

2) om ansökan gjorts angående skatteberäkning för ackumulerad inkomst, angående uppskov med beskattning av *realisationsvinst* eller intäkt av skogsbruk, angående avräkning av utländsk skatt eller angående befrielse från erläggande av skatt, som påförts avliden person eller hans dödsbo, eller om skattskyldig eller dödsbo anfört besvär över beslut med anledning av sådan ansökan: till belopp som betingas av ansökningen eller besvären,

2) om ansökan gjorts angående skatteberäkning för ackumulerad inkomst, angående uppskov med beskattning av intäkt av skogsbruk, angående avräkning av utländsk skatt eller angående befrielse från erläggande av skatt, som påförts avliden person eller hans dödsbo, eller om skattskyldig eller dödsbo anfört besvär över beslut med anledning av sådan ansökan: till belopp som betingas av ansökningen eller besvären,

3) om ansökan gjorts angående nedsättning enligt 85 § 2 mom. av kvarskatteavgift eller om besvär anförts över beslut i anledning av sådan ansökan: till belopp som betingas av ansökningen eller besvären.

Anstånd enligt första stycket vid 1) må medgivas endast om den skattskyldige ställer nöjaktig säkerhet hos länsstyrelsen om icke med hänsyn till anståndstidens varaktighet, den skattskyldiges förhållanden och omständigheterna i övrigt kan antagas, att det belopp som avses med anståndet ändå kommer att behörigen erläggas.

Denna lag träder i kraft tre veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling. Äldre bestämmelser skall dock, såvida ansökningen om anstånd grundas på att den skattskyldige ansökt om uppskov med beskattning av realisationsvinst, gälla om realisationsvinsten hänför sig till avyttring som skett före utgången av år 1978.

¹ Lagen omtryckt 1972: 75. Senaste lydelse av lagens rubrik 1974: 771.

² Senaste lydelse 1975: 1179.

BUDGETDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringsammansammanträde
1978-10-26

Närvarande: statsministern Ullsten, ordförande, och statsråden Sven Romanus, Mundebo, Wikström, Friggebo, Wirtén, Huss, Rodhe, Wahlberg, Hansson, Enlund, Lindahl, Winther, De Geer, Cars, Gabriel Romanus, Tham, Bondestam

Föredragande: statsrådet Mundebo

Proposition om ändrade regler för uppskov med beskattning av realisationsvinst, m. m.

1 Inledning

Vinst som uppkommer vid annan än yrkesmässig avyttring av fastighet (realisationsvinst) är i sin helhet skattepliktig. Detta gäller oavsett på vilket sätt fastigheten förvärvats och oavsett innehavstidens längd och anledningen till försäljningen. Vid beräkningen av vinsten får fastighetens ingångsvärde, dvs. i regel den köpeskillning som erlagts för fastigheten, indexuppräknas. Beskattningen träffar därigenom allmänt sett fastighetens värdestegring under innehavstiden utöver vad som hänför sig till förbättringskostnader och penningvärdets fall.

Reglerna om beräkning av realisationsvinst vid fastighetsförsäljning fick sin nuvarande utformning vid riksmötet 1975/76 (prop. 1975/76: 180, SkU 63, SFS 1976: 343–347). Samtidigt utvidgades möjligheten att erhålla uppskov med beskattning av realisationsvinst. Tidigare kunde uppskov komma i fråga endast vid expropriation och andra påtvingade försäljningar eller vid avyttringar som utgjort led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering e. d. Genom 1976 års lagstiftning infördes regler om uppskov även vid frivilliga fastighetsförsäljningar. Syftet med reglerna var att underlätta bostadsbyten t. ex. i samband med ändrad arbetsort.

För att uppskov skall medges vid en frivillig försäljning krävs som princip att den skattskyldige varit mantalsskriven på den avyttrade fastigheten och att han inom viss tid avser att förvärva en ersättningsfastighet på vilken han skall mantalsskrivas. Vidare fordras att realisationsvinsten uppgått till minst 15 000 kr. samt dessutom överstigit 10 % av vederlaget för den sålda fastigheten.

Vid riksdagsbehandlingen år 1976 anförde skatteutskottet att erfarenheterna av de nya uppskovsbestämmelserna borde bedömas när resultatet av 1972 års skatteutrednings (1972:02) översyn av skattesystemet förelåg (SkU 1975/76: 63 s. 61). Denna utredning har i december 1977 avgivit sitt slutbetänkande (SOU 1977:91) Översyn av skattesystemet. Utredningen har inte närmare gått in på frågan om uppskovsreglernas utformning.

Den genom 1976 års lagstiftning utökade rätten till uppskov med beskattning av realisationsvinst har, enligt vad jag har inhämtat, på det hela taget fått den effekt som statsmakterna åsyftat. På vissa punkter kan det emellertid finnas skäl att se över uppskovsreglerna. Med hänsyn bl. a. till att viss osäkerhet uppstått om hur kravet på mantalsskrivning på den avyttrade fastigheten och ersättningsfastigheten skall tillämpas synes det sålunda vara motiverat att undersöka om detta villkor kan ersättas med ett krav på bosättning. Föreskriften om att realisationsvinsten vid en frivillig avyttring måste – för att uppskov skall komma i fråga – överstiga 10 % av försäljningspriset synes vidare kunna ge upphov till olämpliga tröskeleffekter. Vid tillämpningen av nuvarande uppskovsregler har tvekan också uppstått om en konventionellt taxerad bostadsfastighet kan godtas som ersättningsfastighet i frivilligfallen och i vilken utsträckning ny-, till- eller ombyggnad kan behandlas som förvärv av ersättningsfastighet. Andra materiella frågor som synes böra tas upp till förnyat övervägande är under vilka förhållanden uppskov bör medges trots att ersättningsfastighet inte förvärvats när uppskovsfrågan prövas och hur vinsten skall beräknas vid avyttring av ersättningsfastigheten.

Frågor rörande uppskov med beskattning av realisationsvinst handläggs f. n. av flera olika myndigheter. Vinstens storlek fastställs av vederbörande taxeringsnämnd i samband med den årliga taxeringen. Taxeringsnämnden kan emellertid inte medge uppskov med beskattning av vinsten utan för detta krävs att den skattskyldige gör en särskild ansökan hos länskat- terätten. Har ersättningsfastighet inte anskaffats vid tidpunkten för uppskovsprövningen måste den skattskyldige överlämna en av bank eller annan kreditinrättning utfärdad garantiförbindelse avseende den skatt som realisationsvinsten kan ge upphov till. Garantiförbindelsen skall överlämnas till länsstyrelsen som därefter utfärdar ett intyg om att så skett. På länsstyrelsen ankommer det också att ta ställning till ansökningar om ans- tånd med inbetalning av kvarstående skatt som föranleds av realisations- vinsten. Det anförda visar enligt min uppfattning att det finns skäl att un- dersöka om det inte går att förenkla handläggningen av framställningar om uppskov.

Mot bakgrund av vad nu anförts lägger jag i det följande fram förslag om materiella och formella ändringar av uppskovssystemet. Innan jag går in på dessa frågor avser jag dock att lämna en kort redogörelse för nuvarande principer för beskattning av realisationsvinst vid fastighetsavyttring.

2 Nuvarande principer för beskattning av realisationsvinst vid fastighetsavyttring, m. m.

Till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet räknas enligt 35 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928: 370), KL, vinst genom annan än yrkesmässig avyttring av egendom (realisationsvinst). Realisationsvinst som uppkommer genom avyttring av fastighet är enligt 35 § 2 mom. KL i sin helhet skattepliktig. Som jag tidigare har framhållit gäller detta oavsett hur fastigheten förvärvats och oavsett innehavstidens längd och anledningen till avyttringen. Med avyttring av fastighet jämställs vissa marköverföringar enligt fastighetsbildningslagen (1970: 988) och upplåtelse av mark på obegränsad tid mot engångsersättning.

I punkterna 1 och 2 av avvisningarna till 36 § KL finns bestämmelser om hur realisationsvinst på grund av fastighetsavyttring skall beräknas. Som intäkt skall tas upp vederlaget för fastigheten med avdrag för försäljningskostnader och liknande kostnader. Avdrag medges för alla omkostnader för fastigheten (omkostnadsbeloppet), således för vad den skattskyldige erlagt för fastigheten (ingångsvärdet) och för vad som nedlagts på förbättring av fastigheten (förbättringskostnader) m. m. Har bostadsbyggnad funnits på fastigheten medges därutöver i regel ett extra avdrag med 3 000 kr. för varje påbörjat innehavsår som byggnaden funnits på fastigheten (3 000-kronorstillägg). Har avdrag medgivits för värdeminskning på skog eller annan naturtillgång eller på byggnad eller markanläggning, skall omkostnadsbeloppet minskas med sådana avdrag.

Ingångsvärdet på fastigheten, nedlagda förbättringskostnader och medgivna värdeminskningsavdrag skall omräknas med hänsyn till förändringar i det allmänna prisläget. Indexuppräknningen får dock inte avse tid före år 1952. Likaså bortses från förbättringskostnader och värdeminskningsavdrag som hänför sig till tiden före år 1952.

Bestämmelsen att ingångsvärdet skall motsvara vad den skattskyldige erlagt för fastigheten kan inte tillämpas om han förvärvat fastigheten genom arv, gåva eller annat benefikt fång. Fastigheten skall därför i dessa fall anses förvärvad genom det köp, byte eller liknande onerösa fång som skett närmast dessförinnan. Om senaste onerösa fång skett före år 1952 har den skattskyldige dock alltid rätt att välja 150 % av 1952 års taxeringsvärde som ingångsvärde. Ligger senaste onerösa förvärv mer än tjugo år tillbaka i tiden kan den skattskyldige vidare, om han så önskar, som ingångsvärde använda 150 % av det taxeringsvärde som gällde tjugo år före avyttringen. Har fastigheten förvärvats genom arv eller genom bodelning i anledning av makes död får som ingångsvärde alternativt tas upp ett belopp motsvarande 150 % av taxeringsvärdet året före dödsfallet. Ingångsvärden som beräknas med ledning av 1970 eller senare års fastighetstaxering får dock tas upp endast till 133 % av taxeringsvärdet.

Beräknas ingångsvärdet med stöd av ett taxeringsvärde beaktas endast

förbättringskostnader och värdeminskingsavdrag som hänför sig till den del av innehavstiden som infaller efter den dag till vilket taxeringsvärdet hänför sig. Även i fråga om 3 000-kronorstillägg och indexuppräknung gäller att fastigheten skall anses förvärvat det år då fastighetstaxeringen ägde rum.

Beräkningen av realisationsförlust avviker på några väsentliga punkter från vinstberäkningen. Vid beräkning av förlust får för det första fastighetens ingångsvärde inte baseras på taxeringsvärdet tjugo år före avyttringen eller taxeringsvärdet året före det år då dödsfallet inträffade. Vidare tilläts inte indexuppräknung utan ingångsvärde, förbättringskostnader och värdeminskingsavdrag skall beaktas med sina nominella belopp. Vid beräkning av realisationsförlust medges slutligen inte 3 000-kronorstillägg. Skillnaden mellan beräkning av realisationsvinst och realisationsförlust får inte sällan till konsekvens att en fastighetsavyttring ger upphov till varken realisationsvinst eller realisationsförlust.

Av 41 § andra stycket KL framgår att inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet skall beskattas enligt den s. k. kontantprincipen. En intäkt skall således anses ha åtnjutits det beskattningsår under vilket den blivit tillgänglig för lyftning för den skattskyldige. Utgift och omkostnad skall anses belöpa på det beskattningsår då utgiften betalats eller omkostnaden ägt rum.

I fråga om realisationsvinster har skattedomstolarna tolkat föreskriften i 41 § KL på det sättet att vinsten skall tas till beskattning under det första år då säljaren uppburit likvid för den sålda egendomen. Om egendomen avyttrats år 1 men första delbetalning sker år 2 skall således hela realisationsvinsten tas upp i den skattskyldiges deklaration för år 2. Detta gäller oavsett hur stor del av köpeskillingen som erlagts under år 2.

För tydlighetens skull bör kanske framhållas att det förhållandet att en realisationsvinst i vissa fall skall tas till beskattning senare än avyttringsåret inte påverkar själva vinstberäkningen. Indexuppräknungen och 3 000-kronorstillägg m. m. skall således grundas på avyttringstillfället och inte på den dag då skatteplikten inträder.

Skattskyldig, som avyttrat fastighet, kan under vissa förutsättningar er hålla uppskov med beskattning av realisationsvinsten. Regler om uppskov finns dels i 35 § 2 mom. KL, dels i lagen (1968: 276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst. Uppskov kan komma i fråga om fastigheten tagits i anspråk genom expropriation eller annat liknande tvångsförfarande. Detsamma gäller om avyttringen utgjort ett led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering och vid vissa upplåtelser på obegränsad tid mot engångsersättning. För att uppskov skall medges fordras i dessa fall att realisationsvinsten uppgått till minst 3 000 kr. och att den skattskyldige förvärvat en fastighet (ersättningsfastighet) som är jämförlig med den avyttrade fastigheten.

Genom lagstiftning år 1976 infördes, som tidigare påpekats, möjlighet till uppskov vid frivilliga fastighetsavyttringar. Som förutsättning för uppskov

gäller här att avyttringen avser en jordbruksfastighet eller en schablontaxerad villafastighet. Vidare krävs att realisationsvinsten uppgått till minst 15 000 kr. och dessutom överstigit 10% av försäljningspriset efter avdrag för försäljningskostnaderna. Ett ytterligare villkor är att den skattskyldige skall ha varit mantalsskriven på den avyttrade fastigheten och att han förvärvat en ersättningsfastighet som han skall mantalsskrivas på. Utöver nu angivna fall kan uppskov beviljas vid vissa avyttringar av del av den jordbruksfastighet på vilket den skattskyldige skall vara mantalsskriven.

För att uppskov skall medges fördras – såväl i tvångsfallen som vid frivilliga avyttringar - att ersättningsfastigheten anskaffas inom viss tid. Tidsfristen för anskaffningen är beträffande villafastigheter två år och för andra fastigheter tre år från utgången av det år då realisationsvinsten uppgetts eller bort uppges till beskattning i den skattskyldiges självdeklaration. Eftersom skatteplikten för vinsten i regel inträder under det år då avyttringen ägde rum innebär detta att tidsfristen för förvärv av ersättningsfastighet normalt är tre resp. fyra år från utgången av avyttringsåret. Om särskilda skäl föreligger kan riksskatteverket (RSV) dock förlänga tidsfristen med ytterligare högst tre år.

För att uppskov skall kunna medges för hela realisationsvinsten fordras att vederlaget för ersättningsfastigheten är minst lika stort som vederlaget för den avyttrade fastigheten. Är vederlaget för ersättningsfastigheten lägre än vederlaget för den avyttrade fastigheten begränsas utrymmet för uppskov med skillnadsbeloppet.

Om uppskov medges innebär detta att den skattskyldige undgår att beskattas för realisationsvinsten eller den del av vinsten som uppskovet avser. Uppskovet beaktas i stället vid realisationsvinstberäkningen när ersättningsfastigheten sedermera avyttras. Vid denna beräkning skall avdragsbeloppet, dvs. fastighetens indexuppräknade ingångsvärde m. m., reduceras med uppskovsbeloppet. Det anförda kan belysas av följande exempel. Antag att realisationsvinsten vid försäljningen av ersättningsfastigheten hade gett upphov till en realisationsvinst på 20 000 kr. om vinsten beräknats på vanligt sätt och att uppskov tidigare medgivits med 30 000 kr. I detta fall medför försäljningen av ersättningsfastigheten 50 000 kr. i realisationsvinst. Hade försäljningspriset för ersättningsfastigheten däremot med åtminstone 30 000 kr. understigit det indexuppräknade ingångsvärdet m. m. (beräknat på vanligt sätt), skulle försäljningen inte ha gett upphov till någon realisationsvinst.

Realisationsvinst som uppkommer vid försäljning av ersättningsfastighet kan i sin tur bli föremål för uppskov. En förutsättning för detta är dock självfallet att kraven på realisationsvinstens storlek och förvärv av ny ersättningsfastighet m. m. är uppfyllda.

Fråga om uppskov med beskattning av realisationsvinst handläggs av länskatteväsendet i det län där den avyttrade fastigheten är belägen. Skatteväsendet är vid sin prövning bunden av taxeringsnämndens beslut rörande

realisationsvinstens storlek. Har ersättningsfastighet inte förvärvats när skatterätten prövar en uppskovsansökan, gäller som förutsättning för uppskov att den skattskyldige överlämnat en av svensk bank utfärdad garantiförbindelse i vilken banken förklarar sig svara för ett skattebelopp motsvarande 50 % av realisationsvinsten enligt taxeringen till statlig inkomstskatt. Garantiförbindelsen skall överlämnas till länsstyrelsen i det län där den skattskyldige taxeras till statlig inkomstskatt och skall gälla till utgången av andra taxeringsåret efter det år då ersättningsfastighet senast skall ha förvärvats. Länsstyrelsen utfärdar intyg om att den skattskyldige överlämnat garantiförbindelse. Länsstyrelsen har också rätt att godta en garantiförbindelse som utfärdats av annan svensk kreditinrättning än bank. Några särskilda bestämmelser om återlämnande av garantiförbindelse eller nedläggning av det i förbindelsen angivna ansvarsbeloppet finns inte.

Anskaffar den skattskyldige inte ersättningsfastighet inom föreskriven tid skall realisationsvinsten efterbeskattas. Detta innebär att den skattskyldiges taxering för det år då vinsten normalt hade bort beskattas höjs med belopp motsvarande uppskovsbeloppet.

3 Föredragandens överväganden

3.1 Inledning

Av min inledningsvis lämnade redogörelse framgår att 1968 års lagstiftning om uppskov med beskattning av realisationsvinst bygger på tanken att uppskov skall medges endast om avyttringen sker under sådana förhållanden att tvångsförsäljning måste anses vara för handen. Med tvångsförsäljning jämställs i detta sammanhang bl. a. fastighetsavyttringar som utgör led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering samt upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet på obegränsad tid mot engångsersättning. Sedan år 1976 kan emellertid uppskov med beskattning av realisationsvinst komma i fråga även vid rent frivilliga avyttringar. Som förutsättning för uppskov i dessa fall gäller bl. a. att den skattskyldige varit mantalsskriven på den avyttrade fastigheten. Ett allmänt villkor för uppskov vid såväl tvångsmässiga som frivilliga avyttringar är att den skattskyldige inom viss tid förvärvar en fastighet i ersättning för den avyttrade.

Bestämmelser om uppskov med beskattning av realisationsvinst finns f. n. dels i 35 § 2 mom. KL, dels i lagen (1968: 276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst. Denna uppdelning av reglerna försvårar enligt min mening överblicken av uppskovssystemet. Tillämpningen skulle bli enklare om uppskovsreglerna samlades i en särskild lag. KL behöver då inte belastas med detaljerade föreskrifter om uppskov utan det räcker med att KL innehåller en hänvisning till den särskilda lagstiftning-

en. Jag föreslår därför att samtliga uppskovsregler flyttas över till en fristående lag. Detta medför vissa redaktionella ändringar i 35 § 3 och 4 mom. samt punkt 2 av anvisningarna till 27 § KL.

Den nu föreslagna systematiska omläggningen kräver i sig betydande ingrepp i den nuvarande lagen om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst. Även de tidigare aviserade ändringarna beträffande villkoren för uppskov m. m. motiverar en genomgripande omDispositionering av nämnda lag. Mot denna bakgrund anser jag att de nya reglerna om uppskov med beskattning av realisationsvinst bör tas in i en helt ny lag. Den nu gällande uppskovslagen bör således upphöra att gälla. När jag i det följande diskuterar de nya reglernas utformning anknyter jag till lagförslagets disposition.

3.2 Allmänna principer för uppskov (1 och 12 §§ lagförslaget)

Har en fastighetsavyttring medfört realisationsvinst skall taxeringsnämnden f. n. – även om nämnden inser att förutsättningar för uppskov föreligger – alltid taxera den skattskyldige för vinsten. För att uppskov skall kunna medges krävs att den skattskyldige skickar in en särskild ansökan till länskatte rätten. Bifaller skatte rätten ansökan innebär detta att den av taxeringsnämnden åsatta taxeringen sätts ned med det belopp varmed uppskov medgivits. Nedsättningen föranleder i sin tur en omräkning av den ursprungligen påförda skatten. Denna omräkning hinner sällan eller aldrig göras i sådan tid att den kan beaktas vid debiteringen av slutlig skatt. Följden blir ofta att den skattskyldige påförs en betydande kvarstående skatt. Enda möjligheten för den skattskyldige att undgå den likviditetspåfrestning, som betalning av den kvarstående skatten kan medföra, är att ansöka om anstånd med inbetalning av den kvarstående skatten. I 49 § 2 mom. 2) uppbördslagen (1953: 272) finns en regel om anstånd som direkt tar sikte på uppskovsfallen. Rätten till anstånd med inbetalning av skatt kan emellertid lätt förbises av den skattskyldige.

Av den lämnade redogörelsen framgår att en skattskyldig, som önskar utnyttja uppskovsreglerna, bör ha goda kunskaper i taxerings- och uppbördsfrågor. Betydande vinster från såväl allmän som enskild synpunkt skulle uppnås om taxeringsnämnd kunde meddela beslut om uppskov. Prövningen av realisationsvinstens storlek och möjligheten till uppskov skulle då kunna ske i ett sammanhang. Den skattskyldige skulle vidare kunna framställa yrkandet om uppskov direkt i sin deklaration i stället för att behöva skicka in en ansökan till länskatte rätten. En ytterligare fördel med en uppskovsprövning i samband med taxeringen i första instans är att behovet av särskilda ansökningar om anstånd med inbetalning av skatt skulle bortfalla. En överföring av beslutanderätten i uppskovs ärenden till taxeringsnämnderna får också anses ligga i linje med den på senare tid uttalade målsättningen att utvidga taxeringsnämndernas kompetensområde

(jfr prop. 1977/78: 181, SkU 1977/78: 55, rskr 1977/78: 362, SFS 1978: 316). Jag föreslår mot bakgrund av det anförda att det i första hand skall ankomma på taxeringsnämnd att ta ställning till om den skattskyldige har rätt till uppskov med beskattning av realisationsvinst. Skattskyldig som önskar utnyttja rätten till uppskov bör därför framställa yrkande om detta i sin självdeklaration. Skall realisationsvinsten undantagsvis taxeras av mer än en taxeringsnämnd, bör den skattskyldige givetvis begära uppskov såväl i sin allmänna självdeklaration som i särskild självdeklaration. Yrkande om uppskov bör av praktiska skäl göras på en särskild blankett. Till deklarationen bör fogas två exemplar av blanketten, varav ett överlämnas till länsstyrelsen för registrering (jfr avsnitt 3.10) medan det andra får ligga kvar i deklarationsakten.

Ett yrkande om uppskov med beskattning av realisationsvinst bör taxeringsmässigt behandlas på samma sätt som ett yrkande om att viss inkomst skall undantas från beskattning. Har den skattskyldige av någon anledning avstått från att begära uppskov i sin deklaration bör han därför kunna framställa yrkandet i form av besvär till skatterätten. Även i övrigt bör yrkanden om uppskov behandlas på samma sätt som andra yrkanden rörande den skattskyldiges taxering (jfr dock avsnitt 3.11).

Mitt förslag om att beslutanderätten angående uppskov med beskattning av realisationsvinst skall flyttas över till taxeringsnämnderna medför, som nyss antytts, att den till uppskavsreglerna kopplade anståndsregeln i 49 § 2 mom. 2) uppbördslagen inte längre fyller någon funktion. Denna anståndsregel bör därför upphöra att gälla.

Överföringen av prövningen av yrkanden om uppskov till taxeringsnämnderna medför åtskilliga följdändringar i själva uppskovssystemet. Till dessa spörsmål återkommer jag i det följande.

3.3 Tvångsmässig avyttring (2 § lagförslaget)

35 § 2 mom. andra stycket KL innehåller f. n. bestämmelser om vad som krävs för att uppskov skall kunna erhållas vid tvångsmässig avyttring. Dessa bestämmelser har flyttats över till 2 § lagförslaget. Vad gäller avyttringens natur – expropriation, åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering, upplåtelse på obegränsad tid mot engångsersättning m. m. – överensstämmer förslaget helt med nuvarande bestämmelser. Detsamma gäller kravet på förvärv av ersättningsfastighet och på att realisationsvinsten måste uppgå till minst 3 000 kr.

En förutsättning för att uppskov skall kunna medges är att ersättningsfastigheten anskaffas av den som innehaft den tidigare avyttrade fastigheten. Fastighet som förvärvas exempelvis av närstående till den tidigare ägaren saknar således betydelse i sammanhanget. Från denna princip finns dock ett undantag. Enligt nuvarande regler kan nämligen, såvida skattskyldig som fått realisationsvinst avlider, av dödsboet anskaffad fastighet i vis-

sa fall godtas som ersättningsfastighet. Innebörden av denna bestämmelse är emellertid inte helt klar.

Enligt min mening är det i tvångsfallen inte rimligt att möjligheten till uppskov går förlorad endast av den anledningen att den skattskyldige avlider innan ersättningsfastighet hunnit anskaffas. Har en av fysisk person ägd fastighet tagits i anspråk genom expropriation e. d. bör därför, såvida ägaren avlider, dödsboet kunna inträda i den avlidnes ställe vad gäller rätten att utnyttja uppskovssystemet. Detta innebär bl. a. att dödsboet kan – oavsett om boet förvärvat ersättningsfastighet när uppskovsyrkandet prövas eller om förvärvet sker vid senare tidpunkt – få uppskov på samma villkor som hade gällt för den avlidne. En regel av detta innehåll har tagits in i 2 § fjärde stycket lagförslaget.

3.4 Frivillig avyttring (3 § lagförslaget)

I 3 § lagförslaget anges under vilka förutsättningar uppskov kan medges vid frivilliga fastighetsavyttringar. De föreslagna reglerna överensstämmer i väsentliga hänseenden med nuvarande regler. Viktiga ändringar har dock gjorts i fråga om vilka krav som kan ställas på realisationsvinstens storlek och den skattskyldiges anknytning till den avyttrade fastigheten och ersättningsfastigheten.

För att uppskov skall komma i fråga vid en frivillig avyttring fordras f. n. att vinsten uppgått till minst 15 000 kr. och dessutom överstigit 10 % av vederlaget för fastigheten efter avdrag för eventuella försäljningskostnader. Den procentuella spärren kan emellertid enligt min mening ge upphov till olämpliga tröskeleffekter. Om fastigheten säljs för 500 000 kr. – ett inte ovanligt prisläge för en villa i storstadsområden eller en jordbruksfastighet – är uppskov uteslutet om vinsten är 50 000 kr. eller lägre. Vinsten skall då beskattas omedelbart. Är vinsten större än 50 000 kr. kan däremot hela vinsten bli föremål för uppskov. Uppgår vinsten till omkring 10 % av fastighetens marknadsvärde kan således en liten justering av försäljningspriset eller en mindre avvikelse från taxeringsmyndigheternas sida rörande den skattemässiga bedömningen av försäljningen inverka mycket dramatiskt på hur vinsten skall beskattas.

Jag föreslår mot denna bakgrund att den procentuella spärren avskaffas. Kravet på att vinsten skall uppgå till minst 15 000 kr. bör däremot behållas. I det sammanhanget kan framhållas att sistnämnda spärr, liksom spärrbeloppet i tvångsfallen, hänför sig till den realisationsvinst som varje enskild skattskyldig skall redovisa på grund av en fastighetsförsäljning. Har den sålda fastigheten till lika delar ägts av två personer, t. ex. två makar, måste alltså vinsten på hela fastigheten uppgå till minst 30 000 kr. för att uppskov skall kunna medges.

En förutsättning för uppskov vid frivilliga avyttringar är enligt 35 § 2 mom. tredje stycket KL "att den skattskyldige skall ha varit mantalsskri-

ven på den avyttrade fastigheten och skall mantalsskrivas på ersättningsfastigheten". Som jag inledningsvis har nämnt har viss osäkerhet uppkommit om innebörden av dessa villkor. Det har exempelvis hävdats att det räcker med att den skattskyldige någon gång – låt vara åtskilliga år före avyttringen – varit mantalsskriven på den sålda fastigheten. Beträffande kravet på mantalsskrivning på ersättningsfastigheten har den meningen framförts att uppskov kan erhållas även om den skattskyldige först i en relativt avlägsen framtid avser att bli mantalsskriven på ersättningsfastigheten.

Av 38 och 39 §§ folkbokföringsförordningen (1967: 198, ändrad senast 1971: 310) framgår att en person skall mantalsskrivas för visst år på den fastighet där han rätteligen skall vara kyrkobokförd den 1 november närmast föregående år. Enligt 11 § samma förordning gäller som huvudregel att var och en kyrkobokförs i den församling och på den fastighet där han är bosatt. Det anförda innebär att mantalsskrivningen för år 2 normalt är beroende av bosättningen den 1 november år 1.

Den direkta kopplingen mellan mantalsskrivning och rätten till uppskov kan enligt min mening lätt leda till olyckliga och slumpartade konsekvenser. Svårösta problem kan uppkomma t. ex. om den som förvärvat och flyttat in i en ersättningsfastighet avlider innan han hunnit bli mantalsskriven på fastigheten. Jag föreslår därför att kravet på mantalsskrivning slopas. Som villkor för uppskov vid frivilliga avyttringar bör i stället gälla att den skattskyldige varit bosatt på den avyttrade fastigheten och att han bosätter sig på ersättningsfastigheten. Begreppet bosättning används här i den betydelse det har i folkbokföringsförordningen. Folkbokföringsmyndighets beslut beträffande kyrkobokföringen bör således i princip ligga till grund för taxeringsmyndigheternas bedömning av bosättningsfrågan. Något hinder mot att skattedomstol vid prövningen av förutsättningarna för uppskov avviker från den faktiska kyrkobokföringen eller mantalsskrivningen föreligger dock inte.

Den som säljer en fastighet kan enligt nuvarande regler få uppskov med beskattning av realisationsvinsten även om fastigheten innehafts under mycket kort tid. Avgörande för den skatterättsliga prövningen är endast om den skattskyldige har hunnit bli mantalsskriven på den sålda fastigheten. Behovet av uppskov torde emellertid ofta vara väsentligt mindre vid korttidsinnehav än när den avyttrade fastigheten varit den skattskyldiges bostad under en lång följd av år. Den omständigheten att den skattskyldige använt fastigheten som permanentbostad under en förhållandevis kort tid torde f. ö. inte sällan utgöra ett tecken på att fastighetsinnehavet haft spekulativa inslag. Fråga kan exempelvis vara om skattskyldiga som utnyttjat förtursrätt i kommunal fastighetskö trots att de egentligen inte behövt någon ny bostad. Enligt min mening bör uppskov i frivilligfallen därför inte medges med mindre den skattskyldige har varit bosatt på den sålda fastigheten under viss minsta tid. En lämplig lösning är enligt min mening att

som villkor för uppskov kräva att den skattskyldige varit bosatt på den avyttrade fastigheten minst tre år i följd under den femårsperiod som infallit närmast före avyttringsdagen. Detta innebär bl. a. att uppskov inte bör komma i fråga om bosättningen på den sålda fastigheten upphört tidigare än två år före avyttringen. Något krav på att den skattskyldige skall vara bosatt på den sålda fastigheten just på avyttringsdagen uppställs däremot inte. Uppskov kan således medges även om den skattskyldige redan vid denna tidpunkt flyttat till en ny bostad.

Det nu föreslagna kravet på bosättning torde dock undantagsvis kunna få obilliga konsekvenser. Fråga kan exempelvis vara om en person som arbetat utomlands i några år och som har behållit sin villa i Sverige. Avser en sådan person att flytta till ny ort i Sverige – och i samband med detta sälja sin gamla villa och köpa en ersättningsfastighet – kan uppskov vara motiverat även om bosättningen på den gamla villan upphört tidigare än två år före försäljningen. En annan situation då en omedelbar beskattning kan framstå som stötande är om den skattskyldige måste sälja sin fastighet på grund av att hans arbetsplats lagts ned eller lokaliserats till annan ort. Med tanke på dessa och liknande fall bör enligt min mening RSV ha rätt att medge dispens från bosättningskravet. Jag vill emellertid betona att denna dispensrätt bör användas restriktivt. Mot RSV:s beslut i ett dispensärende av detta slag bör talan inte få föras.

För att uppskov skall kunna medges fordras att den skattskyldige förvärvat en ersättningsfastighet. I frivilligfallen krävs dessutom att den skattskyldige bosätter sig på ersättningsfastigheten. Såväl förvärvet av ersättningsfastighet som bosättningen på denna bör enligt min mening ske inom viss bestämd tid. Jag återkommer till denna problematik i samband med min redovisning av 5 § lagförslaget (avsnitt 3.6).

Vid frivillig avyttring finns – till skillnad mot vad som gäller i tvångsfallen – f. n. inte något krav på att ersättningsfastigheten skall vara jämförlig med den avyttrade fastigheten. Det har därför hävdats att hinder inte möter att som ersättningsfastighet godta t. ex. en konventionellt taxerad bostadsfastighet eller andel i en sådan fastighet.

Uppskov kan i frivilligfallen komma i fråga endast om realisationsvinsten avser en schablontaxerad villa eller en jordbruksfastighet. Detta talar enligt min mening för att även ersättningsfastigheten bör tillhöra någon av dessa fastighetskategorier. I annat fall uppkommer den mindre lämpliga effekten att uppskavsreglerna skulle kunna vara tillämpliga vid förvärvet av en fastighet men inte när fastigheten sedermera avyttras. Ett godtagande av konventionellt taxerade bostadsfastigheter eller andelar i sådana fastigheter som ersättningsfastigheter skulle också komplicera uppskovssystemet. I 3 § andra stycket lagförslaget har av dessa skäl införts en bestämmelse om att endast schablontaxerade villor och jordbruksfastigheter kan vara ersättningsfastighet till fastighet som avyttrats frivilligt.

Vid tillämpning av nuvarande uppskavsregler har vidare viss osäkerhet

uppkommit om en utomlands belägen fastighet kan godtas som ersättningsfastighet. Det har också gjorts gällande att hinder inte möter att räkna fastighet, som i och med förvärvet blir att anse som omsättningstillgång i den skattskyldiges rörelse, som ersättningsfastighet. Enligt min mening talar mycket starka skäl för att fastigheter av nu nämnt slag inte skall accepteras som ersättningsfastigheter. 3 § andra stycket lagförslaget har kompletterats i detta hänseende.

Uppskov kan komma i fråga även vid frivillig avyttring av del av en jordbruksfastighet. Regler om detta finns f. n. i 35 § 2 mom. andra stycket sista meningen KL. Dessa regler har – med ändringen att kravet på mantals-skrivning utbyts mot ett krav på bosättning – flyttats över till 3 § tredje stycket lagförslaget.

3.5 Ny-, till- eller ombyggnad på ersättningsfastigheten, m. m. (4 § lagförslaget)

Enligt nuvarande regler kan den skattskyldige i två olika situationer behandla ny-, till- eller ombyggnad som förvärv av ersättningsfastighet. Det första fallet är att ersättningsfastighetens byggnadsbestånd är av sämre beskaffenhet än beståndet på den avyttrade fastigheten. Den skattskyldige har då rätt att som förvärv av ersättningsfastighet räkna ny-, till- eller ombyggnad i den omfattning som behövs för att erhålla en ersättningsfastighet. Det andra fallet tar sikte på skattskyldiga som avser att utföra ny-, till- eller ombyggnad på mark som de redan äger eller förfogar över. I detta fall kan den skattskyldige, såvida byggnadsarbetet syftar till att erhålla en byggnad som är jämförlig med byggnaden på den avyttrade fastigheten, få uppskov för den vinst som belöper på den avyttrade byggnaden. Bestämelsen innebär att värdet av mark hålls utanför vid beräkningen av uppskavsbeloppet.

Som framgått av den inledningsvis lämnade redogörelsen för uppskovssystemet kan den skattskyldige få uppskov med beskattning av hela realisationsvinsten endast om vederlaget för ersättningsfastigheten är minst lika stort som vederlaget för den avyttrade fastigheten. Är t. ex. ersättningsfastigheten 20 000 kr. billigare än den avyttrade fastigheten minskar utrymmet för uppskov med samma belopp. Frågan i vad mån kostnad för ny-, till- eller ombyggnad på ersättningsfastigheten får beaktas vid beräkning av uppskavsbeloppet har därför ofta stor betydelse för den skattskyldige.

Det är enligt min mening rimligt att hänsyn tas till kostnad för ny-, till- eller ombyggnad om byggnadsbeståndet på den avyttrade fastigheten är av högre klass än beståndet på den nya fastigheten. Klarast framstår detta om den som avyttrar en bebyggd fastighet köper en tomt på vilken han sedan uppför en liknande byggnad som den avyttrade. I detta fall bör självfallet både kostnaden för tomten och byggnadskostnaden räknas som vederlag för ersättningsfastigheten. Problem kan emellertid uppkomma om bygg-

nadsarbetena på den nya fastigheten resulterar i ett bättre byggnadsbestånd än det som fanns på den sålda fastigheten. I dessa fall kan med visst fog göras gällande att endast en del av byggnadskostnaderna skall beaktas vid beräkningen av uppskovsbeloppets storlek.

Jag anser att övervägande skäl talar för att man vid tillämpning av uppskavsreglerna skall ta hänsyn endast till sådana kostnader för byggnadsarbeten på den nya fastigheten som är erforderliga för att denna skall bli likvärdig med den avyttrade fastigheten. Är den avyttrade fastigheten bebyggd och den nya fastigheten obebyggd bör därför hela kostnaden för uppförande av en byggnad få räknas med under förutsättning att byggnaden på den nya fastigheten är av ungefär samma storlek och standard som byggnaden på den sålda fastigheten. Någon reducering av uppskovsbeloppet bör således inte komma i fråga endast därför att den nya byggnaden är obetydligt större eller något modernare utrustad än den sålda. Vid mer påtagliga skillnader i storlek eller kvalitet synes det däremot motiverat att beakta endast en del av kostnaden för den nya byggnaden.

Samma princip bör enligt min mening iaktas i de fall då den skattskyldige inte behöver uppföra en ny byggnad men låter utföra om- eller tillbyggnad på den nya fastigheten. Kostnad för om- eller tillbyggnad bör alltså räknas som vederlag för ersättningsfastigheten endast om arbetena ter sig nödvändiga för att den förvärvade fastigheten skall bli likvärdig med den avyttrade. Önskar exempelvis en skattskyldig, som avyttrat en schablontaxerad villa, utnyttja ett mindre flerfamiljshus som ersättningsfastighet bör hänsyn tas till kostnaderna för de byggnadsarbeten som behövs för att den nya fastigheten skall kunna schablontaxeras. Likaså bör, såvida den avyttrade fastigheten har fler rum än den nya, kostnad för en därav betingad tillbyggnad anses som anskaffningskostnad för ersättningsfastigheten. Om- och tillbyggnad som föranleds av mindre skillnader i fråga om utrymmen och standard e. d. bör däremot inte inverka på utrymmet för uppskov. Vid beräkningen av vederlaget för ersättningsfastigheten bör givetvis inte heller medräknas byggnadsarbeten som medför att den nya byggnaden får högre standard än den gamla. Vad nu sagts bör gälla oavsett om realisationsvinsten uppkommit genom en tvångsmässig avyttring eller om fastigheten avyttrats frivilligt.

Jag vill betona att vad jag nu har anfört rörande beräkningen av vederlaget för ersättningsfastigheten tar sikte endast på ny-, till- eller ombyggnadsfallen. I dessa fall kan den skattskyldige själv bestämma arbetenas omfattning. Det synes då – inte minst av praktiska skäl – vara motiverat att bortse från andra byggnadsarbeten än sådana som är nödvändiga för att undanröja mer påtagliga skillnader i standard m. m. mellan den sålda och den nya fastigheten. Den som köper en bebyggd fastighet saknar däremot normalt inflytande över byggnadsbeståndets skick vid tidpunkten för förvärvet. Med hänsyn till att den skattskyldige ofta bara har ett fåtal fastigheter att välja mellan skulle det i dessa fall vara obilligt att begränsa utrym-

met för uppskov endast därför att ersättningsfastighetens byggnad är av högre standard än byggnaden på den avyttrade fastigheten. Någon ändring av nuvarande liberala praxis på denna punkt är således inte avsedd.

Det kan förekomma att den som avyttrar en bebyggd fastighet avser att uppföra en ny byggnad på en fastighet som han sedan länge äger eller förfogar över. Ger avyttringen upphov till realisationsvinst uppkommer frågan om vad som krävs för att den skattskyldige skall kunna få uppskov med beskattning av vinsten. Några svårigheter uppstår inte om kostnaden för uppförande av byggnaden uppgår till åtminstone lika stort belopp som hela vederlaget för den avyttrade fastigheten. Är så fallet bör – under förutsättning att den nya byggnaden är likvärdig med byggnaden på den avyttrade fastigheten – uppskov kunna medges för hela realisationsvinsten. Vederlaget för den sålda marken och byggnaden kan emellertid ofta överstiga kostnaden för den nya byggnaden. I sådana fall kan, som jag förut nämnt, uppskov f. n. medges för den vinst som belöper på byggnaden. Detta bör enligt min mening gälla även i framtiden. Beräkningen av uppskovsbeloppet bör således i nu angivna fall baseras på en jämförelse mellan vederlaget för den avyttrade byggnaden och kostnaden för uppförande av den nya byggnaden.

Bestämmelsen om att uppskovsbeloppet skall beräknas med hänsyn endast till vederlag resp. kostnad för byggnad förutsätter att realisationsvinsten avseende den avyttrade fastigheten fördelas mellan en markdel och en byggnadsdel. Den del av vinsten som hänför sig till marken skall beskattas i vanlig ordning. Utgör vinsten på marken bara en mindre del av hela vinsten är en omedelbar beskattning av markvinsten och ett utnyttjande av uppskavsreglerna på byggnadsvinsten normalt till fördel för den skattskyldige. Ett uppskov avseende byggnadsdelen kan emellertid vara till nackdel för den skattskyldige om en avsevärd del av hela vinsten belöper på den avyttrade marken. Följande exempel kan belysa detta. En skattskyldig avyttrar en bebyggd fastighet för 300 000 kr., varav 210 000 kr. belöper på byggnaden och 90 000 kr. på marken. Avyttringen ger upphov till en realisationsvinst på 100 000 kr., varav 40 000 kr. hänför sig till byggnaden och 60 000 kr. till marken. Som ersättning för den avyttrade byggnaden uppför den skattskyldige en ny byggnad på tidigare innehavd mark för 285 000 kr. Om beräkningen av uppskovsbeloppet baseras uteslutande på vederlaget för den avyttrade byggnaden och kostnaden för den nya byggnaden kan den skattskyldige få uppskov för hela den vinst, 40 000 kr., som hänför sig till byggnaden. Han beskattas då för den del av realisationsvinsten som belöper på marken, 60 000 kr. Grundas realisationsvinstbeskattningen däremot på hela den avyttrade fastigheten kan, i enlighet med vad jag nyss föreslagit, vederlaget för hela den avyttrade fastigheten, 300 000 kr., jämföras med kostnaden för den nya byggnaden, 285 000 kr. Eftersom försäljningslikviden överstiger byggnadskostnaden med $(300\,000 - 285\,000 =)$ 15 000 kr. kan uppskov medges med $(100\,000 - 15\,000 =)$ 85 000 kr. För-

säljningen av den bebyggda fastigheten ger då upphov till en omedelbar beskattning av endast 15 000 kr.

Mot bakgrund av det anförda anser jag att det i lagtexten uttryckligen bör anges att uppskovsbeloppet skall baseras på vederlaget för den avyttrade byggnaden resp. kostnaden för uppförande av en ny byggnad endast om den skattskyldige begär sådan beräkning. Inget bör således hindra att uppskovsbeloppet fastställs på grundval av en jämförelse mellan hela vederlaget för den avyttrade fastigheten och kostnaden för uppförande av den nya byggnaden.

Flera av de tidsfrister, som förekommer i uppskovssystemet, utgår från den dag då den skattskyldige förvärvat eller senast borde ha förvärvat en ersättningsfastighet. Det är därför viktigt att kunna konstatera när ett sådant förvärv skett eller borde ha skett. Några större problem torde inte uppkomma i de fall då den skattskyldige inte utför något byggnadsarbete på ersättningsfastigheten. Uppgift om förvärvsdagen kan då normalt inhämtas direkt från köpehandlingarna. Svårigheter kan emellertid uppkomma om den skattskyldige har rätt att behandla ny-, till- eller ombyggnad som förvärv av ersättningsfastighet. För att undanröja ovisshet i sistnämnda fall är det enligt min uppfattning lämpligt att införa en bestämmelse om att förvärvet skall anses ha skett när byggnadsarbetet slutförts. Vid tillämpning av denna bestämmelse får hänsyn självfallet tas endast till sådana arbeten som – såvitt gäller uppskovsreglerna – får räknas in i vederlaget för ersättningsfastigheten. Kan byggnadsarbete, som i och för sig får medräknas, delas upp i etapper bör den skattskyldige däremot ha rätt att avstå från att beakta viss del av arbetet. Ett sådant avstående behöver inte påverka utrymmet för uppskov men kan bl. a. göra det möjligt för den skattskyldige att snabbare återfå eventuell garantiförbindelse (jfr avsnitt 3.8).

3.6 Tidsfristen för förvärv av ersättningsfastighet (5 § lagförslaget)

För att uppskov med beskattning av realisationsvinst skall kunna medges fordras att den skattskyldige förvärvar en ersättningsfastighet. Ersättningsfastigheten måste förvärvas inom viss tid. Är ersättningsfastigheten en schablontaxerad villa gäller f. n. att förvärvet skall ha skett – eller byggnadsarbetet ha utförts – senast under andra året efter det år då realisationsvinsten uppgetts eller bort uppges till beskattning i den skattskyldiges deklaration. I fråga om annan ersättningsfastighet än schablontaxerad villa är tidsfristen ett år längre. RSV kan, om särskilda skäl föreligger, förlänga dessa tidsfrister med högst tre år.

Enligt praxis anses, som jag har framhållit i det föregående, skatteplikten för hela realisationsvinsten inträda under det år då säljaren erhåller första delbetalningen för den sålda egendomen. Eftersom en fastighetsköpare i det stora flertalet fall betalar åtminstone någon del av köpeskillingen

kontant - eller övertar ansvaret för lån - skall eventuell realisationsvinst nästan alltid tas till beskattning under försäljningsåret. Inget hindrar emellertid att parterna kommer överens om att hela köpeskillingen skall betalas efter utgången av det år fastigheten avyttrades. Har så skett kommer realisationsvinsten att beskattas under ett senare år än avyttringsåret. Detta medför enligt nuvarande uppskovssystem en motsvarande förlängning av tiden för förvärv av ersättningsfastighet.

Den möjlighet som f. n. finns att genom kreditförsäljning förlänga tiden för förvärv av ersättningsfastighet är enligt min uppfattning olämplig. Övervägande skäl talar för att denna tidsfrist i stället knyts till den dag då avyttringen ägt rum. Tidsfristen kan enligt min mening bestämmas till fyra år från avyttringsdagen. Tillräckliga skäl att ha olika tidsfrister beroende på ersättningsfastighetens karaktär synes inte föreligga. Jämfört med nuvarande regler innebär mitt förslag att tiden för förvärv av ersättningsfastighet förlängs med i genomsnitt ett halvår när ersättningsfastigheten är en schablontaxerad villa. I fråga om andra ersättningsfastigheter än schablontaxerade villor får förslaget till konsekvens att förvärvet måste ske i genomsnitt ett halvt år tidigare. I de undantagsfall då första delen av köpeskillingen betalas senare än avyttringsåret medför dock den föreslagna fyraårsregeln alltid viss förkortning av den tid inom vilken ersättningsfastigheten måste anskaffas.

RSV har f. n. rätt att medge att tiden för förvärv av ersättningsfastighet förlängs med högst tre år. Denna dispensmöjlighet, som har tillkommit främst med tanke på svårigheterna att finna lämpliga ersättningsfastigheter inom jord- och skogsbruket, bör finnas kvar även i framtiden.

Den som avyttrar en fastighet kan enligt nu gällande bestämmelser få uppskov med beskattning av vinsten även i det fallet att den nya fastigheten förvärvats före fastighetsavyttringen. En förutsättning är dock att det kan antas att förvärvet skett för att ersätta den avyttrade fastigheten. Någon anledning att ändra dessa regler föreligger enligt min mening inte. Liksom f. n. bör vidare en byggnad, som uppförs för att ersätta en avyttrad byggnad, kunna behandlas som ersättningsfastighet utan hinder av att byggnaden uppförts före avyttringen av den gamla byggnaden.

För att uppskov skall kunna medges för en realisationsvinst som uppkommit vid en frivillig avyttring fordras f. n. att den skattskyldige skall mantalsskrivas på ersättningsfastigheten. Som framgår av min tidigare lämnade redogörelse anser jag att kravet på mantalsskrivning skall ersättas av ett krav på att den skattskyldige bosätter sig på ersättningsfastigheten.

Rätten till uppskov vid frivillig avyttring tar i första hand sikte på de fall då den skattskyldige säljer sin permanentbostad och i samband därmed förvärvar och flyttar in i en ny permanentbostad. Det är med hänsyn till detta motiverat att kräva att inte bara förvärvet av utan också bosättningen på ersättningsfastigheten sker inom viss bestämd tidsrymd. Fristen för bosättningen bör lämpligen kopplas till förvärvet av ersättningsfastigheten.

Som förutsättning för uppskov i frivilligfallen bör enligt min mening gälla att den skattskyldige bosätter sig på ersättningsfastigheten inom ett år från den dag då fastigheten förvärvades. Skall ny-, till- eller ombyggnadsarbete anses som förvärv av ersättningsfastighet börjar ettårsfristen att löpa när byggnadsarbetet slutförts (jfr 4 § första stycket lagförslaget).

3.7 Beräkning av uppskovsbeloppet (6 § lagförslaget)

För att uppskov skall kunna medges med belopp motsvarande hela realisationsvinsten fordras f.n. att vederlaget för den avyttrade fastigheten motsvarar eller understiger vederlaget för ersättningsfastigheten. Är ersättningsfastigheten billigare än den avyttrade fastigheten minskar utrymmet för uppskov med ett belopp motsvarande skillnaden mellan vederlaget för den avyttrade fastigheten och ersättningsfastigheten. Har den skattskyldige exempelvis sålt sin fastighet för 350 000 kr. och köpt en ersättningsfastighet för 300 000 kr. kan uppskov medges endast beträffande den del av vinsten som överstiger 50 000 kr.

Regeln om att uppskovsbeloppet minskar när priset på ersättningsfastigheten understiger priset på den avyttrade fastigheten hänger samman med att behovet av skattecredit allmänt sett är mindre i dessa fall. Fastighetstransaktionerna ger ju upphov till ett överskott som bör kunna användas för betalning av den skatt som belöper på realisationsvinsten. Enligt min mening saknas därför anledning att ändra de nuvarande reglerna på denna punkt. Även framdeles bör alltså utrymmet för uppskov begränsas om ersättningsfastigheten betingar ett lägre pris än den avyttrade fastigheten.

Med vederlaget för den avyttrade fastigheten bör avses den fastställda köpeskillingen e. d. efter avdrag för försäljningsprovision och liknande kostnader. Vidare bör i vederlaget för ersättningsfastigheten få inräknas stämpelskatt och andra direkta inköpskostnader. Den avyttrade fastighetens nettoförsäljningspris bör således jämföras med bruttointköpspriset för ersättningsfastigheten. Har den skattskyldige utfört byggnadsarbete, som enligt 4 § lagförslaget får räknas som förvärv av ersättningsfastighet, skall dessa utgifter givetvis tas med vid beräkning av vederlaget för ersättningsfastigheten.

Ett medgivande om uppskov innebär att den skattskyldige undgår att bli beskattad för den del av realisationsvinsten som svarar mot uppskovsbeloppet. Savitt gäller taxeringen för det år då fastigheten avyttrades får ett beslut om uppskov med visst belopp därför samma konsekvens som om motsvarande del av realisationsvinsten vore skattefri. Uppskovet påverkar emellertid beräkningen av realisationsvinst när ersättningsfastigheten sedermera avyttras (jfr avsnitt 3.9). En erinran om detta har tagits in i 6 § sista stycket lagförslaget.

Jag vill i detta sammanhang erinra om att det inte är självklart att just den som fått uppskov kommer att träffas av de särskilda regler som gäller

vid avyttring av ersättningsfastigheten. Den framtida skattebelastning, som ett medgivande av uppskov kan innebära, aktualiseras nämligen först när fastigheten avyttras. Arv, gåva och andra benefika fång utlöser inte någon beskattning. Avyttrar emellertid en arvinge eller en gåvotagare fastigheten skall tidigare medgivet uppskov beaktas vid arvingens resp. gåvotagarens taxering. Ett beslut om uppskov kan således sägas följa fastigheten snarare än den person som fått uppskov.

3.8 S. k. preliminärt uppskogsbeslut (7–10 §§ lagförslaget)

Bestämmelserna i 1–6 §§ lagförslaget tar sikte på de fall då ersättningsfastighet har förvärvats när taxeringsnämnden prövar den skattskyldiges yrkande om uppskov med beskattning av realisationsvinsten. Avser uppskovsyrkandet en frivillig avyttring krävs dessutom att den skattskyldige skall ha bosatt sig på ersättningsfastigheten. Taxeringen för avyttringsåret blir i dessa fall definitivt avgjord genom taxeringsnämndens beslut. Eventuellt medgivet uppskov beaktas, som nyss framhållits, först vid taxeringen för det år då ersättningsfastigheten avyttras.

Det är emellertid ingalunda säkert att kraven på förvärv av ersättningsfastighet och – när så krävs – bosättning är uppfyllda när taxeringsnämnden skall ta ställning till taxeringen för det år då den gamla fastigheten avyttrades. Enligt nuvarande regler förutsätter uppskov i ett sådant fall att den skattskyldige överlämnar en garantiförbindelse avseende den inkomstskatt som realisationsvinsten kan ge upphov till. Garantiförbindelsen, som skall lämnas in till länsstyrelsen, skall innehålla en utfästelse om att bank eller annan godkänd kreditinrättning svarar för ett skattebelopp motsvarande 50 % av realisationsvinsten enligt taxeringen till statlig inkomstskatt.

Det föreligger enligt min uppfattning uppenbarligen ett behov av att kunna medge uppskov trots att den skattskyldige inte förvärvat eller bosatt sig på ersättningsfastigheten då taxeringen prövas. Möjligheten att meddela s. k. preliminära uppskogsbeslut bör således – under förutsättning givetvis att andra villkor för uppskov än förvärv av och bosättning på ersättningsfastigheten är uppfyllda – behållas. Med tanke bl. a. på den allmänna höjning av skattenivån som ägt rum sedan uppskogsreglerna infördes för tio år sedan bör emellertid bankgarantin höjas till att avse ett belopp motsvarande 70 % av den enligt lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt beräknade realisationsvinsten. Jag vill här erinra om att realisationsvinsten – om uppskov senare visar sig inte kunna medges – kommer att läggas på toppen av den skattskyldiges övriga inkomst.

Enligt nuvarande regler skall garantiförbindelsen lämnas till länsstyrelsen som utfärdar intyg om att förbindelsen mottagits. Detta intyg skall den skattskyldige sedan foga till sin till länsskatterätten ställda ansökan om uppskov. Dessa åtgärder synes kunna slopas om mitt förslag att föra över prövningen av uppskogsansökningar till taxeringsnämnderna genomförs.

Yrkandet om uppskov och garantiförbindelsen blir då helt enkelt bilagor till den skattskyldiges självdeklaration.

Det kan givetvis förekomma att taxeringsnämnden finner att realisationsvinsten är större än vad den skattskyldige redovisar i sin självdeklaration. Är så fallet och motsvarar garantiförbindelsen exakt den deklarerade realisationsvinsten bör den skattskyldige anmodas att lämna in en garantiförbindelse avseende ett högre belopp. Inkommer den skattskyldige inte med sådan komplettering bör uppskov – bl. a. med tanke på risken för obehörig spekulation från den skattskyldiges sida – helt vägras. Genom den förlängda taxeringsperioden torde det dock inte vara svårt för den skattskyldige att hinna med kompletteringar av detta slag.

Det kan undantagsvis förekomma att realisationsvinsten skall taxeras av flera taxeringsnämnder. Är så fallet bör givetvis de olika nämnderna underrätta varandra om eventuella avvikelser från självdeklaration som görs i fråga om beräkning av uppskovsbelopp o. d. Det får ankomma på RSV att pröva behovet av särskilda anvisningar m. m. för denna kommunikering mellan nämnderna.

Garantiförbindelsen skall enligt nuvarande uppskavsregler gälla till utgången av andra taxeringsåret efter det beskattningsår då ersättningsfastigheten senast skall ha förvärvats. Denna tidsfrist är enligt min mening i kortaste laget. Med hänsyn bl. a. till arbetsbelastningen hos taxerings- och debiteringsmyndigheter kan det nämligen förflyta avsevärd tid från den dag då förutsättningar för efterbeskattning föreligger, dvs. i regel från sista dagen för förvärv av eller bosättning på ersättningsfastigheten, till dess eventuell betalningsförsummelse från den skattskyldiges sida kan konstateras. Jag anser mot denna bakgrund att garantiförbindelsens giltighetstid skall utsträckas till tredje året efter det år då ersättningsfastigheten skall ha förvärvats. Giltighetstiden bör – bl. a. av praktiska skäl – vara densamma vid frivilliga avyttringar som i tvångsfallen.

Länsstyrelsen kan f. n. medge att garantiförbindelse, som utfärdas av annan svensk kreditinrättning än bank, godtas som säkerhet för infriandet av skatten. Enligt min mening framstår det som mer ändamålsenligt att denna bedömning av olika kreditinstitut görs av skattechefen. Som kommer att framgå av det följande anser jag att skattechefen också bör svara för eventuellt återlämnande av garantiförbindelsen. Jag föreslår därför att befogenheten att pröva om annat kreditinstitut än bank i nu aktuellt hänseende kan jämföras med bank flyttas över från länsstyrelsen till skattechefen. Någon besvärsmot sådana beslut bör inte föreligga.

Överlämnande av en garantiförbindelse kan, såvitt gäller prövningen av ett yrkande om uppskov, sägas ha samma rättsverkningar som förvärv av ersättningsfastighet samt – i förekommande fall – bosättning. Förklarar sig kreditinrättningen att svara för ett skattebelopp som svarar mot 70 % av realisationsvinsten enligt taxeringen till statlig inkomstskatt kan uppskov sålunda medges med beskattning av hela vinsten. Beslut om uppskov som

baseras på garantiförbindelse, dvs. preliminärt uppskovsbeslut, är emellertid inte av samma definitiva karaktär som uppskovsbeslut som grundas på förvärv av ersättningsfastighet och – i förekommande fall – bosättning. Skattskyldig som fått preliminärt beslut om uppskov skall nämligen efterbeskattas om kraven på förvärv av ersättningsfastighet och bosättning inte uppfylls inom föreskriven tid. Har preliminärt uppskovsbeslut meddelats måste taxeringsmyndigheterna därför följa händelseförloppet och se till att den skattskyldige beskattas för vinsten om villkoren för definitivt uppskov inte uppfylls.

Skattskyldig, som fått preliminärt uppskovsbeslut, skall enligt nuvarande regler utan dröjsmål anmäla förvärvet av ersättningsfastighet. Anmälan skall göras till länskattevärdet. Genomförs mitt förslag kommer länskattevärdet emellertid inte att ha någon befattning med uppskovsärenden annat än om besvär anförs över taxeringsnämndens beslut. Med hänsyn till detta är det enligt min mening lämpligare att anmälan om förvärv av ersättningsfastighet och bosättning görs till skattechefen – dvs. chefen för länsstyrelsens skatteavdelning (i Stockholms län taxeringsavdelning) – i det län där fastigheten är belägen. Anser skattechefen eller annan taxeringsintendent att den av den skattskyldige angivna fastigheten inte kan godtas som ersättningsfastighet eller att bosättning inte skett inom föreskriven tid, bör yrkande framställas om efterbeskattning. Taxeringsintendenten bör givetvis också yrka efterbeskattning om anmälan om förvärv av ersättningsfastighet inte kommit in inom den föreskrivna tiden. Jag återkommer inom kort till frågan inom vilken tid yrkande om efterbeskattning skall framställas.

Vad beträffar ersättningsfastighetens beskaffenhet gäller självfallet samma krav för skattskyldig, som fått preliminärt uppskovsbeslut, som för skattskyldig som anser sig ha förvärvat en ersättningsfastighet redan när taxeringen för avyttringsåret prövas. Detsamma gäller i fråga om tidsfristen för förvärv av ersättningsfastighet och – i förekommande fall – bosättning. En uttrycklig föreskrift om detta har i tydlighetens intresse tagits in i 8 § andra stycket lagförslaget.

I 9 § lagförslaget anges vad som händer om skattskyldig, som med åberopande av garantiförbindelse fått uppskov med beskattning av realisationsvinst, inte uppfyller kraven på förvärv av ersättningsfastighet eller bosättning. Som jag tidigare framhållit skall den skattskyldige i dessa fall efterbeskattas för realisationsvinsten. Är ersättningsfastigheten billigare än den avyttrade fastigheten skall vidare en del av vinsten efterbeskattas. Efterbeskattningen innebär en höjning av den skattskyldiges taxering för det beskattningsår då skatteplikten för realisationsvinsten inträdde, dvs. normalt det år då den gamla fastigheten avyttrades.

Efterbeskattning utgör en form av eftertaxering. Yrkande om efterbeskattning skall således prövas av länskattevärdet efter framställning av taxeringsintendent (kommun). Yrkandet bör framställas snarast möjligt ef-

ter det att tidsfristen för anskaffande av ersättningsfastigheten eller -- i förekommande fall -- bosättning gått ut. Har den skattskyldige anmält att han förvärvat en ersättningsfastighet som är billigare än den avyttrade fastigheten, kan yrkande om efterbeskattning normalt göras i anslutning till denna anmälan. Jag vill i det sammanhanget påpeka att påförd efterbeskattning inte kan rubbas av senare utförd ny-, till- eller ombyggnad på ersättningsfastigheten.

F.n. finns inte några bestämda regler om att yrkande om efterbeskattning måste framställas inom bestämd tid. Den skattskyldige kan emellertid ha ett starkt intresse av att snabbt få veta om den fastighet, som han förvärvat, kan godtas som ersättningsfastighet. Har tiden för förvärv av ersättningsfastighet inte gått till ända kan den skattskyldige kanske köpa en ny fastighet i stället för den fastighet som taxeringsmyndigheterna vägrat att acceptera som ersättningsfastighet. Jag anser bl. a. av detta skäl att ett yrkande om efterbeskattning bör framställas inom viss fastställd tid. Yrkandet bör enligt min mening inte ha inkommit till länsrätten senare än två år efter den dag då förvärvet av ersättningsfastighet senast hade kunnat äga rum. Har den skattskyldige anmält för skattechefen att han förvärvat en ersättningsfastighet bör fristen för yrkande om efterbeskattning förkortas ytterligare. I dessa fall kan lämpligen föreskrivas att yrkandet skall framställas inom sex månader från den dag då anmälningen kom in till skattechefen. Skulle slutdagen i denna sexmånadersfrist i något undantagsfall infalla senare än slutdagen i den tidigare nämnda tvåårsfristen, bör emellertid självfallet tvåårsfristens slutdag gälla.

En lämnad garantiförbindelse fyller inte någon funktion om yrkande om efterbeskattning inte framställts och tiden för sådan framställning gått till ända. Förbindelsen bör därför i dessa fall återlämnas till den skattskyldige. Det kan givetvis inträffa att skattechefen finner att garantiförbindelsen är obehövlig trots att rätten till efterbeskattning formellt sett kvarstår. I en sådan situation är det inte nödvändigt att invänta att tvåårs- eller sexmånadersfristen gått till ända. En föreskrift om att skattechefen inte alltid är -- såvitt gäller återlämnande av garantiförbindelse -- bunden av fristerna för efterbeskattning har därför tagits in i lagtexten.

Är ersättningsfastigheten billigare än den avyttrade fastigheten kan uppskov inte medges för hela realisationsvinsten. En skattskyldig, som anskaffat en billigare ersättningsfastighet, bör därför inte utan vidare ha rätt att återfå garantiförbindelsen. Däremot synes det inte finnas något som hindrar att det i förbindelsen angivna garantibeloppet sätts ned eller -- vilket kanske är mer praktiskt -- att garantiförbindelsen byts ut mot en annan på ett lägre belopp. Några uttryckliga bestämmelser om återlämnande eller utbyte av garantiförbindelse i dessa fall behövs dock enligt min mening inte.

Det kan inträffa att en fysisk person, som önskar få uppskov med beskattning av realisationsvinst, avlider. Sker dödsfallet efter det att samtliga

materiella villkor för uppskov uppfyllts uppkommer inte några särskilda problem. Har den skattskyldige avlidit innan deklarationen för avyttringsåret har lämnats, skall således ett av dödsboet framställt yrkande om uppskov prövas på samma sätt som om yrkandet gjorts av den avlidne medan han levde. Ett medgivande om uppskov kommer i detta fall att beaktas vid en framtida avyttring av ersättningsfastigheten. Detta gäller oavsett om fastigheten avyttras av dödsboet eller - efter skifte - av arvinge eller testamentsstagare till den avlidne. Avlider den skattskyldige däremot innan ersättningsfastigheten hunnit anskaffas eller - vid frivilliga avyttringar - innan bosättning skett, måste ställning tas till om dödsboet kan inträda i den avlidnes ställning såvitt gäller möjligheten till uppskov. Den fråga som skall besvaras är således om åtgärder från dödsboets eller dödsbodolägarernas sida kan medföra samma rättsverkningar som åtgärder som den avlidne själv hade kunnat vidta.

I nuvarande uppskovslagstiftning föreskrivs att om skattskyldig, som fått preliminärt beslut om uppskov avlider, skall de bestämmelser som skolat gälla för den avlidne tillämpas för dödsboet. Vad gäller realisationsvinst som uppkommit till följd av expropriation e. d. innebär, som påpekats i det föregående (avsnitt 3.3), denna bestämmelse att en av dödsboet anskaffad fastighet kan godtas under samma villkor som om förvärvet gjorts av den avlidne. Hänför sig realisationsvinsten däremot till en frivillig avyttring synes uppskov knappast kunna komma i fråga om inte samtliga materiella villkor för uppskov är uppfyllda redan vid tidpunkten för dödsfallet. En förutsättning för att en fastighet skall anses som en ersättningsfastighet i frivilligfallen är ju f. n. att den skattskyldige skall mantalsskrivas på fastigheten. Denna förutsättning kan inte uppfyllas om den skattskyldige avlidit innan han förvärvat och bosatt sig på ersättningsfastigheten.

Jag har tidigare (avsnitt 3.3) föreslagit att den avlidnes dödsbo skall kunna överta möjligheten till uppskov i de fall då realisationsvinsten uppkommit på grund av expropriation eller annat i 2 § lagförslaget angivet förfarande. Situationen är emellertid annorlunda vid frivilliga avyttringar. För att uppskov skall kunna medges i dessa fall fordras att den skattskyldige bosätter sig på ersättningsfastigheten. Ett godtagande av en fastighet, som den skattskyldige själv inte förvärvat och bosatt sig på, innebär därför ett väsentligt avsteg från de principer som ligger bakom uppskovsmöjligheten i frivilligfallen. En sådan avvikelse kan visserligen framstå som motiverad i vissa fall, t. ex. om den avlidnes make eller barn bosätter sig på den nya fastigheten. Att införa regler om att den skattskyldiges anhörigas bosättning skall beaktas skulle dock i hög grad komplicera uppskovsreglerna. Jag är inte beredd att utan närmare utredning föreslå en sådan utvidgning av möjligheterna till uppskov. För att uppskov skall kunna komma i fråga vid en frivillig avyttring bör således enligt min mening utan undantag krävas att den skattskyldige själv förvärvat och bosätter sig på ersättningsfastigheten.

Vad jag nu anfört innebär, såvitt gäller frivilliga avyttringar, att uppskov inte kan medges om den skattskyldige avlidit innan samtliga materiella villkor för uppskov är uppfyllda. Av dödsbo framställt yrkande om uppskov skall därför alltid avslås i ett sådant fall. I konsekvens med detta skall, såvida den avlidne tidigare fått preliminärt beslut om uppskov, taxeringsintendenten framställa yrkande om efterbeskattning.

Upplöses aktiebolag eller annan juridisk person, som fått preliminärt uppskavsbeslut, skall enligt nuvarande regler realisationsvinsten omedelbart tas upp till efterbeskattning. Taxeringsmyndigheterna behöver alltså inte avvakta att den för förvärv av ersättningsfastighet fastställda tidsfristen har gått ut. Detta bör gälla även i framtiden. Reglerna om denna omedelbara beskattning har införts i 10 § lagförslaget.

3.9 Avyttring av ersättningsfastigheten (11 § lagförslaget)

Att uppskov medges innebär att den skattskyldige undgår att beskattas för realisationsvinsten vid taxeringen för avyttringsåret. Hänsyn till uppskovet tas emellertid vid beräkningen av realisationsvinst eller realisationsförlust när ersättningsfastigheten sedermera avyttras. Vid vinstberäkningen på grund av avyttring av ersättningsfastigheten gäller sedan år 1976 att avdragsbeloppet, dvs. summan av den indexuppräknade anskaffningskostnaden och eventuella 3 000-kronorstillägg m. m., minskas med uppskovsbeloppet. Detta innebär att uppskovsbeloppet f. n. beaktas endast med sitt nominella belopp. Före 1976 års omläggning av realisationsvinstreglerna gällde däremot att ersättningsfastighetens ingångsvärde skulle minskas med uppskovsbeloppet. Eftersom ingångsvärdet indexuppräknas kom uppskovsbeloppet därigenom att påverka vinstberäkningen vid avyttringen av ersättningsfastigheten med ett högre belopp än det belopp varmed uppskov medgivits.

För egen del vill jag i denna fråga anföra följande. Reglerna om beskattning av realisationsvinst vid fastighetsavyttring måste allmänt sett betraktas som förmånliga. Indexuppräknningen av hela anskaffningskostnaden oavsett belåningsgrad i förening med 3 000-kronorstillägg medför sålunda ofta att inte bara den nominella utan även betydande reala vinster undgår beskattning. Till detta kommer att uppskavsreglerna medger att beskattningen av eventuell vinst i vissa fall skjuts framåt i tiden. Indexuppräkning och uppskavsregler förekommer i princip inte vid realisationsvinstbeskattning av t. ex. aktier och andelar i bostadsföreningar.

Jag saknar anledning att i detta sammanhang ta upp frågan hur beskattningen av kapitalvinster skall avvägas mot beskattningen av löpande inkomster. Inte heller avser jag att här jämföra vinstbeskattningen av olika slag av egendom. Denna problematik får övervägas i annat sammanhang. Vad nu sagts kan dock inte anses utgöra något hinder mot en omprövning av hur uppskovsbeloppet skall beaktas när den skattskyldige avyttrar er-

sättningsfastighet. Något bärande skäl att uppskovet skall påverka vinstberäkningen med endast sitt nominella belopp föreligger enligt min mening inte. Det synes i stället motiverat att föreskriva att det belopp varmed uppskov medgivits skall uppräknas med hänsyn till förändringarna i det allmänna prisläget under den tid som ersättningsfastigheten innehafvs av den skattskyldige. Den latent skatteskuld som föranleds av uppskovet kommer därigenom reellt sett att vara lika stor oavsett hur lång tid ersättningsfastigheten innehåses. Denna metod för beaktande av uppskovsbeloppet överensstämmer således i flertalet fall med den ordning som gällde före 1976 års ändringar av reglerna om uppskov.

Mitt förslag kan belysas med ett exempel. Antag att uppskov medgivits med 100 000 kr. och att ersättningsfastigheten, en bostadsfastighet, kostar 300 000 kr. Ersättningsfastigheten säljs 15 år senare för 550 000 kr. Allmänna prisindex har under innehavstiden fördubblats. Som intäkt skall tas upp 550 000 kr. och avdrag medges för summan av $(2 \times 300\,000 =) 600\,000 + (15 \times 3\,000 =) 45\,000 = 645\,000$ kr. På grund av uppskovet skall emellertid avdragsbeloppet reduceras med det indexuppräknade uppskovsbeloppet, dvs. med $(2 \times 100\,000 =) 200\,000$ kr. Avdraget skall således begränsas till $(645\,000 ./, 200\,000 =) 445\,000$ kr. Försäljningen av ersättningsfastigheten ger därför upphov till en realisationsvinst på $(550\,000 ./, 445\,000 =) 105\,000$ kr. Med tillämpning av nu gällande regler hade emellertid uppskovsbeloppet beaktats endast med sitt nominella belopp, 100 000 kr., varför realisationsvinsten inte blivit större än $550\,000 ./, (645\,000 ./, 100\,000) = 5\,000$ kr.

Vid beräkning av realisationsvinst på grund av fastighetsavyttring kan den skattskyldige ibland utgå från fastighetens taxeringsvärde visst år i stället för den faktiska anskaffningskostnaden. Den som erhållit en fastighet i arv har exempelvis rätt att beräkna ingångsvärdet med ledning av fastighetens taxeringsvärde året före det år då dödsfallet inträffade. Väljer den skattskyldige att grunda vinstberäkningen på ett sådant värde skall fastigheten, såvitt gäller indexuppräknning och 3 000-kronorsavdrag, anses anskaffad året före dödsfallet. Fråga uppkommer i dessa fall om uppskovsbeloppet skall indexuppräknas från den verkliga anskaffningstidpunkten eller från den senare tidpunkt till vilket taxeringsvärdet hänförs. Enligt min mening talar övervägande skäl för att uppskovsbeloppet alltid skall indexuppräknas från det år då ersättningsfastigheten faktiskt anskaffades. Den omständigheten att ingångsvärdet bestäms med ledning av ett taxeringsvärde kommer således, om mitt förslag genomförs, inte att inverka på det belopp varmed uppskovet belastar ersättningsfastigheten.

3.10 Registrering av uppskovsbeslut (13 § lagförslaget)

För att uppskovssystemet skall fungera krävs att beslut om uppskov registreras på lämpligt sätt. Har den skattskyldige fått preliminärt beslut om uppskov måste det allmännas företrädare kontrollera att ersättningsfastig-

het förvärfvas och – i frivilligfallen – att bosättning sker inom föreskriven tid. Uppfylls inte dessa villkor skall yrkande framställas om efterbeskattning. Vid realisationsvinstberäkningen när ersättningsfastigheten sedermera avyttras måste vidare ses till att hänsyn tas till det tidigare medgivna uppskovet.

Enligt min mening bör länsstyrelsen – liksom f. n. – registrera beslut om uppskov m. m. Taxeringsnämnd som medgivit uppskov bör därför överlämna ett exemplar av den av den skattskyldige ifyllda blanketten till länsstyrelsen. I förekommande fall bör nämnden samtidigt sända med garantiförbindelse enligt 7 § lagförslaget. Det får ankomma på RSV att – sedan riksdagen behandlat mitt förslag – utfärda närmare anvisningar om hur uppskofsbeslut skall registreras och hur garantiförbindelserna skall förvaras o. d. I dessa anvisningar kan det också vara lämpligt att RSV anger hur samarbetet mellan taxeringsnämnd och länsstyrelse i uppskovsfallen bör organiseras.

3.11 Ändring av taxeringen (14 § lagförslaget)

Som framgår av det föregående bygger mitt förslag på att den skattskyldige skall begära uppskov med beskattning av realisationsvinst i sin självdeklaration. Har taxeringsnämnden avslagit uppskovsyrkandet eller har den skattskyldige av någon anledning förbisett uppskovsmöjligheten i sin deklaration, har den skattskyldige rätt att genom besvär få uppskofsfrågan prövad av länsskatterätten. Avslår länsskatterätten ett yrkande om uppskov kan den skattskyldige föra talan mot skatterättens beslut på vanligt sätt. Även taxeringsintendentens rätt att klaga på beslut om uppskov följer de allmänna besvärreglerna.

Vad jag nu har sagt tar sikte främst på de fall då eventuell tvist gäller hur uppskofsreglerna skall tillämpas. Osäkerhet kan t. ex. råda om den skattskyldige varit bosatt på den avyttrade fastigheten under tillräckligt lång tid eller om vissa byggnadsarbeten skall få räknas in i vederlaget för ersättningsfastigheten. Det kan emellertid inträffa att möjligheten till uppskov är beroende av den skattskyldiges taxering i övrigt. Sålunda är det exempelvis inte möjligt att fastställa utrymmet för uppskov förrän full klarhet råder om hur stor realisationsvinsten är.

Det möter självfallet inte något hinder att den skattskyldige i taxeringsprocessen i första hand gör gällande att någon realisationsvinst inte uppkommit och – för det fall att detta yrkande underkänns – i andra hand begär att få uppskov med beskattning av vinsten. I dessa och liknande fall kan vinstberäkningen och rätten till uppskov prövas i ett sammanhang. Den skattskyldige kan dock av en eller annan anledning ha avstått från att framställa yrkande om uppskov. Om skattedomstolen i ett sådant fall bifaller taxeringsintendentens talan och taxerar den skattskyldige för en betydande realisationsvinst, uppkommer frågan om den skattskyldige skall ha

rätt att begära uppskov trots att ett sådant yrkande inte kan prövas i den ordinarie taxeringsprocessen.

Enligt nuvarande regler har den skattskyldige och taxeringsintendenten rätt att i särskild ordning anföra besvär med yrkande om ändring av uppskavsbeslut om en ändring av taxeringen gör att uppskavsfrågan kommit i nytt läge. Ett genomförande av mitt förslag innebär visserligen – eftersom yrkande om uppskov skall behandlas som ett vanligt taxeringsyrkande – att behovet av extraordinär besvärsmått blir väsentligt mindre än tidigare. Uppskavsreglernas tekniska utformning och kravet på prövningstillstånd vid besvär över kammarrätts beslut motiverar emellertid enligt min mening att möjligheten till uppskov skall kunna prövas i särskild ordning även i framtiden. Kan ett beslut av skattedomstol anses påverka behovet av uppskov bör därför ett yrkande om uppskov eller ändring av ett uppskavsbeslut kunna tas upp i särskild ordning. Yrkandet, som formellt sett har karaktären av besvär, skall vara inkommet till länskattevännen inom sex månader från den dag då skattedomstolens beslut om taxeringsändringen meddelades. I likhet med vad som gäller f. n. bör besvär av detta slag inte avgöras förrän det grundläggande taxeringsmålet har vunnit laga kraft.

3.12 Övergångsbestämmelser

De ändringar i uppskovssystemet som jag föreslagit i det föregående är sakligt sett inte av så genomgripande natur. Villkoren för en framflyttning av realisationsvinstbeskattningen till dess ersättningsfastigheten avyttras är sålunda i huvudsak samma som tidigare. I formellt hänseende innehåller mina förslag emellertid den principiellt viktiga nyheten att ett uppskovsyrkande prövas inom ramen för det ordinarie taxeringsarbetet och inte – som f. n. sker – förutsätter en särskild ansökan till länskattevännen. Den omläggning av förfarandet motiverar, som jag har framhållit tidigare, att de föreslagna uppskovsreglerna samlas i en helt ny lag. Den nu gällande lagen om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst bör därför upphävas.

De nya reglerna bör självfallet inte ges retroaktiv verkan. Den av mig föreslagna lagstiftningen bör därför tillämpas endast i fråga om avyttringar som sker efter utgången av år 1978. Nuvarande uppskovsregler bör således alljämt gälla beträffande avyttringar under år 1978 eller tidigare.

I fråga om vinstberäkningen vid avyttring av ersättningsfastighet innebär mitt förslag att uppskovsbeloppet skall indexuppräknas med hänsyn till förändringar i det allmänna prisläget under den tid ersättningsfastigheten innehafts. F. n. gäller, som jag tidigare framhållit, i princip att uppskovsbeloppet skall – oavsett innehavstidens längd – beaktas endast med sitt nominella belopp. Av övergångsbestämmelserna till den år 1976 genomförda omläggningen av uppskovssystemet framgår emellertid att äldre regler alljämt skall tillämpas om den tidigare avyttringen ägt rum före ut-

gången av mars 1976. I dessa fall skall därför ersättningsfastighetens ingångsvärde minskas med uppskovsbeloppet. Vid beräkning av realisationsvinst på grund av avyttring av ersättningsfastighet är det således f. n. nödvändigt att veta om den första fastigheten avyttrats före eller efter utgången av mars 1976.

Av flera skäl anser jag det olämpligt att ändra villkoren för beräkning av realisationsvinst vid avyttring av ersättningsfastighet i de fall då den tidigare fastigheten avyttrats före utgången av mars 1976. I nu angivna fall bör därför även i framtiden gälla att ersättningsfastighetens ingångsvärde skall minskas med uppskovsbeloppet. Har den första fastigheten avyttrats efter utgången av mars 1976 bör däremot – under förutsättning givetvis att ersättningsfastigheten avyttras efter utgången av år 1978 – realisationsvinstberäkningen vid sistnämnda avyttring följa de nya reglerna. Uppskovsbeloppet bör således i dessa fall uppräknas med hänsyn till förändringarna i det allmänna prisläget under den tid som ersättningsfastigheten innehafvs. Denna princip synes dock av billighetsskäl kunna modifieras i en särskild situation, nämligen då avyttringen av den första fastigheten ägt rum före utgången av år 1978 och även förvärvet av ersättningsfastigheten skett före denna tidpunkt. För att undvika en tröskeleffekt beroende på om ersättningsfastigheten avyttras före eller efter utgången av år 1978 föreslår jag att indexuppräkningsen av uppskovsbeloppet i denna situation skall påbörjas först fr. o. m. år 1979.

4 Hemställan

Med hänvisning till vad jag nu har anfört hemställer jag att regeringen föreslår riksdagen

att antaga inom budgetdepartementet upprättade förslag till

1. lag om uppskov med beskattning av realisationsvinst,
2. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
3. lag om ändring i uppbördslagen (1953:272).

5 Beslut

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och beslutar att genom proposition föreslå riksdagen att antaga de förslag som föredraganden har lagt fram.

