

Regeringens proposition

1980/81:104

med förslag angående beskattning av realisationsvinst vid avyttring av del av fastighet och beräkning av substansminskningsavdrag;

beslutad den 15 januari 1981

Regeringen föreslår riksdagen att antaga det förslag som har upptagits i bifogade utdrag av regeringsprotokoll ovannämnda dag.

På regeringens vägnar

THORBJÖRN FÄLLDIN

ROLF WIRTÉN

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås vissa tekniska ändringar i realisationsvinstreglerna för fastigheter. Förslagen föränleds i första hand av de ändrade förutsättningar som skapats genom den nya fastighetstaxeringslagen (1979:1152). Vidare föreslås nya regler för beräkning av avdrag för substansminskning på grund av utvinning av naturfyndigheter.

Ändringarna i *realisationsvinstbeskattningen* avser främst frågan om vilken enhet som skall utgöra grund för beräkningen av vinst eller förlust. F. n. baseras beräkningen på den taxeringsenhet som gäller vid avyttringstillfället. Enligt förslaget skall detta vara huvudregel även för framtiden. Möjlighet till en alternativ beräkning föreslås dock för det fall då två eller flera vid avyttringstillfället befintliga taxeringsenheter tidigare under innehavet helt eller till övervägande del har ingått i en och samma taxeringsenhet. I ett sådant fall skall den skattskyldige enligt förslaget ha rätt att utföra beräkningen som om taxeringsenheterna alltjämt utgjorde en enda taxeringsenhet.

Övriga förslag på realisationsvinstbeskattningens område berör de särskilda regler som gäller vid delavyttring, fastighetreglering och upplåtelse mot engångsersättning.

I fråga om *avdrag för substansminskning* föreslås nya regler som blir gemensamma för alla de inkomstslag där intäkter av utvinning av naturtillgångar kan redovisas, dvs. jordbruksfastighet, rörelse och annan fastighet. Huvudregeln föreslås liksom hittills vara att avskrivningsunderlaget skall bestämmas med utgångspunkt i det faktiska anskaffningsvärdet. Som alternativregel föreslås att fastighetsägaren skall få utgå från det belopp som skulle ha fått dras av enligt realisationsvinstreglerna om täktområdet hade

avyttrats vid det tillfälle då exploateringen påbörjas. Alternativregeln får dock inte leda till att anskaffningsvärdet bestäms till högre belopp än 75 % av tåktens saluvärde. Det föreslås också att de fastighetsägare, som har upplåtit rätt till utvinning mot förskottsbetalning, under vissa förutsättningar skall kunna få avdrag för avsättning för framtida substansminskning.

Den nya lagstiftningen föreslås träda i kraft den 1 april 1981 och bli generellt tillämplig i de fall då en avyttring sker resp. en utvinning påbörjas efter utgången av mars 1981. De regler som medger att två eller flera taxeringsenheter vid realisationsvinstberäkningen sammanförs till en större enhet skall dock tillämpas även på avyttringar som sker under tiden den 1 januari – den 31 mars 1981. De nya bestämmelserna om beräkning av underlaget för substansminskningsavdrag föreslås få tillämpas även i de fall då utvinningen har påbörjats före utgången av mars 1981.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370)

dels att punkt 9 av anvisningarna till 22 §, punkt 8 av anvisningarna till 29 §, punkterna 2 och 4 av anvisningarna till 35 § och punkt 2 a av anvisningarna till 36 § skall ha nedan angivna lydelse,

dels att till anvisningarna till 25 § skall fogas en ny punkt, 10, av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Anvisningar

till 22 §

9.¹ För substansminskning vid tillgodogörande av naturtillgångar på jordbruksfastighet får avdrag ske i form av årlig avskrivning med skäligt belopp som avpassas så att anskaffningskostnaden för tillgången blir till fullo avdragen under den tid tillgången beräknas räcka.

Anskaffningskostnad för naturtillgång beräknas till antingen den del av anskaffningskostnaden för fastigheten som belöper på tillgången eller ett belopp motsvarande 60 procent av tillgångens allmänna saluvärde vid tidpunkten för verksamhetens början. Har fastigheten förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får anskaffningskostnaden även beräknas till den del av anskaffningskostnaden för fastigheten vid närmast föregående köp, byte eller därmed jämförligt fång som då belöpte på tillgången. Till den sålunda framräknade anskaffningskostnaden får läggas kostnad för tillgångens tillgodogörande i den mån kostnaden icke fått dragas

9. Avdrag för substansminskning på grund av utvinning av naturtillgångar samt avdrag för avsättning som avser framtida substansminskning på grund av sådan utvinning medges enligt bestämmelserna i denna anvisningspunkt.

För inträdd substansminskning medges avdrag vid taxeringen för ett visst beskattningsår med högst ett belopp som, tillsammans med de avdrag som har medgetts för tidigare beskattningsår, motsvarar den del av anskaffningsvärdet för hela tillgången som belöper på utvinningen före beskattningsårets utgång.

Har den skattskyldige genom skriftligt avtal upplåtit rätt till utvinning och har han uppburit förskottsbetalning för utvinningen, får han göra avdrag för belopp som i räkenskaperna har avsatts för framtida substansminskning. Vid taxeringen för ett visst beskattningsår medges avdrag med högst ett belopp motsvarande den del av anskaffningsvärdet

¹ Senaste lydelse 1972:741.

Nuvarande lydelse

av såsom kostnad i den löpande driften.

Föreslagen lydelse

för hela naturtillgången som kan anses belöpa på den framtida utvinning för vilken förskottsbetalning har erhållits. Avdraget skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

Avdrag enligt föregående stycke medges dock inte om upplåtelseavtalet har ingåtts mellan varandra närstående personer eller mellan näringsidkare som har intressegemenskap (moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning). Som närstående till fysisk person räknas dels personer som anges i 35 § 1 a mom., dels sådana fåmansföretag som avses i nämnda lagrum och i vilka den fysiska personen eller någon honom närstående person är företagsledare eller – direkt eller genom förmedling av juridisk person – äger aktier eller andelar.

Anskaffningsvärdet för en naturtillgång beräknas med utgångspunkt i den faktiska utgiften för förvärvet. Begär den skattskyldige det, skall dock till utgångspunkt tas det belopp varmed den skattskyldige skulle få avdrag enligt punkt 2 a av anvisningarna till 36 § om han vid tidpunkten för utvinningens början hade avyttrat täktmarken för ett vederlag som motsvarar dess allmänna saluvärde vid nämnda tidpunkt. Beräkning enligt nämnda anvisningspunkt får dock inte leda till att den till förvärvet hänförliga delen av anskaffningsvärdet tas upp till högre belopp än vad som motsvarar 75 procent av täktmarkens allmänna saluvärde vid tidpunkten i fråga. Har tillstånd enligt

Nuvarande lydelse

Har fastighet, på vilken naturtillgång börjat uttagas, övergått till ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får den nye ägaren tillgodoräkna sig endast avdrag för substansminskning på fastigheten som skulle ha tillkommit förre ägaren, om denne fortfarande ägt fastigheten.

Föreslagen lydelse

lag givits för utvinning av tillgången, beräknas anskaffningsvärdet endast för det område som omfattas av tillståndet.

I anskaffningsvärdet inräknas, förutom belopp som har beräknats enligt föregående stycke, även utgifter för tillgångens exploatering i den mån utgifterna inte har fått dras av som kostnad i den löpande driften och inte heller har beaktats vid beräkning enligt punkt 2 a av anvisningarna till 36 §.

Om en fastighet, på vilken en naturtillgång har börjat uttas, har övergått till en ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller något därmed jämförligt fång, får den nye ägaren tillgodoräkna sig endast de avdrag för substansminskning på fastigheten som skulle ha tillkommit den förre ägaren, om denne fortfarande hade ägt fastigheten.

Vid tillämpningen av bestämmelserna i denna anvisningspunkt skall en fastighetsägare, som har upplåtit nyttjanderätt till tuktmark mot engångsersättning, utan hinder av 47 § andra stycket e) betraktas som ägare till marken även efter det att upplåtelsen har skett.

till 25 §

10. I fråga om avdrag för substansminskning på grund av utvinning av naturtillgångar samt avdrag för avsättning som avser framtida substansminskning på grund av sådan utvinning tillämpas bestämmelserna i punkt 9 av anvisningarna till 22 §.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

till 29 §

8.² För substansminskning vid tillgodogörande av naturtillgångar såsom gruvor, stenbrott m. m. får avdrag ske i form av årlig avskrivning med skäligt belopp, som så avpassas, att anskaffningsvärdet blir till fullo avdraget under den tid tillgången beräknas räcka. Härvid iaktages, att i anskaffningsvärdet inräknas icke blott vad som erlagts vid inköp eller annat förvärv av fyndigheten utan jämväl de kostnader, som nedlagts för fyndighetens exploaterande, såsom exempelvis för upptagande av schakt vid gruva eller anläggning av utfartsvägar vid stenbrott m. m. dyl., allt i den mån dessa kostnader icke fått avdragas såsom kostnader i den löpande driften.

Anskaffningsvärde för naturtillgång av nu avsett slag beräknas med tillämpning av de grunder som enligt punkt 9 andra och tredje styckena av anvisningarna till 22 § gälla i fråga om jordbruksfastighet.

till 35 §

2.³ Vid avyttring av fastighet skall beräkning av realisationsvinst och realisationsförlust göras särskilt för varje avyttrad taxeringsenhet eller del av taxeringsenhet.

2. Vid avyttring av fastighet skall realisationsvinst och realisationsförlust beräknas särskilt för varje avyttrad taxeringsenhet eller del av taxeringsenhet.

Har två eller flera vid avyttringstillfället befintliga taxeringsenheter tidigare under innehavet helt eller delvis ingått i samma taxeringsenhet, skall dock, om den skattskyldige begär det, beräkningen göras som om taxeringsenheterna vid avyttringstillfäl-

² Senaste lydelse 1972:741.

³ Senaste lydelse 1976:343.

Nuvarande lydelse

4.⁴ Lika med avyttring av fastighet anses sådan marköverföring genom fastighetsreglering enligt 5 kap. eller genom klyvning enligt 11 kap. fastighetsbildningslagen (1970:988) som sker mot ersättning helt eller delvis i pengar samt marköverföring på grund av inlösen enligt 8 kap. samma lag. Har skattskyldig avstått mark genom fastighetsreglering enligt 5 kap. eller genom klyvning enligt 11 kap. nämnda lag, skall såsom skattepliktig inkomst upptagas så stor del av hela realisationsvinsten, som ersättningen i pengar, minskad med 5 000 kronor, utgör av det totala vederlaget för fastigheten, minskat med 5 000 kronor.

Föreslagen lydelse

let utgjorde en enda taxeringsenhet. I fråga om en taxeringsenhet som endast delvis har ingått i den förutvarande taxeringsenheten gäller vad nu har sagts endast under förutsättning att mer än hälften av enhetens vid avyttringstillfället gällande taxeringsvärde belöper på den del som har ingått i den förutvarande enheten. Hänsyn tas inte till den indelning i taxeringsenheter som har förelegat före den 1 januari 1952.

Vid tillämpningen av bestämmelserna om del av fastighet i punkt 4 andra stycket nedan och i punkt 2 a trettonde–artonde styckena av anvisningarna till 36 § skall som fastighet anses varje vid avyttringstillfället befintlig taxeringsenhet eller sådan större enhet som på grund av bestämmelserna i föregående stycke behandlas som en enda taxeringsenhet.

4. Med avyttring av fastighet likställs överföring av mark eller andel i samfällighet genom fastighetsreglering enligt 5 kap. och uppdelning i lotter genom klyvning enligt 11 kap. fastighetsbildningslagen (1970:988), om överföringen eller uppdelningen sker mot ersättning helt eller delvis i pengar, samt avstående av mark genom inlösen enligt 8 kap. samma lag. Har den ersättning i pengar som en skattskyldig erhållit på grund av en överföring enligt 5 kap. eller en uppdelning enligt 11 kap. nämnda lag inte överstigit 5 000 kronor, är dock inte någon del av vinsten skattepliktig. Om ersättningen i pengar överstiger 5 000 kronor, skall som skattepliktig inkomst tas upp så stor

⁴ Senaste lydelse 1979:500.

Nuvarande lydelse

Avyttring av fastighet anses vidare föreligga när ägare av fastighet fått engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelse. Härmed avses ersättning på grund av sådan inskränkning i förfoganderätt till fastigheten som skett enligt naturvårdslagen (1964:822) eller på grund av motsvarande inskränkningar enligt andra författningar eller på grund av upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastigheten för obegränsad tid (jfr punkt 8 av anvisningarna till 21 §). Engångsersättningen är i dessa fall att betrakta som köpeskilling, varvid så stor del av fastigheten anses avyttrad som ersättningsbeloppet utgör av fastighetens hela värde vid tiden för beslutet om inskränkningen i förfoganderätten eller för upplåtelsen av nyttjanderätten eller servitutsrätten.

Har den skattskyldige i samband med allframtidsupplåtelse fått ersättning på grund av upplåtelse av avverkningsrätt skall ersättningen, om den skattskyldige yrkar det, anses som engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelsen (jfr punkt 5 tredje stycket av anvisningarna till 21 §). Har den skattskyldige i nu avsett fall fått ersättning för avyttrade skogsprodukter, får 60 procent av ersättningen behandlas som engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelse. Vad som sägs i detta stycke gäller dock endast om skatteplikt för ersättningen för avverkningsrätten eller skogsprodukterna inträtt under samma beskattningsår som ersättningen på grund av allframtidsupplåtelsen.

Vid vinstberäkningen får den skattskyldige från sammanlagda beloppet av den eller de engångsersättningar han fått under ett beskattningsår, om han inte visar att han haft avdragsgilla omkostnader enligt anvisningarna till 36 § till samma eller högre belopp, avdrag med 2 000 kronor. Detta avdrag får dock inte överstiga det sammanlagda ersättningsbeloppet.

Föreslagen lydelse

del av hela realisationsvinsten som ersättningen i pengar, minskad med 5 000 kronor, utgör av det totala vederlaget för överföringen eller uppdelningen, minskat med 5 000 kronor, dock att den skattepliktiga inkomsten inte skall tas upp till högre belopp än som motsvarar den del av ersättningen i pengar som överstiger 5 000 kronor.

Från det sammanlagda beloppet av den eller de engångsersättningar som den skattskyldige under ett beskattningsår har fått på grund av upplåtelser inom en och samma kommun är han berättigad till avdrag med 2 000 kronor, om han inte visar att han haft avdragsgilla omkostnader enligt anvisningarna till 36 § till samma eller högre belopp. Avdraget får dock inte överstiga det sammanlag-

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

da ersättningsbeloppet för upplåtelse inom kommunen.

till 36 §

2. a.⁵ Skall vid beräkning av realisationsvinst på grund av avyttring av fastighet vederlaget för viss del av fastigheten upptagas som intäkt av jordbruksfastighet eller rörelse (jfr punkt 1 av anvisningarna till 35 §) får i omkostnadsbeloppet icke inräknas kostnad som hänför sig till sådan del av fastigheten och som vid inkomsttaxeringen behandlats enligt reglerna för maskiner och andra inventarier.

Som förbättringskostnad enligt punkt 1 räknas även kostnad, som under tid, då intäkt av avyttrad annan fastighet eller i förekommande fall del därav beräknats enligt 24 § 2 eller 3 mom., har nedlagts på reparation och underhåll av fastigheten eller fastighetsdelen, i den mån den avyttrade egendomen på grund därav vid avyttringen befunnit sig i bättre skick än vid förvärvet samt kostnad för reparation och underhåll för vilken avdrag inte medges på grund av föreskrifterna i 25 § 2 mom. första stycket b) eller c) och för vilken bidrag ej utgått. Förbättringskostnad, som icke uppförts på avskrivningsplan, och med förbättringskostnad jämförlig reparations- eller underhållskostnad får dock inräknas i omkostnadsbeloppet endast för år då de nedlagda kostnaderna uppgått till minst 3 000 kronor.

Kostnad enligt föregående stycke, som uppförts på avskrivningsplan, skall normalt anses nedlagd det år då kostnaden uppförts på planen. I andra fall skall sådan kostnad normalt anses nedlagd när faktura eller räkning erhållits, varav framgår vilket arbete som utförts.

Omkostnadsbeloppet skall minskas med värdeminskningssavdrag m. m., som belöper på tid före avyttringen av fastigheten, såsom avdrag på grund av avyttring av skog, avdrag för värdeminskning av annan naturtillgång eller för värdeminskning av täckdiken eller andra markanläggningar (jfr punkt 4 fjärde-sjätte styckena och punkt 7 av anvisningarna till 22 § samt punkt 16 femte och sjätte styckena av anvisningarna till 29 §). På samma sätt skall omkostnadsbeloppet minskas med avdrag för värdeminskning av byggnad m. m. (jfr punkt 3 tredje stycket och punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 22 §, punkt 2 och punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 25 § och punkt 16 fjärde stycket av anvisningarna till 29 §), dock inte för år då avdraget understigit 3 000 kronor. Omkostnadsbeloppet skall minskas även med belopp varmed fastigheten avskrivits i samband med ianspråktagande av investeringsfond e. d.

Vid beräkning av omkostnadsbeloppet skall fastighet, som förvärvats före år 1952, anses förvärvad den 1 januari 1952. Ingångsvärdet skall därvid anses utgöra 150 procent av fastighetens taxeringsvärde för år 1952. Hänsyn skall

⁵ Senaste lydelse 1980:998.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

vid vinstberäkningen icke tagas till kostnader och avdrag som belöper på tid före år 1952. Dock får det vid förvärvet erlagda vederlaget för fastigheten upptagas som ingångsvärde, om den skattskyldige kan visa att köpeskillingen överstiger 150 procent av taxeringsvärdet för år 1952. Fanns taxeringsvärde ej åsatt för år 1952, får motsvarande värde uppskattas med ledning av taxeringsvärdet för fastighet, i vilken den avyttrade egendomen ingätt, eller närmast därefter åsatta taxeringsvärde.

Har fastighet vid avyttringen innehafts mer än tjugo år får den skattskyldige vid vinstberäkningen som ingångsvärde upptaga ett belopp motsvarande 150 procent av det taxeringsvärde, som gällde tjugo år före avyttringen. Har taxeringsvärdet åsatts vid fastighetstaxering som verkställdt år 1970 eller senare får dock som ingångsvärde upptagas endast 133 procent av taxeringsvärdet. Om ingångsvärdet beräknas med ledning av det taxeringsvärde som gällde tjugo år före avyttringen, skall hänsyn vid vinstberäkningen icke tagas till kostnader och avdrag, som belöper på tidigare år än tjugo år före avyttringen. Fanns taxeringsvärde ej åsatt tjugo år före avyttringen, får motsvarande värde uppskattas på sätt anges i femte stycket sista meningen.

Har avyttrad fastighet förvärvats genom arv eller testamente eller genom bodelning i anledning av makes död, får den skattskyldige, i stället för köpeskillning eller motsvarande vederlag för fastigheten vid närmast föregående köp, byte eller därmed jämförliga fång eller i stället för ett med stöd av föregående stycke framräknat värde, som ingångsvärde upptaga 150 procent av fastighetens taxeringsvärde året före det år då dödsfallet inträffade eller motsvarande i arvsskattehänseende gällande värde, förutsatt att dödsfallet ägt rum efter år 1952. Ägde dödsfallet rum efter år 1970 får dock som ingångsvärde upptagas endast 133 procent av taxeringsvärdet eller motsvarande i arvsskattehänseende gällande värde. Fanns taxeringsvärde ej åsatt året före det år då dödsfallet inträffade, får motsvarande värde uppskattas på sätt som anges i femte stycket sista meningen. Har ingångsvärdet upptagits med stöd av bestämmelserna i detta stycke, skall hänsyn vid vinstberäkningen icke tagas till kostnader och avdrag, som belöper på tidigare år än året före dödsåret.

Beräknas ingångsvärdet med ledning av taxeringsvärde skall, såvida viss del av taxeringsvärdet avser egendom som i kostnadshänseende hänförs till maskiner och andra inventarier i jordbruk eller rörelse (jfr punkt 1 av anvisningarna till 35 §), taxeringsvärdet reduceras med den del därav som kan anses belöpa på egendom av nyss angivet slag. Sådan reduktion skall dock icke göras om mindre än 25 procent av hela vederlaget för den avyttrade fastigheten belöper på egendom, som vid beräkning av värdeminskningssavdrag hänföres till maskiner och andra inventarier.

Skall taxeringsvärdet reduceras enligt föregående stycke iakttagas följande

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

de. Har taxeringsvärdet åsatts tidigare än vid 1975 års fastighetstaxering, skall taxeringsvärdet reduceras med så stor del därav som vederlaget för egendom, som vid beräkning av värdeminskingsavdrag hänföres till maskiner och andra inventarier, utgör av hela vederlaget för den avyttrade fastigheten. Vad nu sagts gäller även om taxeringsvärdet åsatts år 1975 eller senare, dock att vid beräkningen skall bortses från den del av vederlaget vid avyttringen som belöper på egendom som avses i 2 kap. 3 § jordabalken. Kan den skattskyldige visa att den andel av taxeringsvärdet som kan anses belöpa på egendom, som vid beräkning av värdeminskingsavdrag hänföres till maskiner och andra inventarier, är mindre än den andel av hela vederlaget för den avyttrade fastigheten som kan anses belöpa på egendom av nu angivet slag, får dock taxeringsvärdet reduceras på grundval av förhållandena vid fastighetstaxeringen.

Det för fastigheten gällande ingångsvärdet – om det inte har beräknats enligt trettonde stycket sista meningen – liksom de förbättringskostnader och därmed likställda belopp för vilka avdrag får ske samt de värdeminskingsavdrag och andra belopp som skall minska omkostnadsbeloppet skall i den omfattning som anges i punkterna 6 a och 6 b nedan räknas om med hänsyn till förändringarna i det allmänna prisläget (prisutvecklingen) under den tid då fastigheten har innehafts.

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

Har avyttring av fastighet omfattat byggnad, som i huvudsak är avsedd att användas för bostadsändamål och som vid avyttringstillfället varit eller bort vara åsatt ett taxerat byggnadsvärde av lägst 10 000 kronor, avdrages ytterligare ett belopp av 3 000 kronor för varje påbörjat kalenderår före taxeringsåret som bostadsbyggnaden under innehavstiden funnits på fastigheten. Om det taxerade byggnadsvärdet inte uppgått eller bort uppgå till 10 000 kronor, avdrages 3 000 kronor för varje påbörjat kalenderår under innehavstiden som byggnaden utnyttjats till stadigvarande bostad. Avdrag medges inte för tidigare år än år 1952 och inte heller för senare år än år 1980. Finns på fastigheten mer än en bostadsbyggnad beräknas nu avsett avdrag endast för fastighetens huvudbyggnad. Sker vinstberäkningen med utgångspunkt från taxeringsvärdet tjugo år före avyttringen enligt sjätte stycket ovan eller från taxeringsvärdet året före dödsfallet enligt sjunde stycket ovan eller motsvarande värden, får avdrag enligt detta stycke ej ske för tidigare år än tjugo år före avyttringen eller året före dödsfallet. Om bostadsbyggnad rivits eller förstörts genom brand eller liknande, skall avdrag enligt detta stycke medges även för tid då denna byggnad funnits på fastigheten, om den skattskyldige inom ett år igångsatt arbete med att uppföra ersättningsbyggnad. Om en bostadsbyggnad under mer än ett år tagits i anspråk huvudsakligen för annat ändamål än bostadsändamål medges avdrag enligt

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

detta stycke endast för tid då byggnaden därefter åter utnyttjats huvudsakligen för bostadsändamål.

Vinstberäkning på grund av avyttring av del av fastighet skall grundas på förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen. *Om den skattskyldige så önskar skall dock så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskningsavdrag m. m. – anses belöpa på den avyttrade delen* som vederlaget för fastighetsdelen utgör av fastighetens hela värde vid avyttringstillfället. I sist avsedda fall skall, om den skattskyldige önskar det och värdet av skogen och skogsmarken på den avyttrade fastighetsdelen är mindre än 20 procent av värdet av hela fastighetens skog och skogsmark, omkostnadsbeloppet inte minskas med avdrag på grund av avyttring av skog. Om den avyttrade delen avser en eller ett fåtal tomter avsedda att bebyggas med bostadshus och vederlaget är mindre än 10 procent av fastighetens taxeringsvärde, får vidare ingångsvärdet på den avyttrade fastighetsdelen utan särskild utredning beräknas till 1 krona per kvadratmeter, dock ej till högre belopp än köpeskillingen.

Vinstberäkning på grund av avyttring av *en del av en* fastighet skall grundas på förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen. *Vid tillämpning av de beloppsgränser som anges i andra och fjärde styckena skall dock hänsyn tas till förhållandena på hela fastigheten. Avdrag enligt tolfte stycket får göras endast om avyttringen har omfattat bostadsbyggnad som vid tiden för avyttringen var huvudbyggnad för hela fastigheten. På den skattskyldiges begäran skall omkostnadsbeloppet för fastighetsdelen – i stället för att beräknas enligt första meningen – tas upp till ett belopp som motsvarar så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskningsavdrag m. m. – som vederlaget för fastighetsdelen utgör av fastighetens hela värde vid avyttringstillfället. I sist avsedda fall skall, om den skattskyldige begär det och värdet av skogen och skogsmarken på den avyttrade fastighetsdelen är mindre än 20 procent av värdet av hela fastighetens skog och skogsmark, omkostnadsbeloppet inte minskas med avdrag på grund av avyttring av skog. Om den avyttrade delen avser en eller ett fåtal tomter avsedda att bebyggas med bostadshus och vederlaget är mindre än 10 procent av fastighetens taxeringsvärde, får vidare ingångsvärdet på den avyttrade fastighetsdelen utan särskild utredning beräknas till 1 krona per kvadratmeter, dock ej*

Nuvarande lydelse

Vad i de *tre* första meningarna av föregående stycke föreskrivits gäller i tillämpliga delar även vid marköverföring enligt fastighetsbildningslagen (1970:988).

Har den skattskyldige erhållit sådan engångsersättning som avses i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 35 §, skall så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskningss-avdrag m. m. – anses belöpa på den del av fastigheten som ersättningen avser, som engångsersättningen utgör av fastighetens hela värde vid tiden för upplåtelsen eller inskränknin- gen i förfoganderätten. Vid bedömningen av om omkostnadsbeloppet skall minskas med avdrag på grund av avyttring av skog gäller vad som är föreskrivet i fråga om del av fastighet.

Har den skattskyldige under innehavstiden avyttrat del av fastighet skall hänsyn *tagas här till* vid beräkning av *det omkostnadsbelopp som får avdragas vid vinstberäkningen i anledning av avyttring av återstoden* av fastigheten. Kan utredning *icke* förebringas om den andel av omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värde-

Föreslagen lydelse

till högre belopp än köpeskillingen.

Vad i de *fem* första meningarna av föregående stycke föreskrivits gäller i tillämpliga delar även vid marköverföring enligt fastighetsbildningslagen (1970:988).

Har den skattskyldige erhållit sådan engångsersättning som avses i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 35 §, skall så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskningss-avdrag m. m. – anses belöpa på den del av fastigheten som ersättningen avser, som engångsersättningen utgör av fastighetens hela värde vid tiden för upplåtelsen eller inskränknin- gen i förfoganderätten. Vid bedömningen av om omkostnadsbeloppet skall minskas med avdrag på grund av avyttring av skog gäller vad som är föreskrivet i fråga om del av fastighet. *Den som enligt punkt 4 fjärde stycket av anvisningarna till 35 § erhåller avdrag från den eller de engångsersättningar han fått på grund av upplåtelse inom en och samma kommun får inte tillgodoräkna sig något omkostnadsbelopp hänförligt till dessa ersättningar.*

Har den skattskyldige under innehavstiden avyttrat *en* del av *en* fastighet, skall hänsyn *tas till detta* vid beräkning av *omkostnadsbeloppet* för återstoden av fastigheten. Kan utredning *inte* förebringas om den andel av omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskningss-avdrag m. m. – för fastigheten, som belöpt på den avytt-

Nuvarande lydelse

minskningsavdrag m. m. – för fastigheten, som belöpt på den avyttrade fastighetsdelen, skall denna andel anses ha motsvarat hälften av erhållen ersättning för fastighetsdelen. Andelen skall dock i intet fall anses överstiga omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskingsavdrag m. m. – för hela fastigheten omedelbart före avyttringen av fastighetsdelen.

Vad i föregående stycke föreskrivits äger motsvarande tillämpning om den skattskyldige under innehavstiden erhållit engångsersättning som avses i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 35 §. Har den skattskyldige under innehavstiden avstått från mark genom marköverföring enligt fastighetsbildningslagen (1970:988), skall omkostnadsbeloppet på återstoden av fastigheten anses ha minskat med så stor del av omkostnadsbeloppet för den tidigare avstådda marken som ersättningen i pengar utgjort av det totala vederlaget för marken.

Beräknas omkostnadsbeloppet vid *den slutliga avyttringen* med ledning av ett taxeringsvärde som åsatts efter det att delavyttringen, markupplåtelsen eller marköverföringen m. m. ägt rum, *äro* bestämmelserna i de två föregående styckena icke tillämpliga.

Kostnad för förbättringsarbete eller därmed jämförligt reparations- och underhållsarbete, för vilket ersättning på grund av skadeförsäkring utgått, beaktas icke vid beräkning av realisationsvinst i vidare mån än kostnaden överstigit ersättningen. Har ersättning på grund av skadeförsäkring uppburits med större belopp än det som gått åt för skadans avhjälpande gäller följande. Fastighetens ingångsvärde, omräknat enligt tionde stycket till tiden

Föreslagen lydelse

rade fastighetsdelen, skall denna andel anses ha motsvarat hälften av erhållen ersättning för fastighetsdelen. Andelen skall dock i intet fall anses överstiga omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskingsavdrag m. m. – för hela fastigheten omedelbart före avyttringen av fastighetsdelen.

Föreskrifterna i föregående stycke tillämpas också om den skattskyldige under innehavstiden erhållit *sådan* engångsersättning som avses i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 35 §. Har den skattskyldige under innehavstiden avstått från mark genom marköverföring enligt fastighetsbildningslagen (1970:988), skall omkostnadsbeloppet på återstoden av fastigheten anses ha minskat med så stor del av omkostnadsbeloppet för den tidigare avstådda marken som ersättningen i pengar utgjort av det totala vederlaget för marken.

Beräknas omkostnadsbeloppet vid *avyttring av återstoden av fastigheten eller del därav* med ledning av ett taxeringsvärde som åsatts efter det att delavyttringen, markupplåtelsen eller marköverföringen m. m. ägt rum, *är* bestämmelserna i de två föregående styckena icke tillämpliga.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

för skadetillfället, minskas med skillnaden mellan ersättningen och kostnaden för skadans avhjälpande. För tid efter skadetillfället ligger återstoden av det omräknade ingångsvärdet till grund för omräkning enligt tionde stycket.

Avyttrar delägare i fåmansföretag eller honom närstående person fastighet till företaget får vid vinstberäkningen fastighetens ingångsvärde icke beräknas på grundval av taxeringsvärde enligt sjätte och sjunde styckena. Ej heller får omräkning göras enligt tionde stycket eller tillägg göras enligt tolfte stycket. Riksskatteverket får medge undantag från bestämmelserna i detta stycke om det kan antagas att avyttringen skett av organisatoriska eller andra synnerliga skäl. Mot beslut av riksskatteverket i sådan fråga får talan icke föras.

Denna lag träder i kraft den 1 april 1981.

1. De nya bestämmelserna i punkterna 2 och 4 av anvisningarna till 35 § samt punkt 2 a av anvisningarna till 36 § tillämpas endast i fråga om avyttringar som sker efter utgången av mars 1981, om inte annat följer av andra och tredje styckena.

Punkt 2 av anvisningarna till 35 § i dess nya lydelse tillämpas även i fråga om avyttringar som sker under tiden den 1 januari – den 31 mars 1981, varvid hänvisningen i tredje stycket skall avse där angivna lagrum i deras äldre lydelse.

De nya bestämmelserna i punkt 4 fjärde stycket av anvisningarna till 35 § tillämpas första gången vid 1982 års taxering.

2. De nya bestämmelserna i punkt 9 av anvisningarna till 22 §, punkt 10 av anvisningarna till 25 § och punkt 8 av anvisningarna till 29 § tillämpas i de fall då utvinningen av en naturtillgång påbörjas efter utgången av mars 1981.

Även i de fall då utvinningen har påbörjats före utgången av mars 1981 får de nya bestämmelserna om beräkning av fyndighetens anskaffningsvärde tillämpas vid 1982 och senare års taxeringar. En förutsättning för detta är dock att ett yrkande om en sådan tillämpning framställs vid 1982 års taxering eller, om den skattskyldige vid denna taxering inte yrkar avdrag för substansminskning på grund av utvinning från fyndigheten i fråga, vid den första därefter följande taxering då sådant avdrag yrkas. Beräkningen enligt de nya bestämmelserna skall göras som om en ny utvinning hade påbörjats vid ingången av det beskattningsår för vilket avdrag första gången yrkas enligt de nya bestämmelserna.

Här en skattskyldig beräknat anskaffningsvärdet för en naturtillgång enligt äldre bestämmelser, skall den omständigheten att täktmarken vid 1981 års allmänna fastighetstaxering eller senare får ändrad beskattningsnatur inte föranleda någon ändring av avskrivningsunderlaget.

BUDGETDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringssammanträde
1980-11-20

Närvarande: statsministern Fälldin, ordförande, och statsråden Ullsten, Bohman, Wikström, Friggebo, Mogård, Dahlgren, Åsling, Söder, Krönmark, Burenstam Linder, Johansson, Wirtén, Holm, Andersson, Boo, Winberg, Adelson, Danell, Petri, Eliasson

Föredragande: statsrådet Wirtén

Lagrådsremiss med förslag angående beskattning av realisationsvinst vid avyttring av del av fastighet och beräkning av substansminskningsavdrag

1 Inledning

Realisationsvinst och realisationsförlust på grund av fastighetsavyttringar skall enligt nuvarande regler beräknas särskilt för varje avyttrad taxeringsenhet eller del av taxeringsenhet. Vad som skall utgöra en taxeringsenhet bestäms vid fastighetstaxeringen.

Den nya fastighetstaxeringslagen (1979:1152), FTL, kommer att medföra bl. a. att många befintliga taxeringsenheter vid 1981 års allmänna fastighetstaxering delas upp på flera enheter. Under remissbehandlingen av det betänkande som lägg till grund för FTL framhölls bl. a. att redan nuvarande realisationsvinstregler i vissa hänseenden var oklara och att de nya reglerna för fastighetstaxering skulle komma att öka problemen och göra en översyn av realisationsvinstreglerna nödvändig.

I promemorian (Ds B 1980:9) Delavyttring, substansminskning m. m. lades ett förslag fram som bl. a. gällde frågan om vilken enhet som skall utgöra grund för vinst- eller förlustberäkningen. I samma promemoria föreslogs nya regler för beräkning av s. k. substansminskningsavdrag. I den delen byggde promemorian i huvudsak på ett förslag som hade presenterats av företagsskatteberedningen (Fi 1970:77) i dess slutbetänkande (SOU 1977:86) Beskattning av företag. Som bilaga till promemorian fogades en sammanställning av remissyttrandena över företagsskatteberedningens betänkande i tillämpliga delar.

Jag avser att i det följande ta upp de frågor som har behandlats i promemorian. Till protokollet i detta ärende bör promemorian fogas som *bilaga 1*.

Promemorian har remissbehandlats. Som *bilaga 2* till protokollet bör fogas en förteckning över remissinstanserna och en sammanställning av deras yttranden.

2 Allmän motivering

2.1 Realisationsvinstberäkning

2.1.1 Allmänt om resultatberäkningen

I promemorian redogörs relativt utförligt för hur resultatet av en fastighetsavyttring beräknas. Reglerna innebär i korthet följande.

Vid bedömningen av om skattepliktig vinst har uppkommit gör man i princip en jämförelse mellan å ena sidan försäljningspriset, minskat med eventuella kostnader för försäljningen, och å andra sidan samtliga kostnader för inköp och förbättringar (det s. k. omkostnadsbeloppet).

Till grund för beräkningen av omkostnadsbeloppet läggs fastighetens ingångsvärde. Detta utgörs i de flesta fall av inköpspriset. Har säljaren fått fastigheten genom ett benefikt fång, utgörs ingångsvärdet i princip av inköpspriset vid närmast föregående onerösa fång. Vid arv får dock ingångsvärdet alternativt beräknas med ledning av taxeringsvärdet året före dödsfallet. Fastigheter som har förvärvats före ingången av år 1952 skall i princip anses förvärvade den 1 januari 1952 för en köpeskilling som motsvarar 150 % av 1952 års taxeringsvärde. En särskild alternativregel finns för det fall då fastigheten har innehafts i minst 20 år. I sådana fall har man nämligen rätt att som ingångsvärde ta upp 150 % av taxeringsvärdet 20 år före avyttringen.

Till ingångsvärdet läggs sedan kostnader för förbättringar – i vissa fall även för reparation och underhåll – på fastigheten. Har kostnaderna inte uppförts på avskrivningsplan, beaktas de emellertid bara för de år då de har uppgått till minst 3 000 kr.

Värdeminskingsavdrag som belöper på innehavstiden skall återföras till beskattning vid realisationsvinstberäkningen. Avdrag för värdeminskning på byggnader behöver dock inte återföras för de år då avdraget har understigit 3 000 kr.

Ingångsvärdet liksom förbättringskostnaderna och de återförda värdeminskingsavdragen indexuppräknas. Om avyttringen omfattar en bostadsbyggnad, får säljaren i princip också tillgodoräkna sig ett tillägg på 3 000 kr. för varje år som byggnaden har funnits på fastigheten (s. k. 3 000-kronorstillägg). Jag vill här erinra om att regeringen nyligen i prop. 1980/81:32 har föreslagit ändringar i bl. a. reglerna om indexuppräkning och 3 000-kronorstillägg. Enligt förslaget skall ingångsvärdet och förbättringskostnaderna inte indexuppräknas för de fyra första åren efter det år då fastigheten förvärvades resp. kostnaderna lades ner. Inte heller skall något 3 000-kronorstillägg medges för år efter år 1980.

Omfattar en avyttring endast en del av en fastighet, sker vinstberäkningen enligt huvudregeln med hänsyn till förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen. Det innebär att ingångsvärdet för den avyttrade delen bestäms med hänsyn till förhållandena vid förvärvstillfället. Till detta värde läggs sedan de förbättringskostnader som hänför sig till den avyttrade delen. Alternativa beräkningsmetoder finns emellertid. Den viktigaste är den s. k. alternativregel 1, enligt vilken den skattskyldige först får beräkna omkostnadsbeloppet för hela fastigheten och sedan fördela detta mellan den sålda och den behållna delen med hänsyn till värderelationerna vid avyttringstillfället.

När omkostnadsbeloppet, ökat med 3 000-kronorstilläggen, understiger försäljningspriset, minskat med försäljningskostnaderna, uppkommer en vinst som är skattepliktig. Är förhållandet det motsatta, utlöser avyttringen inte någon beskattning.

De nu behandlade reglerna är inte tillämpliga vid beräkning av en avdragsgill förlust. Den viktigaste skillnaden mellan vinst- och förlustberäkning är att någon indexuppräknings inte får göras vid förlustberäkningen.

2.1.2 Enheter för beräkningen

Många av de bestämmelser som reglerar resultatberäkningen förutsätter att man beaktar förhållandena på en viss "fastighet" eller på en "del av fastighet". För att sådana bestämmelser skall kunna tillämpas måste innebörden av det använda fastighetsbegreppet klargöras.

Helt allmänt gäller att det fastighetsbegrepp som används i skatterätten bygger på det civilrättsliga. Med fastigheter avses alltså i första hand registerfastigheter och vad som enligt jordabalken utgör tillbehör till dessa. Därutöver räknas byggnad på annans mark som fastighet trots att en sådan byggnad civilrättsligt utgör lös egendom (4 § KL). Bestämmelserna om realisationsvinst vid fastighetsavyttring är vidare tillämpliga på fastigheter utomlands samt på tomträtt, strömfall och rättighet till vattenkraft (35 § 2 mom. sista stycket KL).

Det beskrivna fastighetsbegreppet anger i första hand *vilket slag* av egendom som det är fråga om. För att kunna beräkna resultatet av en viss fastighetsavyttring fordras också – som jag redan berört – att man vet vilka markområden med tillbehör, med andra ord *vilken enhet*, som skall ligga till grund för beräkningen. Den enhet som ligger i det nyss beskrivna fastighetsbegreppet, nämligen registerfastigheten, har emellertid inte befunnits vara den lämpligaste att använda i realisationsvinsthänseende. Sedan länge har i stället flera av beräkningsreglerna anknutit till taxeringsenheten.

Genom lagstiftning år 1976 (prop. 1975/76:180, SkU 1975/76:63, rskr 1975/76:389, SFS 1976:343–347) infördes en uttrycklig bestämmelse om att beräkningen av vinst och förlust skall göras särskilt för varje avyttrad

taxeringsenhet. Bestämmelsen återfinns i punkt 2 av anvisningarna till 35 § KL. Härigenom har alltså klargjorts i vilka fall gemensam resp. separat resultatberäkning skall göras för den eller de fastighetsförsäljningar som en person har gjort under ett beskattningsår. Frågan om vilken enhet som skall användas vid resultatberäkningen har emellertid betydelse i flera andra avseenden, bl. a. för tillämpningen av bestämmelserna om 3 000-kronorstilllägg, beloppsgränsen för förbättringskostnader och värdeminskningsavdrag samt de särskilda bestämmelserna om delavyttring. Av den undersökning som har redovisats i promemorian framgår att 1976 års regel om separat beräkning för varje taxeringsenhet inte ger något entydigt svar på frågan om vad som i de olika avseendena avses med uttrycket fastighet. Med hänsyn främst till uttalanden i lagstiftningens förarbeten dras emellertid slutsatsen att man numera torde kunna utgå från att den egendom som ingår i en taxeringsenhet också skall anses utgöra en "fastighet" vid tillämpningen av de nyss nämnda bestämmelserna.

Indelningen i taxeringsenheter görs vid fastighetstaxeringen. Grundprincipen har hittills varit att man till en taxeringsenhet skall föra samman fastighetsdelar och fastighetskomplex som utgör en ekonomisk enhet och lämpar sig för gemensam värdering. Som en ekonomisk enhet har man i första hand betraktat egendom som normalt sett utgör föremål, för överlåtelse eller upplåtelse. Med hänsyn till detta framstår det enligt promemorian som naturligt att realisationsvinstbeskattningen har varit kopplad till fastighetstaxeringen.

FTL, som tillämpas första gången vid 1981 års allmänna fastighetstaxering, bygger på samma grundprincip. Även om de nya bestämmelserna till stora delar har motsvarigheter i äldre lagstiftning och tillämpningsföreskrifter, kommer de ändå i många fall att medföra att befintliga taxeringsenheter delas upp och att såväl befintliga som nya taxeringsenheter får ändrad beskattningsnatur. Bl. a. kan följande inträffa:

- En jordbruksfastighet med bostadshus och tomt som har en total yta större än 2 hektar men vars produktiva mark inte uppgår till minst 5 hektar delas upp i två enheter. Bostadshuset jämte tomtmarken taxeras som annan fastighet och lantbruksdelen som jordbruksfastighet (jfr 2 kap. 4 § och 4 kap. 5 § FTL).
- Samma resultat kan det bli om en jordbruksfastighet visserligen har 5 hektar eller mer produktiv mark men bostadshuset med tomt inte ligger i anslutning till lantbruksdelen eller huset inte behövs som bostad för ägaren, arrendatorn eller deras anställda (jfr 4 kap. 5 § FTL).
- Mark där täkt pågår eller för vilken täktstillstånd har beviljats bryts ut till en särskild taxeringsenhet och får beskattningsnaturen annan fastighet. Om nyttjanderätten till täkten har upplåtits mot engångsersättning, skall nyttjanderättshavaren dessutom behandlas som ägare både vid fastighetstaxeringen och i fråga om garantibelopp (1 kap. 5 § FTL och 47 § KL).

- Obebyggd mark, som ingår i fastställd stads- eller byggnadsplan och till någon del är avsedd att användas för byggnadsändamål, bryts ut till en särskild taxeringsenhet och får beskattningsnaturen annan fastighet. Detta gäller dock inte om marken skall indelas som tomtmark eller om det är uppenbart att exploateringen inte kommer att genomföras eller kommer att avsevärt fördröjas.

I promemorian diskuteras utförligt vilken enhet som för framtiden är lämpligast som grund för realisationsvinstberäkningen. Både praktiska och materiella skäl talar enligt promemorian för att anknytningen till de vid avyttringstillfället befintliga taxeringsenheterna behålls som huvudregel. Främst med hänsyn till de nya fastighetstaxeringsreglerna föreslås emellertid en alternativregel som tillåter att vinstberäkningen baseras på en större enhet.

Förslaget innebär att sådana vid avyttringstillfället särtaxerade enheter som under innehavet har förvaltats och brukats gemensamt kan få betraktas som en enda fastighet. Vid samtidig avyttring till samma köpare skulle då en gemensam resultatberäkning få göras för de i försäljningen ingående enheterna. Vidare skulle säljaren få utgå från vad som har brukats gemensamt vid tillämpning av delavyttringsreglerna. Tillämpas alternativregeln skulle också beloppsgränsen för förbättringskostnader och rätten till 3 000-kronorstillägg bedömas med hänsyn till förhållandena på hela den egendom som har brukats gemensamt. Bedömningen av om gemensamt brukande har förelegat eller inte skulle i princip grundas på förvärvskäillebegreppet i 18 § KL. Även om enheterna har haft olika beskattningsnatur och därför har utgjort olika förvärvskällor, skulle emellertid gemensamt brukande kunna anses ha förelegat.

Så gott som samtliga remissinstanser delar uppfattningen att de nya fastighetstaxeringsreglerna gör det nödvändigt att i vissa fall utvidga fastighetsbegreppet vid realisationsvinstbeskattningen. Flertalet tillstyrker att man då skall ta hänsyn till vad som har förvaltats och brukats gemensamt. Från många håll påpekas emellertid att de i promemorian föreslagna reglerna blir komplicerade. Riksskatteverket (RSV) och många länsstyrelser anser också att förslaget är alltför generöst. De anser att man på något sätt bör begränsa den period under vilken det gemensamma brukandet skall ha förelegat för att bli beaktat. Längst går RSV som av kontrolltekniska skäl vill att hänsyn skall tas endast till gemensamt brukande som har förekommit under något av de sista fem åren före avyttringen. Flera länsstyrelser finner det också felaktigt att den skattskyldige får möjlighet att vid successiva delförsäljningar växla mellan olika beräkningsmetoder.

För egen del får jag anföra följande.

Realisationsvinstbeskattningens nuvarande anknnytning till indelningen i taxeringsenheter har obestridliga fördelar. Vid indelningen tas, som jag tidigare nämnt, hänsyn till vad som lämpar sig för överlåtelse. Det har i

praktiken också visat sig i hög grad praktiskt att anknyta till en enhet som är föremål för återkommande officiell värdering. Jag vill särskilt understryka att just detta förhållande har gjort det möjligt att införa olika schabloner för att underlätta den praktiska tillämpningen. Huvudregeln bör därför även framdeles vara att resultatberäkningen skall göras särskilt för varje vid avyttringstillfället befintlig taxeringsenhet.

Anknytningen medför dock att en ändrad indelning vid fastighetstaxeringen kan få omedelbar betydelse för realisationsvinstbeskattningen. Så leder t. ex. en uppdelning av ett befintligt fastighetsinnehav till att separata resultatberäkningar skall göras för varje enhet även om hela innehavet säljs på en gång. Delavyttringsreglerna får inte heller användas om en av de nya enheterna säljs för sig. Ändringarna kan ibland verka till fördel och i andra fall till nackdel för de skattskyldiga.

Som konstateras i promemorian har det redan med hittills gällande fastighetstaxeringsregler kunnat sättas i fråga om realisationsvinstbeskattningens anknytning till den vid försäljningstillfället befintliga indelningen i taxeringsenheter alltid har gett önskvärda effekter. De nya reglerna i FTL har kraftigt ökat behovet av en alternativ beräkningsgrund.

Förslagen i promemorian bygger på tanken att egendom som vid avyttringen är uppdelad på separata enheter ändå skall kunna behandlas som en enhet vid realisationsvinstbeskattningen under förutsättning att egendomen tidigare under innehavet har utgjort en ekonomisk enhet i den meningen att den har brukats gemensamt. Skälet till detta är att ett gemensamt brukande kan ha påverkat värdeutvecklingen på hela egendomen på ett sådant sätt att det framstår som otillfredsställande om resultatet vid en separat försäljning av en eller flera delar skulle beräknas utan hänsynstagande till förhållandena på den återstående egendomen. Från praktisk synpunkt kan det också vara olämpligt att vid en gemensam försäljning behöva dela upp inköps- och förbättringskostnader, som är gemensamma för egendomen, på de olika vid avyttringstillfället bestående enheterna. I promemorian föreslås, som redan nämnts, att bedömningen av om ett gemensamt brukande har förelegat eller inte skall grundas på förvärvskälereglerna i 18 § KL. Det är enligt förslaget tillräckligt att ett gemensamt brukande har förelegat någon gång under innehavstiden.

Så gott som samtliga remissinstanser instämmer i bedömningen att en alternativregel behövs. Flera understryker att det från redovisningsmässiga synpunkter är riktigt att göra en gemensam vinstberäkning när en avyttring omfattar vad som ekonomiskt framstår som en enhet. Beträffande utformningen av förslaget råder det däremot, som jag nämnt, delade meningar.

Jag delar vissa av de betänkligheter som har framförts mot den föreslagna alternativregeln. Det finns anledning att överväga om förslagen kan modifieras eller ändras. Man har då i första hand att ta ställning till två frågor, nämligen hur kravet på gemensamt brukande skall preciseras och vilken tidsperiod bedömningen skall avse.

Att lägga förvärvskällereglerna till grund för bedömningen av det gemensamma brukandet har den fördelen att man anknyter till ett redan befintligt regelsystem. Promemorieförslaget innebär emellertid inte en strikt bedömning enligt bestämmelserna i 18 § KL. Det förhållandet att enheterna har haft olika beskattningsnatur och därför inte har ingått i samma förvärvskälla skulle nämligen inte hindra att gemensamt brukande anses ha förelegat. Skälet till detta är att man har velat ta hänsyn till de fall då någon köper ett fastighetskomplex som vid förvärvstillfället är uppdelat i taxeringsenheter med olika beskattningsnatur. Enligt promemorian kan ett fastighetskomplex av detta slag brukas på ett sådant sätt att det vid en senare avyttring är motiverat med en enda realisationsvinstberäkning.

Regeln om att man vid bedömningen enligt bestämmelserna i 18 § KL skall se bort från enheternas beskattningsnatur skulle sannolikt leda till tolkningsproblem. Som jag senare kommer att utveckla närmare är det inte heller från materiell synpunkt nödvändigt att göra de hänsynstaganden som regeln syftar till. Skall man hålla fast vid principlösningen att anknyta till förvärvskällereglerna, bör man därför åtminstone göra den förenklingen att den nu diskuterade regeln slopas. Även med en sådan förenkling finns det dock anledning att befara att anknytningen till förvärvskällebegreppet kan medföra utredningssvårigheter och ge upphov till besvärliga gränsdragningsproblem. Jag anser det därför angeläget att finna en annan lösning.

En remissinstans har föreslagit att de registerfastigheter och delar av registerfastigheter som vid försäljningstillfället ingår i samma förvärvskälla samt sådana vid fastighetstaxeringen utbrutna delar av dessa registerfastigheter som inte har avstyckats skulle få betraktas som en enda fastighet vid en samtidig försäljning till samma köpare och vid tillämpningen av delavyttringsreglerna. En sådan lösning torde vara acceptabel från rent praktiska synpunkter. Jag anser den dock mindre tillfredsställande i materiellt hänseende. Den mest väsentliga nackdelen är att man tar hänsyn bara till brukningsförhållandena vid själva avyttringstillfället och bortser från ett eventuellt gemensamt brukande tidigare under innehavet. En annan nackdel är att resultatet vid realisationsvinstbeskattningen blir beroende av om avstyckning har hunnit ske eller inte. Den som avyttrar en utbruten taxeringsenhet innan den har avstyckats kan t. ex. få tillämpa delavyttringsreglerna medan en sådan tillämpning inte skulle bli möjlig om avstyckningen har skett före avyttringen. Ett sådant resultat är enligt min mening inte lämpligt.

För egen del vill jag förorda en tredje lösning. Utgångspunkten är alltså de principer som ligger till grund för fastighetstaxeringen. Som jag tidigare berört syftar man vid fastighetstaxeringen till att föra samman de fastigheter och fastighetsdelar som utgör en ekonomisk enhet. Som en ekonomisk enhet ser man då i första hand egendom som normalt utgör objekt för överlåtelse och upplåtelse. Det är mot denna bakgrund som realisationsvinstbeskattningen har ansetts kunna anknytas till indelningen i taxeringsenheter. Av

naturliga skäl har man hittills utgått från den indelning som föreligger vid försäljningstillfället och jag har redan föreslagit att denna ordning skall behållas som huvudregel. Syftet med den i promemorian föreslagna alternativregeln är emellertid att även fastigheter eller fastighetsdelar som vid försäljningstillfället är särtaxerade skall kunna behandlas som en enhet vid realisationsvinstbeskattningen om det under innehavstiden har funnits en viss grad av ekonomiskt samband mellan dem. I första hand siktar förslaget på de fall där det under innehavet har inträffat omständigheter som lett till att en taxeringsenhet har delats upp i två eller flera enheter. Med hänsyn främst till sådana fall är det enligt min mening naturligt och konsekvent att låta alternativregeln anknyta till den indelning i taxeringsenheter som kan ha funnits tidigare under säljarens innehav.

Närmare bestämt skulle denna lösning ha följande innebörd. Huvudregeln är fortfarande att varje vid försäljningstillfället befintlig taxeringsenhet behandlas som en enhet vid realisationsvinstberäkningen. Om emellertid två eller flera vid försäljningstillfället befintliga taxeringsenheter tidigare under innehavet har ingått i samma taxeringsenhet, skall de fortfarande kunna få behandlas som en enhet. Gemensam resultatberäkning skall således få ske vid samtidig försäljning till samma köpare. Avyttras bara en del av egendomen, kan de särskilda reglerna om delavyttring tillämpas. Den som köper en egendom som redan är uppdelad på flera enheter kommer däremot, när han i sin tur avyttrar den, inte att kunna få det sammanlagda innehavet behandlat som en enhet om det inte under innehavet inträffar förändringar som gör att egendomen samtaxeras. Som jag tidigare antytt synes detta inte heller nödvändigt. Köparen kommer redan vid anskaffningstillfället att vara medveten om att egendomen vid en framtida realisationsvinstbeskattning skall behandlas som två eller flera separata enheter. De taxeringsvärden som vid anskaffningstillfället är åsatta de olika enheterna bör kunna ge god ledning för en framtida uppdelning av ingångsvärdet.

Den nu skisserade alternativregeln behöver dock kompletteras i ett avseende. Jag har hittills bara berört situationen att två eller flera vid försäljningstillfället befintliga taxeringsenheter i sin helhet har ingått i en äldre taxeringsenhet. Det torde också vara normalfallet. Det kan emellertid inträffa att en eller flera av de befintliga enheterna endast delvis har tillhört den äldre enheten. Antag t. ex. att det på en jordbruksfastighet, som utgör en enda taxeringsenhet, finns en grustäkt. I samband med exploatering av fyndigheten delas egendomen vid fastighetstaxeringen upp i A (täkten) och B (resterande lantbruksdel). Därefter sker ett tillskottsförvärv av området C, som samtaxeras med B. När ägaren sedermera skall sälja egendomen, eller en del av den, finns det alltså två taxeringsenheter, A och B+C. Enligt huvudregeln skall de behandlas som separata enheter vid realisationsvinstbeskattningen. Enligt min mening får de emellertid anses ha ett så starkt samband med varandra att en sammanföring kan tillåtas om B – som ju tidigare har varit samtaxerad med A – utgör den värdemässigt större delen av

B+C. Generellt bör gälla att en vid försäljningstillfället befintlig enhet, som har ingått i den förutvarande enheten bara med en viss del, får komma i fråga för sammanföring med andra enheter under förutsättning att mer än hälften av enhetens vid försäljningstillfället gällande taxeringsvärde belöper på den del som har ingått i den äldre enheten. För att belysa innebörden av bestämmelserna vill jag anföra ännu ett exempel. Antag att områdena D, E och F ursprungligen har varit samtaxerade och att det vid försäljningstillfället finns tre enheter, D, E+G och F+H. Av de tre befintliga enheterna har alltså D i sin helhet ingått i den förutvarande enheten. För vardera av E+G och F+H får prövas om förutsättningar för sammanföring med D föreligger. E+G får sammanföras med D om mer än hälften av taxeringsvärdet för E+G belöper på E. På motsvarande sätt gäller att F+H får sammanföras med D – och under nyss angivna förutsättning också med E+G – om mer än hälften av taxeringsvärdet för F+H belöper på F.

Mitt förslag innebär alltså att även alternativregeln anknys till fastighets-taxeringen, nämligen till den indelning i taxeringsenheter som har förelegat tidigare under innehavet. En sådan regel bör vara enklare att tillämpa än en bestämmelse som bygger på förvärvskällereglerna. Vad som tidigare har ingått i en och samma taxeringsenhet kan ofta utläsas direkt från fastighetslängderna för de aktuella åren. En jämförelse med fastighetsregistrets uppgifter kan bli erforderlig i vissa fall. Man behöver däremot inte ha tillgång till sparad deklarationsmaterial o. d.

Flera remissinstanser har ansett att man av kontrollskäl bör begränsa den tid som bedömningen skall avse. Några förslag innebär att ett gemensamt brukande skall beaktas endast om det har förekommit under de sista fem eller sex åren före försäljningen. En så snäv tidsgräns är dock knappast förenlig med alternativregelns syfte. Vid en ändrad indelning i taxeringsenheter skulle alternativregeln få tillämpas bara under en kort övergångsperiod. Antag att det på en jordbruksfastighet finns en grustäkt och att förhållandena är sådana att täktområdet vid 1981 års allmänna fastighets-taxering bryts ut till en särskild enhet. Vid en försäljning av fastigheten eller en del av den under något av åren 1981–1985 (eller 1981–1986) skulle jordbruksdelen och täktområdet få behandlas som en enhet vid realisations-vinstbeskattningen. Vid en senare försäljning skulle alternativregeln däremot inte längre få tillämpas. Enligt min mening skulle detta innebära att alternativregeln fick en alltför begränsad räckvidd. Med den av mig föreslagna alternativregeln synes det inte heller från praktisk synpunkt vara påkallat att ha så restriktiva regler.

Vad jag nu har sagt utesluter inte att en viss gräns bakåt i tiden kan vara motiverad. Jag vill erinra om att det redan i dag finns en sådan gräns såvitt gäller beräkningen av omkostnadsbeloppet. Vid beräkningen skall nämligen fastigheter som har förvärvats före ingången av år 1952 alltid anses förvärvade den 1 januari 1952. Det betyder med andra ord att innehavet anses börja löpa den dagen. I vart fall denna tidsgräns bör gälla även för den

nu diskuterade regeln. Har två fastigheter eller fastighetsdelar varit särtaxerade sedan år 1952, bör således alternativregeln inte tillämpas på dem även om de har varit samtaxerade någon gång före ingången av år 1952.

Frågan är om en snävare begränsning i tiden är motiverad. Närmast till hands ligger enligt min mening att överväga en särskild 20-årsgräns för alternativregeln. Innebörden av en sådan begränsning skulle vara att regeln bara fick tillämpas på befintliga taxeringsenheter som har varit samtaxerade någon gång under de senaste 20 åren före försäljningstillfället. I sammanhanget finns det anledning att erinra om att en fastighetsägare som har innehaft sin fastighet i mer än 20 år har rätt att vid en försäljning beräkna ingångsvärdet på basis av det taxeringsvärde som gällde 20 år före försäljningen. Om de olika vid försäljningstillfället befintliga taxeringsenheterna redan vid den tidpunkten var särtaxerade, har han alltså tillgång till en enkel metod för att bestämma enheternas ingångsvärde. Man kan emellertid tänka sig situationer där en tillämpning av alternativregeln är motiverad trots att samtaxeringen ligger mer än 20 år tillbaka i tiden. Mot denna bakgrund vill jag inte förorda att tidsgränsen sätts snävare än år 1952.

När jag hittills har talat om den regel som skall göra det möjligt att vid realisationsvinstbeskattningen föra samman två eller flera taxeringsenheter har jag utgått från att regeln skall vara ett frivilligt alternativ till huvudregeln. Några remissinstanser har ansett att den i promemorian föreslagna bestämmelsen om hänsynstagande till gemensamt brukande borde vara obligatorisk. Jag är medveten om att varje regel som anvisar två eller flera alternativa beräkningsgrunder generellt sett är ägnad att göra tillämpningen svårare än när en enda metod föreskrivs. Med hänsyn till den föreslagna regelns innehåll är det dock inte möjligt att göra den obligatorisk. För dess tillämpning fordras utredning om förhållanden under ibland ganska långa innehav. Det är enligt min mening uteslutet att ålägga taxeringsmyndigheterna att göra en sådan utredning i varje enskilt fall. Man måste i stället ha den ordningen att en skattskyldig som vill tillämpa regeln själv tar fram den utredning som behövs. I detta ligger att det måste vara fråga om en frivillig alternativregel.

Ett par remissinstanser har påpekat att möjligheten till gemensam resultatberäkning för två eller flera samtidigt avyttrade taxeringsenheter kan missbrukas. Man syftar på förfaranden vars innebörd kan illustreras med följande exempel. En person äger två taxeringsenheter, A och B, som tidigare under innehavet har ingått i samma enhet. A har stigit i värde betydligt mer än B. En försäljning av A skall genomföras. Affären läggs emellertid upp på det sättet att A och B säljs gemensamt, varvid A säljs för sitt verkliga värde och B för ett pris som motsvarar enhetens nominella ingångsvärde. Vid en gemensam resultatberäkning reduceras vinsten på A genom indexuppräknings av B:s ingångsvärde. Därefter köper säljaren tillbaka B för oförändrat pris. De remissinstanser som har tagit upp frågan anser att en särskild regel bör införas för att förhindra sådana förfaranden.

Jag delar uppfattningen att det är angeläget att hindra att transaktioner av detta slag leder till obehöriga skatteförmåner. I den mån det inte redan enligt gällande rätt skulle vara möjligt att underkänna transaktionerna vid taxeringen, synes de i vart fall ligga inom tillämpningsområdet för den lag mot skatteflykt som regeringen nyligen har föreslagit (prop. 1980/81:17). Någon särregel riktad mot återköpsransaktionerna behöver således inte införas.

Vad jag hittills har föreslagit kan sammanfattas enligt följande. Huvudregeln vid realisationsvinstbeskattningen är alltså att resultatberäkningen skall avse den taxeringsenhet som finns vid försäljningstillfället. Har två eller flera befintliga taxeringsenheter tidigare under innehavet ingått i samma taxeringsenhet, skall de emellertid, om den skattskyldige begär det, behandlas som om de även vid försäljningstillfället utgjorde en enda taxeringsenhet. Om en befintlig enhet bara delvis har ingått i en förutvarande enhet, gäller ett särskilt villkor för att den skall få sammanföras med en eller flera andra befintliga enheter som – helt eller delvis – också har ingått i den äldre enheten. Det fordras att mer än hälften av det taxeringsvärde som vid försäljningstillfället gäller för enheten belöper på den del som har ingått i den förutvarande enheten.

Avsikten är att dessa regler skall ha i princip samma räckvidd som den nuvarande bestämmelsen om resultatenheter i punkt 2 av anvisningarna till 35 § KL. Det innebär att reglerna blir avgörande för frågan om när en separat resp. en gemensam resultatberäkning skall ske vid en samtidig försäljning av två eller flera markområden till en och samma köpare. Reglerna skall också ligga till grund för tillämpningen av bl. a. beloppsgränsen för vissa förbättringskostnader och bestämmelserna om 3 000-kronorstillägg. Vidare är reglerna avsedda att bli avgörande för tillämpningsområdet för delavyttringsreglerna. Avyttrar någon en del av en befintlig taxeringsenhet eller en del av den större enhet som enligt förslaget får ligga till grund för resultatberäkningen i vissa fall, blir delavyttringsreglerna tillämpliga.

Jag avser att i specialmotiveringen återkomma till detaljutformningen av bestämmelserna. Redan nu vill jag emellertid ta upp en författningsteknisk fråga som får anses ha en mer övergripande betydelse. I promemorian har föreslagits att en definition av fastighetsbegreppet skall tas in i punkt 2 a av anvisningarna till 36 § KL. Definitionen innebär att man vid beräkningen av realisationsvinst skall behandla varje taxeringsenhet – eller den större enhet som följer av promemorieförslaget om gemensamt brukande – som "en fastighet". Några remissinstanser har motsatt sig detta förslag. Man har förordat antingen att definitionen utgår helt eller att den ges en annan utformning. Som skäl har anförts bl. a. att det är olämpligt att tillskapa skiftande fastighetsbegrepp för olika beskattningsområden. Vidare har man framhållit att uttrycket fastighet används inte bara i 35 och 36 §§ KL utan också i andra författningar som har direkt betydelse för beskattningen av realisationsvinster på fastigheter.

Även enligt min mening kan det vara vanskligt att införa den föreslagna definitionen. En detaljgenomgång av bestämmelserna i 35 och 36 §§ KL och anslutande författningar, t. ex. uppskovslagstiftningen, visar att uttrycket fastighet används i flera olika betydelser. I vissa bestämmelser används uttrycket som en samlingsterm för sådan egendom som vid realisationsvinstbeskattningen faller under fastighetsreglerna. Ibland används uttrycket i stället för att beteckna egendom som avyttras i ett sammanhang. I en tredje grupp av bestämmelser, främst de som direkt an knyter till vederlaget eller omkostnaderna för en bestämd fastighet eller till förhållandena på "hela" eller "en del av" en fastighet, synes uttrycket vanligen syfta på taxeringsenheten.

Redan av det nu anförda framgår att en definition av fastighetsbegreppet, även om den begränsas till realisationsvinstbeskattningens område, fordrar en mer omfattande översyn än som har gjorts i promemorian. En sådan översyn blir relativt tidskrävande och bör lämpligen göras i ett annat sammanhang. Det är angeläget att nu utan dröjsmål genomföra de ändringar som direkt föranleds av de nya reglerna för fastighetstaxeringen. Som jag framhöll i prop. 1980/81:32 är det motiverat att på ett senare stadium pröva möjligheterna till en mer genomgripande teknisk omarbetning av anvisningarna till 36 § KL. I det arbetet finns det skäl att bl. a. ta upp frågan om ett enhetligt fastighetsbegrepp.

Min slutsats är att man tills vidare bör avstå från en definition av fastighetsbegreppet med generell tillämplighet på realisationsvinstbeskattningens område. De regler som nu införs bör i stället systematiskt och redaktionellt ansluta så nära som möjligt till nuvarande regler. Det sker lämpligen genom en utbyggnad av bestämmelsen om resultatenheter i punkt 2 av anvisningarna till 35 § KL. I ett avseende anser jag det dock angeläget att uttryckligen *precisera fastighetsbegreppet*. Jag syftar på de regler som gäller vid avyttring av en del av en fastighet. Inte minst med tanke på den betydelse som dessa regler avses få för beräkningen av underlaget för substansminskningsavdrag anser jag att det i lagtexten uttryckligen bör anges att varje befintlig taxeringsenhet – eller den större enhet som följer av de nya reglerna – skall anses som en fastighet vid tillämpningen av delavyttringsreglerna.

2.1.3 Avdrag för förbättringskostnader och 3 000-kronorstillägg vid delavyttring

Jag har tidigare nämnt att avdrag för förbättringskostnader som inte har uppförts på avskrivningsplan medges endast för de år då kostnaden har uppgått till minst 3 000 kr. Om en avyttring har omfattat mer än en bostadsbyggnad, medges 3 000-kronorstillägg endast för "fastighetens" huvudbyggnad. De nu berörda reglerna tillämpas i första hand när en "hel" fastighet avyttras. Med fastighet förstås enligt nuvarande regler taxeringsenhet. I fortsättningen kan det bli aktuellt att tillämpa reglerna med

utgångspunkt i den större enhet som framkommer efter sammanföring av befintliga taxeringsenheter.

I punkt 2 a trettonde stycket av anvisningarna till 36 § KL finns bestämmelser som reglerar vinstberäkningen vid en avyttring av en del av en fastighet. Avsikten är, som jag tidigare framhållit, att det nyss nämnda fastighetsbegreppet skall gälla även här. Delavyttringsreglerna får alltså liksom hittills tillämpas när någon säljer en del av en befintlig taxeringsenhet. Med de föreslagna reglerna om sammanföring av två eller flera befintliga enheter kan även försäljningen av en del av den större enheten bli behandlad som delavyttring. Detta gäller även om det som avyttras är en självständig taxeringsenhet.

Enligt den nuvarande huvudregeln för delavyttringar skall man se till förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen. Det innebär att man vid tillämpning av beloppsgränsen för förbättringskostnader och bestämmelserna om 3 000-kronorstillägg skall göra bedömningen med hänsyn enbart till förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen utan beaktande av vad som gäller beträffande den behållna egendomen. I promemorian sägs att vissa praktiska skäl kan anföras för en sådan ordning men att det materiella resultatet kan bli mindre tillfredsställande. Det föreslås därför att förhållandena på hela fastigheten skall beaktas. Förslaget innebär att förbättringskostnader som inte har uppförts på avskrivningsplan får dras av för de år då de sammanlagda kostnaderna för hela fastigheten har uppgått till minst 3 000 kr. Vidare innebär förslaget att en delavyttring berättigar till 3 000-kronorstillägg endast under förutsättning att den omfattar den bostadsbyggnad som vid tiden för avyttringen är huvudbyggnad för hela fastigheten. Om denna förutsättning har varit uppfylld och om 3 000-kronorstillägg därför har medgetts vid delavyttringen borde enligt promemorian i princip också gälla att en bostadsbyggnad på den återstående fastighetsdelen kunde berättiga till 3 000-kronorstillägg endast för tiden efter delavyttringen. Av praktiska skäl föreslås emellertid att i en sådan situation den resterande byggnaden på samma sätt som hittills skall berättiga till tillägg för hela den innehavstid som den har funnits på fastigheten.

Samtliga remissinstanser har godtagit promemorians förslag såvitt avser rätten till avdrag för förbättringskostnader. Beträffande 3 000-kronorstillägget är meningarna däremot delade. Flera organisationer anser att förslaget innebär en omotiverad skatteskärpning. De anför bl. a. att ett bibehållande av nuvarande regler ligger i linje med det fasta tilläggets syfte att undanta mindre reala vinster på bl. a. villor och vanliga jordbruk från beskattning. De tillämpande myndigheterna har däremot överlag tillstyrkt förslaget. En länsstyrelse anser dessutom att en bostadsbyggnad på den resterande egendomen skall berättiga till avdrag endast för tiden efter delavyttringen om tillägg har medgetts vid delavyttringen.

För egen del får jag anföras följande. Promemoriaförslaget innebär en återgång till de principer som tillämpades innan 1976 års ändringar av

realisationsvinstreglerna genomfördes. I ett avseende innebär förslaget en lindring (beloppsgränsen) och i ett annat avseende en skärpning (3 000-kronorstillägg). Enligt min mening är det mest konsekvent att i båda dessa avseenden se till förhållandena på hela fastigheten. Mot den vid remissbehandlingen framförda synpunkten att förslaget skulle strida mot syftet med 3 000-kronorstillägget vill jag framhålla att promemorieförslaget motsvarar den lösning som valdes när tillägget ursprungligen infördes år 1967.

Mot denna bakgrund anser jag att promemorieförslaget i båda de berörda avseendena utgör den materiellt riktiga lösningen. Den ändring som gjordes år 1976 torde ha grundats på rent praktiska överväganden. De äldre reglerna synes dock inte ha medfört några påtagliga praktiska olägenheter. Jag förordar därför att förslaget genomförs.

Jag vill redan här nämna att frågan om hänsynstagande till förhållandena på hela eller en del av fastigheten blir aktuell också vid återföring av värdeminskingsavdrag för byggnader, om man behåller en beloppsgräns för denna återföring. Jag kommer senare att i ett sammanhang behandla de frågor som rör återföring av sådana avdrag.

2.1.4 5 000-kronorsavdraget vid fastighetsreglering m. m.

Enligt punkt 4 av anvisningarna till 35 § KL skall den marköverföring som sker vid vissa förrättningar enligt fastighetsbildningslagen (1970:988) behandlas som en realisationsvinstgrundande avyttring när ersättningen helt eller delvis utgår i pengar. En särskild begränsning gäller dock. Som skattepliktig inkomst skall tas upp endast så stor del av hela realisationsvinsten som ersättningen i pengar, minskad med 5 000 kr., utgör av det totala vederlaget för fastigheten, minskat med 5 000 kr. Syftet med denna proportioneringsregel har varit att åstadkomma att den skattepliktiga vinsten aldrig skall överstiga kontantersättningen och att kontantersättningar som inte överstiger 5 000 kr. alltid skall vara undantagna från beskattning.

Statens lantmäteriverk har ifrågasatt om bestämmelsen verkligen leder till det avsedda resultatet att alltid undanta kontantersättningar som inte överstiger 5 000 kr. från beskattning. I promemorian föreslås därför att lagtexten förtydligas på denna punkt. Vidare föreslås en föreskrift som innebär att den skattepliktiga inkomsten inte i något fall skall tas upp till högre belopp än som motsvarar den del av kontantersättningen som överstiger 5 000 kr.

Flertalet remissinstanser har godtagit förslaget. Lantbruksstyrelsen och lantmäteriverket anser emellertid att promemorieförslaget inte löser problemet med tröskeeffekter på ett helt tillfredsställande sätt. Enligt deras bedömning får man en bättre lösning om man konstruerar proportioneringsregeln på så sätt att till beskattning skall tas upp så stor del av hela realisationsvinsten som ersättningen i pengar, minskad med 5 000 kr., utgör av det totala vederlaget utan reducering med 5 000 kr. Lantbruksstyrelsen

anser vidare att beloppsgränsen, som infördes år 1971, nu bör höjas till 10 000 kr. Enligt styrelsen skulle höjningen underlätta genomförandet av större strukturrationaliseringsprojekt. Ett par andra remissinstanser har samma syn på proportioneringsregeln. I några yttranden efterlyser man dessutom ett klargörande av om avdraget skall beräknas per transaktion eller per år.

För egen del vill jag först understryka att den föreslagna bestämmelsen om skattefrihet för ersättningar som inte överstiger 5 000 kr. skall ses som ett rent förtydligande och inte som någon ändring av gällande rätt. Förslaget om att den skattepliktiga inkomsten aldrig skall tas upp till högre belopp än kontantersättningen minskad med 5 000 kr. innebär däremot en ändring. Syftet är att förhindra vissa tröskeffekter som kan uppkomma i enstaka fall när kontantersättningen är låg.

Jag förordar att båda de nu nämnda förslagen genomförs. Deras innebörd är dels att 5 000 kr. utgör ett fribelopp i den meningen att de första 5 000 kronorna av kontantersättningen alltid är skattefria, dels att den skattepliktiga vinsten aldrig får överstiga resterande kontantbelopp. Enligt min mening är det inte motiverat att ge bestämmelserna större räckvidd än så. Med denna utgångspunkt finns det inte anledning att ändra konstruktionen av proportioneringsregeln. Det får anses konsekvent att vid proportionering helt undanta fribeloppet, dvs. att reducera såväl täljaren (kontantersättningen) som nämnaren (det totala vederlaget) med 5 000 kr. Jag anser inte heller att det har framkommit tillräckliga skäl att i detta sammanhang höja fribeloppet.

Som redan nämnts har ett par remissinstanser ställt frågan om fribeloppet gäller per transaktion eller beskattningsår. Enligt min mening skall de här behandlade bestämmelserna tillämpas särskilt för varje transaktion eller snarare för varje förrättning. Jag återkommer till frågan i specialmotiveringen.

2.1.5 2 000-kronorsavdraget vid upplåtelse mot engångsersättning

Enligt punkt 4 andra och tredje styckena av anvisningarna till 35 § KL skall vissa s. k. allframtidsupplåtelser mot engångsersättning behandlas som fastighetsavyttring. Vid vinstberäkningen får den skattskyldige enligt punkt 4 sista stycket avdrag med 2 000 kr. från det sammanlagda beloppet av de engångsersättningar som han har fått under ett beskattningsår, om han inte visar att han har haft avdragsgilla omkostnader till samma eller högre belopp.

Enligt promemorian kan 2 000-kronorsavdraget vålla vissa problem vid den kommunala taxeringen. Innan en taxeringsnämnd medger avdraget, måste den kontrollera att den skattskyldige inte har fått ersättning av samma slag för någon fastighet i en annan kommun. Skulle så vara fallet måste nämligen avdraget fördelas mellan kommunerna. För att underlätta taxeringsarbetet föreslås i promemorian att avdraget i fortsättningen skall få

beräknas särskilt för varje kommun där den skattskyldige under beskattningens året har gjort en eller flera upplåtelser.

Förslaget har tillstyrkts av så gott som samtliga remissinstanser och jag förordar att det genomförs. I ett yttrande har föreslagits att avdragsbeloppet samtidigt skall höjas. Jag anser dock inte att det finns tillräckliga skäl för en höjning.

2.1.6 Återföring av värdeminskningsavdrag

Vid beräkningen av det avdragsgilla omkostnadsbeloppet beaktas förbättringskostnader som har uppförts på avskrivningsplan eller som under ett år har uppgått till minst 3 000 kr. De värdeminskningsavdrag som belöper på innehavstiden återförs vid vinstberäkningen till beskattning genom att omkostnadsbeloppet minskas med summan av medgivna avdrag. Värdeminskningsavdrag som hänför sig till byggnader beaktas emellertid endast för de år som de har uppgått till minst 3 000 kr. Vid bedömningen av om beloppsgränsen har överskridits eller inte synes man hittills ha sett till de sammanlagda avdragen för varje särskild taxeringsenhet.

Nuvarande regler innebär alltså att förbättringskostnader som har uppförts på avskrivningsplan är avdragsgilla oberoende av kostnadens storlek medan en beloppsgräns gäller för återföringen av avdrag för värdeminskning av byggnader. I promemorian betecknas denna ordning som principiellt otillfredsställande. Det föreslås att beloppsgränsen för återföring av värdeminskningsavdragen skall slopas.

Förslaget har tillstyrkts av det övervägande antalet remissinstanser. Flera har emellertid framhållit att den hittillsvarande ordningen besparat skattskyldiga och taxeringsmyndigheter åtskilligt arbete med att redovisa resp. kontrollera en mängd beloppsmässigt helt obetydliga avdrag. En länsstyrelse har ifrågasatt om inte nuvarande beloppsgräns av praktiska skäl bör behållas, en annan har föreslagit att beloppsgränsen slopas endast för avdrag som redovisas på den till deklarationen fogade avskrivningsplanen.

Några organisationer har avstyrkt promemorieförslaget och förordat antingen att en beloppsgräns – om än lägre än den nuvarande – behålls eller att gränsen slopas endast för avdrag som hänför sig till förbättringskostnader för vilka avdrag faktiskt erhålls vid realisationsvinstberäkningen.

För egen del vill jag till en början understryka att syftet med återföringen är att förhindra att avdrag medges två gånger för samma utgift. Har en fastighetsägare vid den löpande beskattningen gjort avdrag för avskrivning på en viss anskaffnings- eller förbättringskostnad och är denna kostnad avdragsgill vid realisationsvinstbeskattningen, bör avskrivningen i princip återföras. Av praktiska skäl har man gjort avsteg från denna princip genom att införa den nu behandlade beloppsgränsen för värdeminskningsavdrag på byggnader. Beloppsgränsen får till följd att en avskrivning inte alltid återförs trots att den hänför sig till en vid realisationsvinstbeskattningen avdragsgill

kostnad. Från materiell synpunkt är denna ordning mindre tillfredsställande. Promemorians förslag att slopa beloppsgränsen har också, som jag redan nämnt, tillstyrkts av flertalet remissinstanser.

Vissa invändningar har dock gjorts. Enligt en uppfattning borde beloppsgränsen slopas endast för värdeminskingsavdrag som hänför sig till faktiskt avdragna förbättringskostnader. Jag kan ansluta mig till denna uppfattning i den mån den innebär att det är önskvärt att så långt möjligt uppnå överensstämmelse mellan skyldigheten att återföra ett värdeminskingsavdrag och rätten att vid realisationsvinstberäkningen dra av den kostnad som avdraget hänför sig till. I det stora flertalet fall skulle en sådan överensstämmelse också uppnås genom promemorieförslaget, eftersom avskrivning på byggnader numera genomgående skall ske enligt plan och förbättringskostnader som har uppförts på avskrivningsplan är avdragsgilla oavsett kostnadens storlek. Emellertid var det tidigare vanligt att hyresfastigheter och driftbyggnader i jordbruket inte var föremål för planenlig avskrivning. I stället gjordes avskrivningen på ett underlag som bestämdes schablonmässigt till viss del av fastighetens taxeringsvärde. Vidare var det tillåtet att vid övergången till den numera föreskrivna planmässiga avskrivningen bestämma ingångsvärdet enligt schablon. Det är inte möjligt att i dessa fall relatera de schablonmässigt beräknade värdeminskingsavdragen till vissa bestämda anskaffnings- eller förbättringskostnader. Man måste därför enligt min mening avstå från att göra återföringen av avdragen direkt beroende av hur de underliggande kostnaderna behandlas vid realisationsvinstbeskattningen.

Invändningarna mot promemorians förslag har även avsett dess effekter för den praktiska tillämpningen och kontrollen. Det har bl. a. framhållits att det kan innebära ett betydande merarbete för taxeringsmyndigheterna att behöva kontrollera alla de i regel mycket små värdeminskingsavdrag som har gjorts under den tid då planenlig avskrivning inte tillämpades. Mot denna bakgrund har en länsstyrelse föreslagit att beloppsgränsen slopas endast för avskrivningsbelopp som framgår av den till deklARATIONEN fogade avskrivningsplanen. Härigenom skulle man underlätta arbetet med att för varje innehavsår utreda vilka värdeminskingsavdrag som skall komma i fråga för återföring. Fortfarande kvarstår emellertid att varje års värdeminskingsavdrag skall indexuppräknas. Även detta arbetsmoment kan bli tidsödande. Jag anser därför att övervägande skäl talar för att behålla nuvarande beloppsgräns i oförändrat skick.

Vid tillämpning av beloppsgränsen skall man beakta de sammanlagda årliga värdeminskingsavdragen för byggnadsbeståndet på hela enheten, dvs. taxeringsenheten eller den större enhet som enligt mitt förslag får beaktas i vissa fall. Detta gäller när hela enheten avyttras. I konsekvens med vad jag har föreslagit i avsnitt 2.1.3 beträffande beloppsgränsen för förbättringskostnader bör samma princip tillämpas när en del av enheten

avyttras och den skattskyldige tillämpar huvudregeln för resultatberäkning vid delavyttring.

2.2 Avdrag för substansminskning

2.2.1 Behovet av enhetliga regler

När någon utvinner grus eller andra naturtillgångar från en fastighet, kan uttaget vara skattepliktigt i inkomstslaget jordbruksfastighet, annan fastighet eller rörelse. Det kapitaluttag som utvinningen innebär beaktas vid inkomsttaxeringen genom att fastighetsägaren får avdrag för s. k. substansminskning.

Uttryckliga bestämmelser om avdrag för substansminskning finns endast för inkomstlagen jordbruksfastighet och rörelse (punkt 9 av anvisningarna till 22 § och punkt 8 av anvisningarna till 29 § KL). Avdraget får göras i form av årliga avskrivningar som skall avpassas så att anskaffningsvärdet blir helt avdraget under den tid tillgången beräknas räcka. I avskrivningsunderlaget ingår förutom själva anskaffningskostnaden också de exploateringskostnader som inte får dras av i den löpande driften. Anskaffningskostnaden kan beräknas antingen enligt huvudregeln till så stor del av anskaffningskostnaden för hela fastigheten som belöpte på fyndigheten vid förvärvstillfället eller enligt schablon till 60 % av fyndighetens allmänna saluvärde vid exploateringens början.

För inkomstslaget annan fastighet saknas uttryckliga bestämmelser om substansminskningsavdrag. I praxis har emellertid avdrag medgetts enligt huvudregeln. Däremot har schablonregeln inte ansetts tillämplig.

I promemorian konstateras att det redan i dagsläget finns behov av uttryckliga regler om substansminskningsavdrag i inkomstslaget annan fastighet och att behovet av avdrag kan vara lika stort i detta inkomstslag som i rörelse och jordbruksfastighet. Vidare erinras om att täktområden i framtiden kommer att brytas ut och bilda egna taxeringsenheter som kommer att få beskattningsnaturen annan fastighet. Behovet av avdragsregler för inkomstslaget annan fastighet ökar därigenom.

I promemorian läggs fram förslag till ändring av reglerna om avdrag för substansminskning. Det nya regelsystemet föreslås bli enhetligt för inkomstslagen jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse.

Samtliga remissinstanser är positiva till att bestämmelserna om substansminskningsavdrag görs enhetliga. Lantbrukarnas riksförbund (LRF) har särskilt erinrat om det förhållandet att en och samma täkt kan bli föremål för omtaxering och att redovisningen av utvinningen därigenom kan komma att flyttas mellan olika inkomstslag. Förbundet förutsätter att om så sker full kontinuitet skall råda beträffande anskaffningsvärde och avdrag.

Jag delar uppfattningen att enhetliga regler för substansminskningsavdrag behövs. Redan i dag är det en påtaglig nackdel att det inte finns några

uttryckliga bestämmelser för inkomstslaget annan fastighet. En utvinning blir hänförlig till detta inkomstslag om verksamheten sker i så begränsad omfattning att rörelse inte anses bedriven eller om ägaren har upplåtit rätten till utvinning till annan. Visserligen föreligger enligt praxis rätt till substansminskningsavdrag, men som jag redan nämnt får underlaget beräknas endast enligt huvudregeln.

De nya reglerna för fastighetstaxering kommer att medföra att täktområden som i dag ingår i jordbruksfastigheter bryts ut och taxeras som annan fastighet. Utvinningen kommer därför i framtiden endast i undantagsfall, ofta under ett övergångsskede, att redovisas i inkomstslaget jordbruksfastighet. I stället blir verksamheten hänförlig till annan fastighet eller rörelse. Det kommer inte att vara ovanligt att marken omtaxeras under den tid utvinningen pågår. Att införa enhetliga regler om substansminskningsavdrag för samtliga de tre inkomstslagen framstår därför som en nödvändighet. Vid utformningen av nya regler bör beaktas att en omtaxering av en fyndighet med därav följande överflyttning av resultatredovisningen till en ny förvärvskälla inte bör få påverka det beräknade avskrivningsunderlaget eller ändra förutsättningarna för avdrag. Full kontinuitet bör alltså råda i dessa hänseenden.

2.2.2 Beräkning av anskaffningsvärdet

Jag har i föregående avsnitt kortfattat redogjort för de regler som i dag gäller för beräkning av anskaffningsvärdet. Vid sidan av huvudregeln om beräkning med utgångspunkt i den faktiska anskaffningskostnaden för fastigheten finns en schablonregel som beträffande inkomstslagen jordbruksfastighet och rörelse medger att anskaffningsvärdet tas upp till 60 % av fyndighetens allmänna saluvärde vid exploaterings början. Schablonregeln infördes år 1972. Beträffande de regler som dessförinnan gällde hänvisar jag till redogörelsen i promemorian.

Mot schablonregeln riktades kritik redan av företagsskatteberedningen. I sitt slutbetänkande anförde beredningen att schablonen kunde leda till att betydande värdestegringsvinster undantogs från beskattning och att den dessutom medförde tillämpningsproblem. Under remissbehandlingen av betänkandet underströks att bestämmelserna om substansminskningsavdrag över huvud taget var oklara och att tidigare lagändringar och övergångsregler hade medfört att beskattningen av olika pågående utvinningar skiftade avsevärt.

Enligt promemorian bör huvudregeln även för framtiden vara att man skall utgå från den faktiska anskaffningskostnaden. Har en längre tid förflutit innan exploateringen påbörjas kan emellertid en sådan beräkning vara svår att göra. Huvudregeln kan då också leda till ett oskäligt lågt avskrivningsunderlag. Även för framtiden föreslås därför en alternativ beräkningsregel.

En viktig utgångspunkt vid utformningen av alternativregeln har varit att det är önskvärt att skattemässigt jämställa avyttring och exploatering i egen regi. Promemorians alternativ anknyter därför till realisationsvinstreglerna. Det innebär att den skattskyldige i stället för att utgå från den verkliga anskaffningskostnaden får bestämma anskaffningsvärdet med utgångspunkt i det belopp som han skulle ha fått dra av om han hade sålt tåktområdet vid tidpunkten för exploaterings början. För att inte de nya reglerna skall leda till förmånligare resultat än dagens schablon föreslås den begränsningen att underlaget, dvs. anskaffningsvärdet plus vissa exploateringskostnader, inte får överstiga 75 % av tåktens saluvärde vid tiden för exploaterings början.

I promemorian konstateras att anknytningen till realisationsvinstreglerna medför att beräkningen av avskrivningsunderlaget i vissa fall blir mer komplicerad än i dag. Med hänsyn till att beräkningen endast behöver göras vid ett enda tillfälle, nämligen då utvinningen påbörjas, och till de fördelar i sak som anknytningen ger anses dock att merarbetet bör accepteras.

Remissinstanserna har inte gjort några invändningar mot att dagens huvudregel behålls. Det alternativa beräknings sättet med utgångspunkt i realisationsvinstreglerna tillstyrks också i sina huvuddrag. Flera av de instanser som är positivt inställda till förslaget anser emellertid att anknytningen medför praktiska svårigheter. Enskilda komponenter i förslaget, främst begränsningen till 75 % av saluvärdet, sätts också i fråga. Ett par remissinstanser vill behålla dagens schablon, eventuellt något nedjusterad, som ett ytterligare alternativ för beräkningen.

Några remissinstanser har helt avvisat tanken på att ändra de materiella reglerna om beräkning av anskaffningsvärdet. De har främst åberopat att dagens schablon är enkel och väl inarbetad medan det nya alternativet är komplicerat. Det har också anförts att anknytningen till realisationsvinstreglerna kommer att innebära en omotiverad skärpning, inte minst med tanke på den begränsning i indexuppräknings som har föreslagits i prop. 1980/81:32.

För egen del får jag anföra följande.

I likhet med remissinstanserna anser jag att huvudregeln fortfarande bör vara att avskrivningsunderlaget beräknas med utgångspunkt i den faktiska anskaffningskostnaden för fastigheten. Som konstateras i promemorian är det emellertid nödvändigt att vid sidan av huvudregeln öppna möjligheter till en mer schablonmässig beräkning. Huvudregeln kan nämligen vara svår att tillämpa. Om förvärvet av fastigheten ligger långt tillbaka i tiden och fyndigheten kanske inte ens var känd vid förvärvstillfället, kan det vara omöjligt att fastställa hur stor del av köpeskillingen som belöpte på fyndigheten. Ett ingångsvärde som beräknas enligt huvudregeln kan dessutom bli oskäligt lågt.

Den nuvarande schablonregeln är mindre tillfredsställande från materiell synpunkt. Den bryter mot annars vedertagna beskattningsprinciper och ger

ibland ett resultat som måste anses alltför förmånligt, främst därför att avdrag kan komma att medges för en del av den reala värdestegring som fyndigheten har undergått efter förvärvet. Fördelen med schablonregeln är att den är relativt enkel att tillämpa. Visserligen förutsätter den att man uppskattar fyndighetens allmänna saluvärde vid exploaterings början, men vid denna uppskattning torde i allmänhet den utredning som har gjorts i samband med projekteringen kunna ge god ledning.

Promemorians förslag att ersätta schablonregeln med bestämmelser som an knyter till realisationsvinstbeskattningen har, som jag redan nämnt, tillstyrkts eller lämnats utan erinran av det stora flertalet remissinstanser. Även enligt min mening är denna lösning i sak mer tilltalande än schablonregeln. Beräkningen av avskrivningsunderlaget kommer åtminstone i princip att grundas på faktiska anskaffningsvärden. Anknytningen till realisationsvinstreglerna ger också den påtagliga fördelen att avyttring och exploatering i egen regi i allt väsentligt blir jämställda i skattehänseende. Visserligen innebär indexuppräkningsmetoden att ett visst avsteg fortfarande görs från gängse principer vid företagsbeskattningen, men till skillnad från nuvarande schablonregel leder promemoriaförslaget inte till att avdrag medges för real värdestegring under innehavet. I detta sammanhang bör även beaktas att indexuppräkningsmetoden, enligt regeringens förslag i prop. 1980/81:32, kommer att begränsas.

Flera remissinstanser, även sådana som tillstyrker promemoriaförslaget, har framhållit att anknytningen till realisationsvinstreglerna medför vissa komplikationer. Det förhåller sig också obestriddligen så att promemoriaförslaget leder till merarbete i förhållande till nuvarande regler. I många fall kommer sannolikt den s. k. alternativregel I för delavyttringar att tillämpas. Omkostnadsbeloppet för hela fastigheten skall då först beräknas. Därefter skall omkostnadsbeloppet fördelas på täktområdet och resterande del av fastigheten med hänsyn till värderationerna vid exploaterings början.

Värderingen kan utan tvivel leda till svårigheter i vissa fall. Svårigheterna skall dock inte överdrivas. I anslutning till att exploateringen börjar skall täktområdet, som jag tidigare nämnt, brytas ut till en självständig taxeringsenhet och alltså åsättas ett eget taxeringsvärde. Av skäl som jag kommer att utveckla närmare i specialmotiveringen vill jag visserligen inte förorda att taxeringsvärdena obligatoriskt läggs till grund för fördelningen av omkostnadsbeloppet, men i de allra flesta fall bör dock de vid fastighetstaxeringen åsatta värdena kunna tjäna till ledning för fördelningen. Som framhållits i promemorian behöver beräkningen av avskrivningsunderlaget göras bara en gång, nämligen när utvinningen påbörjas. Detta gäller även om täktområdet vid denna tidpunkt fortfarande är taxerat som jordbruksfastighet. Den omtaxering till annan fastighet som därefter sker skall alltså inte leda till någon ändring i avskrivningsunderlaget.

Vid en samlad bedömning av fördelarna och nackdelarna med nuvarande schablonregel resp. den i promemorian föreslagna lösningen anser jag att

övertvägande skäl talar för promemorieförslaget. Jag förordar därför att det läggs till grund för lagstiftning. Anskaffningsvärdet för en fyndighet bör i enlighet med detta få tas upp till det belopp som skulle ha fått dras av enligt realisationsvinstreglerna om täktområdet hade avyttrats vid tidpunkten för exploateringsens början.

Ett tak måste gälla när avskrivningsunderlaget bestäms enligt realisationsvinstreglerna. Skulle nämligen indexuppräknningen leda till att underlaget kom att överstiga täktområdets saluvärde, kunde utvinningen skattemässigt resultera i förlust. Företagsskatteberedningen, liksom tidigare jordbruksbeskattningskommittén, föreslog därför att underlaget inte fick bestämmas till högre belopp än det allmänna saluvärdet vid exploateringsens början. I promemorian föreslås att taket sätts lägre, nämligen till 75 % av saluvärdet vid exploateringsens början. Skälet till att en lägre gräns har föreslagits är att det har ansetts önskvärt att förhindra att de nya reglerna i vissa fall leder till ett högre avskrivningsunderlag än nuvarande schablonregel. Som framhålls i promemorian måste man vid valet av procentsats beakta att förslaget innebär att exploateringskostnader som har lagts ner före utvinningens början får en annan behandling än hittills. I dag läggs sådana exploateringskostnader – i den mån de inte har dragits av i den löpande driften – ovanpå anskaffningsvärdet, dvs. 60 % av fyndighetens saluvärde. Enligt förslaget kommer i stället anskaffningsvärdet att inkludera sådana exploateringskostnader som i realisationsvinsthänseende är att betrakta som avdragsgilla förbättringskostnader. Med hänsyn till detta ansågs 75 % som en skälig avvägning.

Flertalet remissinstanser har tillstyrkt den föreslagna begränsningen av avskrivningsunderlaget. LRF anser dock inte att det finns några sakliga skäl att sätta taket lägre än det allmänna saluvärdet. En länsstyrelse anser i stället att underlaget bör begränsas till endast 50 % av saluvärdet och att hänsyn bör tas till att marken efter utvinningen fortfarande har ett visst värde och kan användas för andra ändamål. RSV påpekar att exploateringskostnader som uppkommer efter det att utvinningen har påbörjats kan medföra att taket överskrids.

För egen del vill jag erinra om att nuvarande schablonregel i olika sammanhang har kritiserats såsom alltför generös. Det kan antas att anknytningen till realisationsvinstreglerna – inte minst efter den skärpning som har föreslagits i prop. 1980/81:32 – normalt kommer att leda till ett lägre underlag än schablonregeln. Det kan dock mycket väl tänkas situationer, särskilt vid en tillämpning av den s. k. alternativregel I för delavyttringar, där de nya reglerna blir förmånligare. Ett sådant resultat bör i princip undvikas. Som framhållits i promemorian är det svårt att göra en direkt jämförelse mellan de nuvarande och de föreslagna reglernas procentsatser, eftersom vissa exploateringskostnader behandlas olika. I likhet med flertalet remissinstanser anser jag att 75 % är en rimlig avvägning. I detta ligger att jag inte anser att någon ytterligare reduktion behövs med hänsyn till det värde som marken kan ha kvar efter utvinningen.

Jag vill understryka det av RSV påtalade förhållandet att 75-procentspårren gäller endast för det belopp som räknas fram med hjälp av realisationsvinstreglerna. Till detta belopp får sedan läggas dels de exploateringskostnader som har uppkommit vid exploaterings början men inte har fått beaktas vid beräkningen, dels de exploateringskostnader som uppkommer senare. En genomgående förutsättning är givetvis att kostnaderna inte har fått dras av vid den löpande beskattningen.

2.2.3 Avdrag vid förskottsättning m. m.

Substansminskningsavdrag skall i princip göras i takt med den faktiska utvinningen. Enligt nuvarande praxis får emellertid utnyttjade avdrag förskjutas. Har den skattskyldige inte under tidigare beskattningsår utnyttjat sin avdragsrätt, får han för det aktuella beskattningsåret använda det utnyttjade avdragsutrymmet oberoende av vilken utvinning som har skett under det året. Däremot medges inte avdrag i snabbare takt än utvinningen sker.

I promemorian föreslås att nuvarande praxis beträffande förskjutning av avdragen skall lagfästas. Det föreslås också att avdrag för avsättning som avser framtida substansminskning skall kunna medges i vissa fall när rätten till utvinning har upplåtits till annan och ägaren får ersättning i förskott.

Bakgrunden till förslaget om avsättning för framtida substansminskning är följande. Det förekommer att en fastighetsägare i ett upplåtelseavtal förbehåller sig en viss årlig ersättning oavsett om uttag sker i motsvarande omfattning. Samtidigt får nyttjanderättshavaren rätt att senare tillgodogöra sig betalade men outtagna kvantiteter. I dessa fall, liksom vid en upplåtelse mot engångsersättning, kan ägaren komma att beskattas fullt ut för likviden, trots att den motsvaras av en förpliktelse att i framtiden avstå från en betydande mängd av fastighetens substans.

Enligt promemorians förslag skall ägaren i dessa fall få möjlighet att göra avsättning för framtida uttag. Avdraget får uppgå till högst så stor del av avskrivningsunderlaget för fyndigheten som belöper på den förskottsbetalade men outtagna substansen. Det skall återföras till beskattning påföljande år. En förutsättning för att avsättningen skall få göras är att upplåtelsen har skett i skriftlig form till en utomstående person. Om avtalet har ingåtts mellan varandra närstående personer eller om intressegemenskap råder mellan avtalsparterna, skall således avdrag vägras.

Promemorieförslagen om förskjutning av substansminskningsavdragen och om avdrag för avsättning för framtida substansminskning har godtagits av samtliga remissinstanser. Jag förordar att förslagen genomförs efter en smärre komplettering som jag behandlar i specialmotiveringen.

2.2.4 Vissa tekniska frågor

Som tidigare framhållits medför de nya fastighetstaxeringsreglerna att täktmark som ingår i jordbruksfastigheter skall brytas ut och särtaxeras som annan fastighet. Om inkomst av utvinningen har redovisats medan täktmarken fortfarande ingick i jordbruksfastigheten, leder omtaxeringen till att redovisningen skall flyttas över till en ny förvärvskälla. Det finns anledning att här beröra vilka konsekvenser detta kan få för substansminskningsavdragen.

Till en början behandlar jag de fall där *fastighetsägaren har upplåtit rätten till utvinning* till en annan person och jag utgår tills vidare från att vederlaget inte utgår som engångsersättning. Intäkter och substansminskningsavdrag som belöper på tiden före särtaxeringen av täktmarken hänförs till jordbruksfastigheten. Fr. o. m. det år då särtaxeringen äger rum skall redovisningen ske i en ny förvärvskälla inom inkomstslaget annan fastighet. Har förskottsersättning uppburits och har avdrag för avsättning för framtida substansminskning gjorts i förvärvskällan jordbruksfastighet året före särtaxeringen, skall avdraget dock återföras i denna förvärvskälla vid taxeringen för det år då täktmarken första gången särtaxeras. Vill ägaren göra avdrag för en ny avsättning skall det ske i den nya förvärvskällan i inkomstslaget annan fastighet.

Även när *utvinningen görs i egen regi* skall en överflyttning till en ny förvärvskälla ske i samband med särtaxeringen i de fall då utvinningen på jordbruksfastigheten har en så pass ringa omfattning att den behandlas som binäring till jordbruket. Före särtaxeringen skall intäkter och substansminskningsavdrag redovisas i förvärvskällan jordbruksfastighet, efter särtaxeringen i förvärvskällan annan fastighet. Om verksamheten har en sådan omfattning att den utgör rörelse, torde någon överflyttning däremot inte bli aktuell. I praxis synes man nämligen ha godtagit att substansminskningsavdragen hänförs till rörelsen även under den tid då täkten fortfarande ingick i jordbruksfastigheten.

I de fall då en överflyttning sker är det, som jag tidigare nämnt, angeläget att kontinuitet upprätthålls i den meningen att överflyttningen inte medför att avskrivningsunderlaget eller förutsättningarna för substansminskningsavdrag ändras. Med de föreslagna nya avdragsreglerna uppnår man också en sådan kontinuitet, eftersom reglerna är identiska för inkomstslagen jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse. Vissa problem kan däremot uppkomma när avskrivningsunderlaget har beräknats enligt äldre regler. Jag återkommer till denna fråga när jag diskuterar utformningen av övergångsbestämmelserna.

Jag går nu över till de frågor som uppkommer när upplåtelsen har gjorts mot en *engångsersättning*. Det har i olika sammanhang satts i fråga hur ersättningsbeloppet skall beskattas och vilka regler som skall gälla för redovisningen av de avdrag och återföringar som fastighetsägaren gör efter

upplåtelsen.

Vad först beträffar beskattningen av ersättningsbeloppet skall enligt gällande rätt beloppet tas upp som intäkt i den förvärvskälla som taktområdet tillhörde vid upplåtelsestillfället. Utgjorde taktmarken en del av en jordbruksfastighet, skall ersättningen således redovisas som intäkt av jordbruksfastigheten (punkt 8 av anvisningarna till 21 § KL). Om taktmarken var taxerad som annan fastighet, redovisas beloppet som intäkt av annan fastighet (jfr punkt 5 av anvisningarna till 24 § KL). Om fastighetsägaren vid tiden för upplåtelsen bedrev utvinning på området i en sådan omfattning att verksamheten utgjorde rörelse, skall dock ersättningsbeloppet i regel behandlas som intäkt i rörelsen (jfr punkt 3 av anvisningarna till 28 § KL).

LRF har i sitt yttrande över 1976 års fastighetstaxeringskommittés betänkande (SOU 1979:32 och 33) Fastighetstaxering 81 hävdad att reglerna borde ändras så att en upplåtelse mot engångsersättning behandlas som fastighetsavyttring. Ersättningsbeloppet skulle följaktligen beskattas enligt realisationsvinstreglerna. I sammanhanget kan erinras om att vissa s. k. allframtidsupplåtelser mot engångsersättning behandlas på detta sätt. Enligt min mening är det dock inte motiverat att tillämpa samma princip även i nu ifrågasatt fall där ju upplåtelsen sker på begränsad tid. Jag förordar i stället att de nuvarande reglerna för beskattning av engångsersättningar vid upplåtelse av takt behålls oförändrade.

När det sedan gäller redovisningen av de avdrag och återföringar som fastighetsägaren gör efter upplåtelsen finns det anledning att beakta det tillägg som nyligen gjordes till 47 § KL (prop. 1979/80:40, SkU 1979/80:17, rskr 1979/80:121, SFS 1979:1154). Tillägget innebär att den som mot engångsersättning har förvärvat nyttjanderätten till taktmark som taxerats som en särskild fastighet beskattas för garantibeloppet för fastigheten i ägarens ställe. En direkt följd av skyldigheten att redovisa garantibeloppet är att nyttjanderättshavaren vid tillämpning av FTL skall anses som ägare (1 kap. 5 § FTL). Mot denna bakgrund har RSV väckt frågan hur fastighetsägaren skall redovisa avdrag för substansminskning och för avsättning som avser framtida substansminskning och vidare hur medgivna avdrag skall återföras i de fall då fastighetsägaren inte själv bedriver rörelse. RSV anser att en redovisning i förvärvskällorna jordbruksfastighet eller annan fastighet inte kan ske, om inte en uttrycklig bestämmelse om detta införs.

Teoretiskt kan frågan lösas på två sätt. Det första alternativet är att – trots bestämmelserna i 47 § KL – i avdragshänsende behandla fastighetsägaren som ägare till taktmarken även efter upplåtelsen. Det andra alternativet skulle vara att låta upplåtelsen få samma betydelse för redovisningen av avdragen som en avyttring. Fastighetsägaren skulle då i princip jämföras med en person som efter en försäljning av en fastighet fortfarande har omkostnader som hänför sig till fastigheten.

Någon skillnad mellan de båda alternativen framträder egentligen endast i

de fall då tåktmarken blir omtaxerad efter upplåtelsen, dvs. tåkten utgr vid upplåtelsetillfåellet en del av en jordbruksfastighet men bryts sedan ut till en sjålvståndig taxeringsenhet med beskattningsnaturen annan fastighet. Det första alternativet leder till överflyttning till en ny frvårvskålla enligt de regler som jag tidigare har beskrivit. Det andra alternativet innebår att redovisningen åven efter upplåtelsen skall ske i frvårvskållan jordbruksfastighet. I vriga fall synes alternativen ge samma resultat. Var tåktmarken vid upplåtelsetillfåellet taxerad som annan fastighet och ingick den inte i en rörelse, skall redovisningen i frvårvskållan annan fastighet fortsåtta. Bedrev fastighetsågaren rörelse på området och kan upplåtelsen ses som en upplåtelse av denna rörelse, skall redovisningen alltjåmt ske i frvårvskållan rörelse (jfr punkt 3 av anvisningarna till 28 § KL).

Jag anser att det första alternativet år att föredra. Man uppnår dårigenom att de olika upplåtelsefallen behandlas enhetligt, dvs. oberoende av om vederlaget betalas på en gånge eller fortlöpande. Jag ifrågasåtter dock behovet av att sårskilt reglera frågan. Enligt min mening ger redan nuvarande regler det åsyftade resultatet. Beståmmelsen i 47 § KL om att nyttjanderåttshavaren i stållet fr fastighetsågaren skall redovisa garantibeloppet bör inte låsas så att fastighetsågaren i inkomstskattehånseende skall anses ha avhånt sig tåktmarken. Som jag redan nånmt behandlas inte heller engångeersåttningen som om en avyttring hade skett. För att undån röja varje risk för misstolkning förordar jag åndå att en uttrycklig regel införs om att fastighetsågaren utan hinder av 47 § KL. – såvitt gåller redovisningen av avdrag och återföringar – skall behandlas som ågare till tåktmarken åven efter upplåtelsen.

Jag skall slutligen beröra ytterligare en fråga som har tagits upp under remissbehandlingen, nånligen frågan om avdrag för framtida kostnader för återstållande av marken. F. n. medges i praxis på vissa villkor avdrag fr avsåttning fr sådana kostnader, om kravet på återstållning framgår av koncessionen. Föreningen auktoriserade revisorer har anfört att återstållningskostnader numera med sårkerhet uppkommer vid varje tåkt och att beråknade kostnader för återstållning dår fr borde likstållas med exploateringskostnader. I promemorian har framhållits att frågan faller inom ramen för arbetet inom 1980 års kommitté (B 1980:01) fr översyn av reglerna för beskattning av statsbidrag m. m. och att det dår fr saknas skål att nu ta upp saken. Jag ansluter mig till denna ståndpunkt.

2.3 vergångsbeståmmelser

I promemorian har som huvudregel föreslagits att den nya lagstiftningen skall tillåmpas på avyttringar som sker resp. utvinningar som pånrjas efter utgånge av år 1980. En frutsåttning fr detta förslag var att lagstiftningen skulle tråda i kraft senast vid årsskiftet 1980/81. Det kan dock numera konstateras att en proposition inte kommer att kunna låggas fram i sådån tid

att riksdagen hinner behandla den i år. Den nya lagstiftningen kan därför träda i kraft först några månader in på det nya året.

Mot denna bakgrund föreslår jag att den nya lagstiftningen sätts i kraft den 1 april 1981 och görs tillämplig på de fall där en avyttring sker resp. en utvinning påbörjas efter utgången av mars 1981.

Det finns dock behov av att kunna tillämpa delar av den nya lagstiftningen på åtgärder som har vidtagits redan före ikraftträdandet. Jag tänker i första hand på de bestämmelser som medger att två eller flera taxeringsenheter får föras samman till en större enhet vid realisationsvinstberäkningen. Dessa bestämmelser har till väsentlig del föranletts av den uppdelning i nya taxeringsenheter som FTL väntas medföra. FTL tillämpas första gången vid 1981 års allmänna fastighetstaxering och den nya enhetsindelningen får verkan fr. o. m. den 1 januari 1981. Jag anser det angeläget att den som avyttrar en fastighet under tiden den 1 januari–den 31 mars 1981 skall få möjlighet att utnyttja de nya realisationsvinstreglerna om sammanföring av taxeringsenheter. Som jag strax skall utveckla närmare är det också motiverat att låta de nya reglerna om beräkning av anskaffningsvärde för naturfyndigheter få tillämpas när en utvinning har påbörjats före ikraftträdandet.

I de nu angivna hänseendena bör den nya lagstiftningen alltså kunna tillämpas retroaktivt. En retroaktiv tillämpning får givetvis inte komma i strid med bestämmelserna i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen. Huvudregeln i detta lagrum är att en skatteskärpning inte får träffa transaktioner som företas innan den skärpande lagstiftningen har trätt i kraft.

Den retroaktivitet som jag nyss har förordat innebär att de skattskyldiga skall kunna *begära* att vissa nya bestämmelser tillämpas retroaktivt. Man kan förutsätta att detta begärs bara när det är till den skattskyldiges fördel. Det kan emellertid inte helt uteslutas att någon gör en felkalkyl och begär att de nya reglerna skall tillämpas trots att det medför högre skatt. Retroaktivitetens förbudet i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen torde böra läsas så att skattemyndigheterna i ett sådant fall – trots den skattskyldiges yrkande – är förhindrade att tillämpa de nya reglerna retroaktivt. Framgår det av deklARATIONEN att den skattskyldige har räknat fel, bör alltså skattemyndigheten – givetvis efter den skattskyldiges hörande – göra en ny beräkning. Ger deklARATIONSMATERIALET inte tillräckligt underlag för en säker bedömning men finns det anledning att misstänka att en felkalkyl har gjorts, bör den skattskyldige uppmärksammas på förhållandet och beredas tillfälle att komplettera underlaget.

I fortsättningen behandlar jag övergångsbestämmelserna för realisationsvinstreglerna och bestämmelserna om substansminskningsavdrag var för sig.

Realisationsvinstbeskattningen

Jag har föreslagit att den nya lagstiftningen i princip skall tillämpas bara på de avyttringar som sker efter utgången av mars 1981 men att de bestämmelser som ger de skattskyldiga rätt att sammanföra två eller flera taxeringsenheter till en större enhet skall tillämpas även på avyttringar som sker under tiden den 1 januari–den 31 mars 1981.

En sådan sammanföring får betydelse i flera avseenden. Vid en samtidig försäljning till samma köpare av två eller flera enheter kommer sammanföringen att medföra att en gemensam resultatberäkning skall ske. Detta kan ge ett större utrymme för indexuppräknings av ingångsvärdet och förbättringskostnaderna än om resultatet hade beräknats särskilt för varje enhet. Sammanföringen kan också verka till den skattskyldiges förmån vid tillämpning av beloppsgränsen för sådana förbättringskostnader som inte har förts upp på avskrivningsplan. I andra avseenden kan den gemensamma resultatberäkningen vara till nackdel för den skattskyldige. Finns det bostadsbyggnader på två eller flera av enheterna, leder sammanföringen till att 3 000-kronorstillägg får beräknas för endast en byggnad. Vidare innebär sammanföringen att beloppsgränsen för återföring av värdeminskningsskattdrag för byggnader skall tillämpas med hänsyn till samtliga avdrag som hänför sig till byggnadsbeståndet på den större enheten.

Det nu sagda kan medföra att en sammanföring totalt sett leder till en större realisationsvinst än om separata beräkningar hade gjorts för de olika enheterna. Om den skattskyldige ändå på grund av felräkning eller missförstånd begär en retroaktiv tillämpning av reglerna om sammanföring, följer av vad jag tidigare har anfört att skattemyndigheterna skall vägra en sådan tillämpning. En förutsättning för att rättelse skall kunna ske är givetvis att den skattskyldige medverkar genom att lämna det underlag som behövs för en ny beräkning.

Jag anser det motiverat att på ytterligare en punkt frånga huvudregeln om att de nya reglerna skall tillämpas bara på de avyttringar som sker efter utgången av mars 1981. Jag tänker på den nya utformningen av bestämmelsen om avdrag med 2 000 kr. vid vissa s. k. allframtidsupplåtelse. Vid tillämpningen av denna bestämmelse skall man ta hänsyn till de upplåtelse som har gjorts under ett och samma beskattningsår. Det är inte lämpligt att låta bestämmelsen börja tillämpas under ett löpande år. Jag föreslår att den i stället undantagslöst skall tillämpas första gången vid 1982 års taxering. Den kan då komma att beröra avyttringar före ikraftträdandet men detta leder inte till någon konflikt med retroaktivitetsförbudet eftersom den föreslagna ändringen av bestämmelsen uteslutande verkar i gynnande riktning.

Substansminskningsavdrag

I denna del har jag föreslagit att de nya reglerna skall tillämpas utan inskränkning när utvinningen har påbörjats efter utgången av mars 1981. Det återstår att ta ställning till hur man skall behandla de fall där utvinningen har påbörjats tidigare.

Till en början vill jag ännu en gång understryka att FTL innebär att täktområdena obligatoriskt skall brytas ut till särskilda taxeringsenheter som får beskattningsnaturen annan fastighet. Den nya indelningen får verkan fr. o. m. den 1 januari 1981. Med hänsyn till detta är det angeläget att de nya bestämmelserna om beräkning av anskaffningsvärde – som ju bl. a. innebär att en alternativ beräkningsgrund för första gången införs för inkomstslaget annan fastighet – kan tillämpas åtminstone i de fall då utvinningen har påbörjats under tiden den 1 januari–den 31 mars 1981.

Det finns emellertid starka skäl att överväga om inte rätten att tillämpa de nya reglerna om beräkning av anskaffningsvärde bör utsträckas även till de fall då utvinningen har påbörjats före utgången av år 1980. I promemorian har framhållits att det i dag föreligger stora skillnader i den skattemässiga behandlingen av olika fastighetsägare beroende på hur utvinningen redovisas och när den påbörjades. Den nuvarande schablonregeln infördes år 1972. Som jag tidigare understrukit har den inte varit tillämplig i inkomstslaget annan fastighet. Beträffande jordbruk och rörelse tillämpar de fastighetsägare som påbörjade verksamheten före den 1 januari 1973 fortfarande äldre regler, vilka var betydligt mer förmånliga för rörelse än för jordbruk. För ägare av jordbruksfastigheter gäller vidare att de har fått beräkna underlaget efter olika metoder beroende på om egendomen förvärvades genom arv eller gåva och om verksamheten påbörjades omedelbart efter förvärvet eller först efter en viss tids innehav.

Med dessa skiftande regler har beskattningsresultatet blivit mycket ojämnt. I promemorian har därför föreslagits att de fastighetsägare som har påbörjat utvinningen före utgången av år 1980 skall få möjlighet att gå över till de nya reglerna. Övergången skulle ske på det sättet, att en ny utvinning anses påbörjad i och med övergången. Rätten till övergång skulle omfatta endast reglerna för beräkning av anskaffningsvärde, däremot inte reglerna om avdrag för avsättning för framtida substansminskning.

Det övervägande antalet remissinstanser har tillstyrkt detta förslag. Några länsstyrelser ställer sig emellertid avvisande. De anser att de skilda beräkningsmetoder som i dag kommer till användning är en konsekvens av ändrad lagstiftning som får tas. De anser också att övergången skulle medföra komplikationer i taxeringsarbetet. Materiellt skulle förslaget kunna medföra att nu pågående utvinningar visade underskott som var fiktiva.

Enligt min mening är det önskvärt att för framtiden kunna korrigera de ojämheter som både nuvarande och tidigare regler har lett till. Särskilt i de fall då utvinningen redovisas i inkomstslaget annan fastighet eller verksam-

heten har påbörjats före den 1 januari 1973 och redovisas i inkomstslaget jordbruksfastighet kan resultatet bli klart ogynnsamt. En lämplig lösning är att tillåta beräkning av ett nytt avskrivningsunderlag i enlighet med de nya bestämmelserna. Det merarbete som detta kan medföra får ses som en nödvändig konsekvens.

Av nu anförda skäl föreslår jag att de nya reglerna för beräkning av fyndighetens anskaffningsvärde skall få tillämpas såväl i de fall då utvinningen påbörjas under tiden den 1 januari—den 31 mars 1981 som när den har påbörjats före ingången av år 1981. De nya reglerna bör kunna tillämpas vid 1982 och följande års taxeringar. En förutsättning bör vara att ett yrkande om tillämpning av de nya reglerna framställs vid den första taxering efter år 1981 då den skattskyldige yrkar avdrag för substansminskning på grund av utvinningen från den aktuella fyndigheten. Vid den beräkning som grundas på realisationsvinstreglerna bör en ny utvinning anses ha påbörjats vid ingången av det beskattningsår för vilket avdrag första gången yrkas enligt de nya reglerna. Jag vill erinra om att tidigare gjorda substansminskningsavdrag på vanligt sätt skall återföras vid realisationsvinstberäkningen. Med hänsyn bl. a. till detta synes beräkningen knappast kunna leda till överkompensation eller ge möjlighet till avdrag för fiktiva förluster.

I detta sammanhang vill jag peka på en särskild konsekvens av anknytningen till realisationsvinstreglerna. I prop. 1980/81:32 har föreslagits att en skärpning av realisationsvinstbeskattningen skall genomföras successivt. Den som säljer en fastighet något av åren 1981—1983 träffas endast delvis av den föreslagna skärpningen. Vidare innehåller förslaget en särskild garantiregel som tillförsäkrar de skattskyldiga rätt att alltid göra avdrag med åtminstone det belopp som skulle ha fått dras av vid en försäljning år 1980. Dessa övergångsbestämmelser måste iakttas när anskaffningsvärdet för en fyndighet beräknas med hjälp av realisationsvinstreglerna.

Slutligen skall jag ta upp en fråga som jag tidigare har berört i förbigående. Det är önskvärt att kontinuitet i beskattningen upprätthålls på så sätt att en omtaxering av tåktmark från jordbruksfastighet till annan fastighet inte leder till någon ändring i avskrivningsunderlaget eller avdragsvillkoren. Som jag har framhållit upprätthålls en sådan kontinuitet i de fall då de nya reglerna om substansminskningsavdrag har varit tillämpliga såväl före som efter omtaxeringen, eftersom avdragsreglerna blir identiska för inkomstslagen jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse. När avskrivningsunderlaget före omtaxeringen har bestämts enligt äldre regler framstår läget däremot som något oklart. Antag att en utvinning har påbörjats på en jordbruksfastighet före 1980 års utgång och att anskaffningsvärdet enligt nuvarande schablonregel har tagits upp till 60 % av tåktens saluvärde vid exploaterings början. Antag vidare att tåktmarken vid 1981 års allmänna fastighetstaxering eller senare särtaxeras som annan fastighet. De nyss föreslagna övergångsbestämmelserna innebär visserligen att fastighetsägaren har rätt att gå över till de nya reglerna. Enligt min mening måste dock en

fastighetsägare i denna och liknande situationer alltid ha rätt att trots omtaxeringen behålla det avskrivningsunderlag som har bestämts enligt de äldre reglerna. Jag föreslår att en uttrycklig regel om detta tas in i övergångsbestämmelserna.

3 Upprättat lagförslag

I enlighet med det anförda har inom budgetdepartementet upprättats förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370). Förslaget bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 3*.

4 Specialmotivering

4.1 Realisationsvinstberäkningen

Mina förslag föranleder ändringar i punkterna 2 och 4 av anvisningarna till 35 § och punkt 2 a av anvisningarna till 36 § KL.

Punkt 2 av anvisningarna till 35 § KL

Av skäl som jag tidigare redovisat har jag ansett det motiverat att tills vidare avstå från en definition av fastighetsbegreppet som får generell tillämplighet vid realisationsvinstbeskattningen. I stället har den nuvarande bestämmelsen om resultatenhet byggts ut. Till anvisningspunkten har fogats två nya stycken.

I det nya *andra* stycket finns de bestämmelser som medger att två eller flera befintliga taxeringsenheter sammanförs till en större enhet i de fall då de tidigare under innehavet helt eller delvis har ingått i samma enhet. Som jag tidigare framhållit gäller vid beräkning av omkostnadsbeloppet att fastigheter som har förvärvats före år 1952 skall anses förvärvade den 1 januari 1952 (punkt 2 a femte stycket av anvisningarna till 36 §). Innehavet av sådana fastigheter anses således ha börjat vid ingången av år 1952. Samma princip bör gälla vid tillämpningen av de nu aktuella bestämmelserna. Detta betyder att man inte skall ta hänsyn till den indelning i taxeringsenheter som har förelegat före den 1 januari 1952. En uttrycklig regel om detta har tagits in i andra stycket.

Uttrycket innehav syftar i första hand på den tid då den skattskyldige själv har innehaft fastigheten. Har han förvärvat fastigheten genom ett benefikt fång, skall han dock enligt 35 § 2 mom. tredje stycket KL anses ha förvärvat fastigheten genom närmast föregående onerösa fång. Av detta följer att den tid då en eller flera föregående ägare har innehaft fastigheten i dessa fall skall likställas med den skattskyldiges eget innehav och alltså beaktas vid tillämpningen av det nu diskuterade andra stycket.

Bestämmelserna i andra stycket utgör ett frivilligt alternativ till huvudre-

geln i första stycket. Jag har inte ansett det erforderligt att belasta systemet med regler som förbjuder den skattskyldige att byta metod från en försäljning till en annan. Bestämmelserna om konsumeringsvärde – till vilka jag strax återkommer – gör det ändå möjligt att upprätthålla kontinuitet i beskattningen.

Jag har tidigare diskuterat vilken betydelse bestämmelserna i första och andra styckena får för vissa avdragsregler. De avgör således i vilka fall separat resp. gemensam resultatberäkning skall ske. Jag vill erinra om att gemensam resultatberäkning blir aktuell endast i fråga om egendom som säljs i ett sammanhang till samma köpare. Om någon under ett beskattningsår säljer olika delar av en enhet – taxeringsenheten eller den större enheten – till olika köpare eller till samma köpare men vid olika tillfällen, får gemensam resultatberäkning för de olika försäljningarna inte ske.

Bestämmelserna skall också ligga till grund för tillämpningen av de beloppsgränser som gäller för vissa förbättringskostnader och för de värdeminskningsskattavdrag som hänför sig till byggnader. Vidare bör de vara avgörande vid bedömningen av en säljares rätt till 3 000-kronorstillägg. Antag att en försäljning omfattar två taxeringsenheter som båda inrymmer en bostadsbyggnad. Tillämpas huvudregeln, kan båda byggnaderna ge rätt till tillägg. Väljer den skattskyldige att sammanföra taxeringsenheterna till en större enhet, kan tillägg medges bara för en byggnad.

Bestämmelserna om resultatenheter får betydelse också för andra realisationsvinstregler som anknuter till förhållandena på en viss bestämd fastighet. Av tidigare anförda skäl har jag ansett det angeläget att uttryckligen precisera det fastighetsbegrepp som skall ligga till grund för tillämpningen av delavyttringsreglerna. Detta har gjorts i tredje stycket. Delavyttringsreglerna i punkt 2 a trettonde stycket av anvisningarna till 36 § KL får sålunda tillämpas när någon säljer en del av en taxeringsenhet eller en del av den större enheten. Tredje stycket omfattar också vissa bestämmelser som har mycket nära samband med delavyttringsreglerna, bl. a. bestämmelserna om konsumeringsvärde.

Punkt 4 av anvisningarna till 35 § KL.

Bestämmelserna i den första meningen av första stycket anger att vissa förrättningar enligt fastighetsbildningslagen (1970:988), FBL, skall anses innefatta en realisationsvinstgrundande avyttring. Jag har föreslagit några justeringar i texten i syfte att uppnå bättre överensstämmelse med terminologin i FBL. Fastighetsreglering enligt 5 kap. FBL kan avse överföring av mark eller andel i samfällighet. Klyvning enligt 11 kap. FBL innebär att en fastighet delas upp i lotter.

Första stycket andra och tredje meningarna innehåller de förslag som jag har redovisat i avsnitt 2.1.4. Vid remissbehandlingen har efterlysts ett klagande av om bestämmelserna skall tillämpas per beskattningsår eller

per transaktion. Jag har i princip uttalat mig till förmån för det senare alternativet. Bestämmelserna bör enligt min mening tillämpas särskilt för varje förrättning (varje "överföring" eller "uppdelning"). Detta bör gälla oberoende av om förrättningen berör en eller flera taxeringsenheter. På denna punkt skall alltså inte bestämmelserna om resultatenheter slå igenom. Första stycket har justerats så att detta tydligare skall framgå.

Beträffande *fjärde* stycket kan jag hänvisa till framställningen i avsnitt 2.1.5.

Punkt 2 a av anvisningarna till 36 §

De viktigaste ändringarna berör delavyttringsreglerna i *trettonde* stycket. *Första meningen* innehåller alltså huvudregeln att förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen skall vara avgörande. I *andra meningen* finns den föreslagna modifieringen av huvudregeln. Beloppsgränserna för sådana förbättringskostnader som inte har uppförts på plan och för återföringen av värdeminskingsavdrag för byggnader prövas med hänsyn till förhållandena på hela fastigheten, dvs. taxeringsenheten eller den nya större enheten. Enligt *tredje meningen* skall rätten till 3 000-kronorstillägg prövas med hänsyn till vad som är huvudbyggnad för hela fastigheten. I detta sammanhang vill jag erinra om att 3 000-kronorstilläggen skall upphöra för innehavsår efter 1980 enligt regeringens förslag i prop. 1980/81:32. *Fjärde meningen* innehåller den s. k. alternativregel 1. Jag vill understryka att denna regel bara omfattar omkostnadsbeloppet. Rätten till 3 000-kronorstillägg skall alltid prövas enligt den nya bestämmelsen i tredje meningen.

I *sextonde* stycket finns huvudbestämmelserna om konsumering av ingångsvärde. Har någon avyttrat en del av en fastighet och därvid gjort avdrag för ett visst omkostnadsbelopp, skall detta avdrag beaktas när omkostnadsbeloppet för återstoden av fastigheten beräknas. En justering av första meningen har gjorts i syfte att tydligare ange att den är tillämplig oberoende av om återstoden av fastigheten säljs på en gång eller i etapper. En motsvarande justering har gjorts i *artonde* stycket.

Bestämmelserna om konsumering av ingångsvärde får betydelse inte minst när en fastighetsägare har utnyttjat de nya reglerna om sammanföring av två eller flera befintliga taxeringsenheter. Ett exempel kan anföras för att belysa hur reglerna är avsedda att fungera. Antag att en person äger taxeringsenheterna A, B och C som tidigare under hans innehav har ingått i samma taxeringsenhet. De faktiska anskaffningsvärdena för de tre enheterna är 50 000 kr., 60 000 kr. resp. 70 000 kr. eller totalt 180 000 kr. Vid en försäljning av A utnyttjar fastighetsägaren möjligheten att behandla enheterna som en enda taxeringsenhet och utför beräkningen med hjälp av alternativregel 1 för delavyttringar. Han beräknar då det totala omkostnadsbeloppet för A, B och C till 270 000 kr. efter indexuppräkningsfaktor (omräkningsfaktor antas vara 1,5). Om A:s saluvärde vid avyttringstillfället är hälften av

enheternas totala saluvärde, får avdrag göras med 135 000 kr. Ett senare år säljs B. Väljer fastighetsägaren att alltjämt tillämpa alternativregel 1, kan beräkningen ske enligt följande. Omkostnadsbeloppet för samtliga enheter (dvs. med bortseende tills vidare från avyttringen av A) uppgår till 360 000 kr. efter indexuppräknig (omräkningsfaktor 2,0). Med hänsyn till avyttringen av A återstår endast hälften eller 180 000 kr. Detta belopp fördelas mellan B och C med hänsyn till värderelationen vid försäljningen av B. Fastighetsägaren kan i stället välja att tillämpa huvudregeln för delavyttringar (eller behandla B som en självständig enhet). Även i detta fall görs beräkningen lämpligen så att beloppet 180 000 kr. fördelas mellan B och C, men fördelningen skall göras med hänsyn till relationen mellan B:s och C:s ursprungliga ingångsvärden. På B belöper då $(\frac{60}{60+70} =) \frac{6}{13}$ av beloppet.

4.2 Avdrag för substansminskning

De materiella bestämmelserna har samlats i *punkt 9 av anvisningarna till 22 § KL* som rör inkomstslaget jordbruksfastighet. Genom hänvisningar i en ny punkt 10 av anvisningarna till 25 § och i punkt 8 av anvisningarna till 29 § görs samma bestämmelser tillämpliga i inkomstlagen annan fastighet och rörelse. I det följande kommenterar jag endast den förstnämnda anvisningspunkten.

Andra stycket innehåller huvudregeln om substansminskningsavdrag. Av bestämmelsen framgår att det maximala avdraget för ett visst beskattningsår motsvarar den del av det totala avskrivningsunderlaget som belöper på uttag intill årets utgång, minskat med avdrag som gjorts för tidigare år. Avdrag får alltså inte ske i snabbare takt än de faktiska uttagen. Däremot får avdrag för faktiska uttag, om de inte har utnyttjats ett visst år, förskjutats till ett senare år.

I *tredje* stycket finns huvudregeln om avdrag för avsättning för framtida substansminskning. Som jag tidigare nämnt har jag ansett en komplettering av promemoriaförslaget vara motiverad. Ett villkor för avdrag bör vara att avsättningen redovisas i en balansräkning. Detta förutsätter att den skattskyldige avslutar sin löpande bokföring med årsbokslut enligt bokföringslagen (1976:125) eller jordbruksbokföringslagen (1979:141). I tredje stycket har detta uttryckts så att avsättningen skall ha gjorts "i räkenskaper". I övrigt innehåller tredje stycket de förslag som jag tidigare har redovisat. Som förutsättning för avdrag gäller således att ett skriftligt upplåtelseavtal skall föreligga och att förskotts betalning skall ha uppburits. Avdraget får inte överstiga den del av avskrivningsunderlaget som belöper på förskotts betalad framtida utvinning. Avdraget skall återföras varje år varefter rätten till avdrag prövas på nytt med hänsyn till förhållandena vid årets utgång.

Fjärde stycket innehåller förbudet mot avdrag för avsättning i de fall då upplåtelseavtalet har ingåtts mellan närstående personer eller mellan

näringsidkare som har intressegemenskap.

Huvudregeln och alternativregeln för beräkning av anskaffningsvärdet finns i *femte* stycket. Alternativregeln anknypning till realisationsvinstreglerna torde medföra att det i många fall blir aktuellt att tillämpa delavyttringsreglerna. I avsnitt 2.2.2 diskuterade jag de värderingsproblem som kan uppkomma vid en tillämpning av alternativregel 1 för delavyttringar. Jag framhöll att de vid fastighetstaxeringen åsatta värdena i de allra flesta fall bör kunna ge god ledning för den fördelning av omkostnadsbeloppet som skall göras enligt alternativregel 1. Det kan dock inträffa att någon särtaxering av täktmarken inte har hunnit ske när exploateringen påbörjas och avdragsfrågan första gången skall prövas. Det kan inte heller uteslutas att den utredning som har gjorts vid projekteringen ibland kan ge ett säkrare underlag och leda till ett riktigare resultat än en fördelning som grundas på taxeringsvärdena. Av dessa skäl har jag inte velat förorda att taxeringsvärdena obligatoriskt skall läggas till grund för fördelningen.

Av *sjätte* stycket framgår att exploateringskostnader, som inte har dragits av i den löpande driften och inte heller har beaktats vid en beräkning av anskaffningsvärdet enligt realisationsvinstreglerna, får räknas in i anskaffningsvärdet. Detta gäller även om 75-procentspärren därigenom skulle överskridas. Som RSV framhållit kan *sjätte* stycket omfatta bl. a. exploateringskostnader som uppkommer efter det att utvinningen har påbörjats.

Sjunde stycket har överförts från nuvarande bestämmelser efter en rent språklig ändring.

Åttonde stycket saknar motsvarighet i promemorian. Jag hänvisar till vad jag anfört i avsnitt 2.2.4.

4.3 Övergångsbestämmelser

I avsnitt 2.3 har jag relativt utförligt diskuterat utformningen av övergångsbestämmelserna.

Beträffande *punkt 1*, som avser realisationsvinstreglerna, vill jag bara tillägga att den retroaktivitet som föreskrivs i andra stycket uteslutande avser de nya reglerna om sammanföring av två eller flera taxeringsenheter till en större enhet. Om någon under perioden den 1 januari – den 31 mars 1981 säljer t. ex. en självständig taxeringsenhet och begär att försäljningen skall behandlas som en avyttring av en del av en större enhet, skall delavyttringsreglerna i punkt 2 a trettonde stycket av anvisningarna till 36 § KL tillämpas i sin nuvarande lydelse.

I *punkt 2* andra stycket finns bestämmelserna om retroaktiv tillämpning av de nya reglerna om substansminskningsavdrag. Här vill jag först understryka att en retroaktiv tillämpning kommer i fråga bara när det gäller beräkningen av fyndighetens anskaffningsvärde. Bestämmelserna om avdrag för avsättning för framtida substansminskning får däremot inte tillämpas i de fall då utvinningen har påbörjats före ikraftträdandet.

Enligt bestämmelserna i andra stycket får de nya reglerna för beräkning av anskaffningsvärde tillämpas fr. o. m. 1982 års taxering i de fall då utvinningen har påbörjats före ikraftträdandet. De nya reglernas anknytning till realisationsvinstreglerna innebär att anskaffningsvärdet i princip tas upp till det belopp som den skattskyldige skulle ha fått dra av vid realisationsvinstberäkningen om han hade avyttrat täktmarken vid den tidpunkt då utvinningen påbörjades, dock att beloppet inte får överstiga 75 % av täktens saluvärde vid denna tidpunkt. När dessa regler tillämpas i de nu berörda fallen skall en ny utvinning anses påbörjad vid ingången av det beskattningsår för vilket avdrag första gången yrkas enligt de nya reglerna. De realisationsvinstregler som gällde för avyttringar som skedde vid denna tidpunkt skall ligga till grund för beräkningen.

5 Hemställan

Jag hemställer att lagrådets yttrande inhämtas över förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370).

6 Beslut

Regeringen beslutar i enlighet med föredragandens hemställan.



**BUDGET-
DEPARTEMENTET**

**DELAVYTTRING,
SUBSTANSMINSKNING M. M.**

SAMMANFATTNING

I denna promemoria föreslås vissa tekniska ändringar i realisationsvinstreglerna för fastigheter. Förslagen föranleds i första hand av den nya fastighetstaxeringslagen (1979:1152) och har inte något samband med de skärpningar i realisationsvinstbeskattningen som regeringen aviserade i årets budgetproposition. Vidare föreslås nya regler för beräkning av avdrag för substansminskning på grund av utvinning av naturfyndighet.

Ändringarna i realisationsvinstbeskattningen avser främst frågan om vilka områden på marken som vid beskattningen skall behandlas som en och samma fastighet. Frågan får betydelse bl.a. för möjligheterna att tillämpa de särskilda reglerna för beräkning av avdrag vid s.k. delavyttring. F.n. baseras realisationsvinstbeskattningen på den enhet som bildas vid fastighetstaxeringen. Det föreslås att denna princip fortfarande skall tillämpas som huvudregel. Med hänsyn till de ändringar som fastighetstaxeringslagen medför föreslås dock samtidigt att en möjlighet skall öppnas att i vissa fall utgå från en annan och större enhet än taxeringsenheten. Har två eller flera taxeringsenheter inom samma kommun förvaltats och brukats som en enhet skall de enligt förslaget kunna få betraktas som en fastighet vid realisationsvinstbeskattningen. Bedömningen av om gemensamt brukande har förelegat eller inte skall i princip grundas på bestämmelserna om förvärvskällebegreppet i 18 § kommunalskattelagen (1928:370).

I övrigt föreslås beträffande realisationsvinstbeskattningen att konstruktionen av det särskilda avdrag på 5 000 kr. som medges vid avyttring i samband med fastighetsreglering o.d. skall ändras så att kontanterättning på upp till 5 000 kr. alltid undantas från beskattning och vissa tröskeleffekter undanröjs. Vidare föreslås en smärre justering av reglerna för det av-

drag på 2 000 kr. som medges i vissa fall vid upplåtelse mot engångsersättning. Det föreslås slutligen att beloppsgränsen för återföring av avdrag för värdeminskning av byggnad slopas.

I fråga om avdrag för substansminskning föreslås nya regler som blir gemensamma för inkomstslagen jordbruksfastighet, rörelse och annan fastighet. Huvudregeln föreslås fortfarande vara att avskrivningsunderlaget skall bestämmas med utgångspunkt i det faktiska anskaffningsvärdet. Som alternativregel föreslås att fastighetsägaren skall få utgå från det belopp som skulle ha fått dras av enligt realisationsvinstreglerna om tåktområdet hade avyttrats vid det tillfälle då exploateringen påbörjas. Alternativregeln får inte leda till att underlaget bestäms till högre värde än 75 % av tåktens saluvärde. Det föreslås också att de fastighetsägare, som har upplåtit rätt till utvinning mot förskottsbetaling, under vissa förutsättningar skall kunna få avdrag för avsättning för framtida substansminskning.

De nya realisationsvinstreglerna föreslås bli tillämpliga när avyttring sker efter utgången av år 1980 och de nya reglerna om avdrag för substansminskning när exploateringen påbörjas efter denna tidpunkt. I de fall då en utvinning har påbörjats redan tidigare föreslås fastighetsägaren få möjlighet att gå över till de nya reglerna.

FÖRUTÄTTINGSFÖRSLAG

Förslag tillLag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370);

Härigenom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370) dels att punkt 9 av anvisningarna till 22 §, punkt 8 av anvisningarna till 29 §, punkterna 2 och 4 av anvisningarna till 35 § och punkt 2 a av anvisningarna till 36 § skall ha nedan angivna lydelse,

dels att till anvisningarna till 25 § skall fogas en ny punkt, 10, av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

Anvisningar
till 22 §

9.¹ För substansminskning vid tillgodogörande av naturtillgångar på jordbruksfastighet får avdrag ske i form av årlig avskrivning med skäligt belopp som avpassas så att anskaffningskostnaden för tillgången blir till fullo avdragen under den tid tillgången beräknas räcka.

Anskaffningskostnad för naturtillgång beräknas till antingen den del av anskaffningskostnaden för fastigheten som belöper på tillgången eller ett belopp motsvarande 60 procent av tillgångens utvärderade saluvärde vid tidpunkten för verksamhetens början. Har fas-

9. Avdrag för substansminskning på grund av utvinning av naturtillgång på jordbruksfastighet samt avdrag för avsättning som avser framtida substansminskning på grund av sådan utvinning medges enligt bestämmelserna i denna anvisningspunkt.

Vid taxeringen för visst beskattningsår medges avdrag för inrädd substansminskning med högst så stort belopp som avdraget, tillsammans med avdrag som har medgivits för tidigare beskattningsår, inte överstiger den del av anskaffnings-

¹Senaste lydelse 1972:741.

Nuvarande lydelse

tigheten förvärvats på annat sätt än genom köp, hyte eller därmed jämförligt fäng, får anskaffningskostnaden även beräknas till den del av anskaffningskostnaden för fastigheten vid närmast föregående köp, hyte eller därmed jämförligt fäng som då belöpte på tillgången. Till den sålunda framräknade anskaffningskostnaden får läggas kostnad till tillgångens tillgodogörande i den mån kostnaden icke fått dragas av såsom kostnad i den löpande driften.

Föreslagen lydelse

värdet för hela tillgången som belöper på utvinningen före beskattningsårets utgång.

Har den skattskyldige genom skriftligt avtal upplåtit rätt till utvinning och har han uppburit förskottsbetalning för utvinningen, får han göra avdrag för avsättning som avser framtida substansminskning på grund av förskottsbelagd utvinning. Vid taxeringen får visat beskattningsår medges avdrag med högst ett belopp motsvarande den del av anskaffningsvärdet för hela naturtillgången som kan övers belöpa på den framtida utvinning som betalningen avser. Det medgivna avdraget skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

Avdrag enligt föregående stycke medges dock inte om upplåtelseavtalet har ingåtts mellan varandra närstående personer eller mellan näringsidkare som har intressegemenskap (t.ex. moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning). Som närstående till fysisk person räknas dels personer som anges i 25 § 1 a mom., dels sådant familjeföretag som avses i nämnda lagrum och i vilket den fysiska personen eller honom närstående person är företagsledare eller -direkt eller genom förmedling av juridisk person - äger aktier eller andelar.

Nuvarande lydelseFöreslagna lydelse

Anskaffningsvärdet för en naturtillgång beräknas med utgångspunkt i den faktiska utgiften för förvärvet. Om den skattskyldige så önskar, tas anskaffningsvärdet dock upp till det belopp varmed den skattskyldige skulle få avdrag enligt punkt 2 a av anvisningarna till 36 § om han vid tidpunkten för utvinningens början hade avyttrat det område som omfattas av taktillståndet för ett vederlag som motsvarar områdets allmänna saluvärde vid nämnda tidpunkt. Beräkning enligt nämnda anvisningspunkt får dock inte leda till att anskaffningsvärdet tas upp till högre belopp än vad som motsvarar 75 procent av områdets allmänna saluvärde vid tidpunkten i fråga.

I anskaffningsvärdet inräknas, förutom belopp som har beräknats enligt föregående stycke, även utgifter för tillgångens exploatering i den mån utgifterna inte har fått dras av som kostnad i den löpande driften och inte heller har ingått i de förbättringskostnader o.d. som har beaktats vid beräkning enligt punkt 2 a av anvisningarna till 36 §.

Har fastighet, på vilken naturtillgång börjat uttagas, övergått till ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får den nye ägaren tillgodoräkna sig endast avdrag för substansminskning på fastigheter som skulle ha tillkommit förre ägaren, om denne fortfarande ägt fastigheten.

Nuvarande lydelseFöreslagna lydelse

till 25 §

10. I fråga om avdrag för substansminskning på grund av utvinning av naturtillgång samt avdrag för avsättning som avser framtida substansminskning på grund av sådan utvinning skall vad som föreskrivs beträffande jordbruksfastighet i punkt 9 av anvisningarna till 22 § tillämpas även i fråga om annan fastighet.

till 29 §

8.² För substansminskning vid tillgodogörande av naturtillgångar såsom gruvor, stenbrott m.m. får avdrag ske i form av årlig avskrivning med skäligt belopp, som så avpassas, att anskaffningsvärdet blir till fullo avdraget under den tid tillgången beräknas räcka. Härvid iakttages, att i anskaffningsvärdet inräknas icke blott vad som erlagts vid inköp eller annat förvärv av fyndigheten utan jämväl de kostnader, som nedlagts för fyndighetens exploaterande, såsom exempelvis för upptagande av schakt vid gruva eller anläggning av utfartsvägar vid stenbrott m.m. dyl., allt i den mån dessa kostnader icke fått avdragas såsom kostnader i den löpande driften.

8. I fråga om avdrag för substansminskning på grund av utvinning av naturtillgång samt avdrag för avsättning som avser framtida substansminskning på grund av sådan utvinning skall vad som föreskrivs beträffande jordbruksfastighet i punkt 9 av anvisningarna till 22 § tillämpas även i fråga om rörelse.

² Senaste lydelse 1972:741.

Nuvarande lydelse

Förslagen lydelse

Anskaffningsvärde för naturtillgång av nu avsett slag beräknas med tillämpning av de grunder som enligt punkt 9 andra och tredje styckena av anvisningarna till 22 § gälla i fråga om jordbruksfastighet.

till 35 §

2.³ Vid avyttring av fastighet skall beräkning av realisationsvinnet och realisationsförlust göras särskilt för varje avyttrad taxeringsenhet eller del av taxeringsenhet.

2. Vid avyttring av fastighet skall beräkning av realisationsvinst och realisationsförlust göras särskilt för varje avyttrad fastighet eller del av fastighet. I punkt 2 a av anvisningarna till 36 § anges vad som i detta sammanhang skall anses som en fastighet.

4.⁴ Lika med avyttring av fastighet anses sådan marköverföring genom fastighetsreglering enligt 5 kap. eller genom klyvning enligt 11 kap. fastighetsbildningslagen (1970:988) som sker mot ersättning helt eller delvis i pengar samt marköverföring på grund av inlösen enligt 8 kap. samma lag. Har skattskyldig avstått mark genom fastighetsreglering enligt 5 kap. eller genom klyvning enligt 11 kap. nämnda lag, skall såsom skattepliktig inkomst upptagas så stor del av hela realisationsvinsten, som ersättningen i pengar, minskad med 5 000 kronor, utgör av det totala vederlaget för fastigheten, minskat med 5 000 kronor.

4. Lika med avyttring av fastighet anses sådan marköverföring genom fastighetsreglering enligt 5 kap. eller genom klyvning enligt 11 kap. fastighetsbildningslagen (1970:988) som sker mot ersättning helt eller delvis i pengar samt marköverföring på grund av inlösen enligt 8 kap. samma lag. Har skattskyldig avstått mark genom fastighetsreglering enligt 11 kap. nämnda lag och överstiger ersättningen i pengar inte 5 000 kronor är dock inte någon del av vinsten skattepliktig. Om ersättningen i pengar vid sådana marköverföringar överstiger 5 000 kronor, skall som skattepliktig inkomst tas upp så stor del av hela realisationsvinsten, som ersätt-

³Senaste lydelse 1976:343.

⁴Senaste lydelse 1979:500.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

ningen i pengar minskad med 5 000 kronor, utgör av det totala vederlaget för fastigheten minskat med 5 000 kronor, dock att den skattepliktiga inkomsten inte skall tas upp till högre belopp än som motsvarar den del av ersättningen i pengar som överstiger 5 000 kronor.

Avyttring av fastighet anses vidare föreligga när ägare av fastighet fått engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelse. Härmed avses ersättning på grund av sådan inskränkning i förfoganderätt till fastigheten som skett enligt naturvårdslagen (1964:822) eller på grund av motsvarande inskränkningar enligt andra författningar eller på grund av upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastigheten för obegränsad tid (jfr punkt 8 av anvisningarna till 21 §). Engångsersättningen är i dessa fall att betrakta som köpeskilling, varvid så stor del av fastigheten anses avyttrad som ersättningsbeloppet utgör av fastighetens hela värde vid tiden för beslutet om inskränkningen i förfoganderätten eller för upplåtelsen av nyttjanderätten eller servitutsrätten.

Har den skattskyldige i samband med allframtidsupplåtelse fått ersättning på grund av upplåtelse av avverkningsrätt skall ersättningen, om den skattskyldige yrkar det, anses som engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelsen (jfr punkt 5 tredje stycket av anvisningarna till 21 §). Har den skattskyldige i nu avsett fall fått ersättning för avyttrade skogsprodukter, får 60 procent av ersättningen behandlas som engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelse. Vad som sägs i detta stycke gäller dock endast om skatteplikt för ersättningen för avverkningsrätten eller skogsprodukterna inträtt under samma beskattningsår som ersättningen på grund av allframtidsupplåtelsen.

Vid vinstberäkningen får den skattskyldige från sammanlagda beloppet av den eller de engångsersättningar han fått under ett beskattningsår, om han inte visar att han haft avdragsgilla omkostnader enligt anvisningarna till 36 §

Från det sammanlagda beloppet av den eller de engångsersättningar som den skattskyldige under ett beskattningsår har fått på grund av upplåtelsersom avser fastigheter inom en och samma kommun är han berättigad till avdrag med 2 000

Nuvarande lydelse

till samma eller högre belopp, avdrag med 2 000 kronor. Detta avdrag får dock inte överstiga det sammanlagda ersättningsbeloppet.

Föreslagen lydelse

kronor, om han inte visar att han haft avdrågsgilla omkostnader enligt anvisningarna till 36 § till samma eller högre belopp. Avdraget får dock inte överstiga det sammanlagda ersättningsbeloppet för upplåtelser inom kommunen.

till 36 §

2.a.⁵ Skall vid beräkning av realisationsvinst på grund av avyttring av fastighet vederlaget för viss del av fastigheten upptagas som intäkt av jordbruksfastighet eller rörelse (jfr punkt 1 av anvisningarna till 35 §) får i omkostnadsbeloppet icke inräknas kostnad som hänför sig till sådan del av fastigheten och som vid inkomsttaxeringen behandlats enligt reglerna för maskiner och andra inventarier.

Som förbättringskostnad enligt punkt 1 räknas även kostnad, som under tid, då intäkt av avyttrad annan fastighet eller i förekommande fall del därav beräknats enligt 24 § 2 eller 3 mom., har nedlagts på reparation och underhåll av fastigheten eller fastighetsdelen, i den mån den avyttrade egendomen på grund därav vid avyttringen befunnit sig i bättre skick än vid förvärvet samt kostnad för reparation och underhåll för vilken avdrag inte medges på grund av föreskrifterna i 25 § 2 mom. första stycket b) eller c) och för vilken bidrag ej utgått. Förbättringskostnad, som icke uppförts på avskrivningsplan, och med förbättringskostnad jämförlig reparations- eller underhållskostnad får dock inräknas i omkostnadsbeloppet endast för år då de nedlagda kostnaderna uppgått till minst 3 000 kronor.

Kostnad enligt föregående stycke, som uppförts på avskrivningsplan, skall normalt anses nedlagd det år då kostnaden uppförts på planen. I andra fall skall sådan kostnad normalt anses nedlagt när faktura eller räkning erhållits, varav framgår vilket arbete som utförts.

Omkostnadsbeloppet skall minskas med värdeminskingsavdrag m.m., som belöper på tid före avyttringen av fastigheten, såsom avdrag på grund av avyttring av skog, av-

Omkostnadsbeloppet skall minskas med värdeminskingsavdrag m.m., som belöper på tid före avyttringen av fastigheten, såsom avdrag på grund av avyttring av skog, av-

⁵ Senaste lydelse 1979:1017.

Nuvarande lydelse

drag för värdeminskning av annan naturtillgång eller för värdeminskning av täckdiken eller andra markanläggningar (jfr punkt 4 fjärde-sjätte styckena och punkt 7 av anvisningarna till 22 § samt punkt 16 femte och sjätte styckena av anvisningarna till 29 §). På samma sätt skall omkostnadsbeloppet minskas med avdrag för värdeminskning av byggnad m.m. (jfr punkt 3 tredje stycket och punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 22 §, punkt 2 och punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 25 § och punkt 16 fjärde stycket av anvisningarna till 29 §), dock inte för år då avdraget understigit 3 000 kronor. Omkostnadsbeloppet skall minskas även med belopp varmed fastigheten avskrivits i samband med ianspråktagande av investeringsfond o. d.

Vid beräkning av omkostnadsbeloppet skall fastighet, som förvärvats före år 1952, anses förvärvad den 1 januari 1952. Ingångsvärdet skall därvid anses utgöra 150 procent av fastighetens taxeringsvärde för år 1952. Hänsyn skall vid vinstberäkningen icke tagas till kostnader och avdrag som belöper på tid före år 1952. Dock får det vid förvärvet erlagda vederlaget för fastigheten upptagas som ingångsvärde, om den skattskyldige kan visa att köpeskillingen överstiger 150 procent av taxeringsvärdet för år 1952. Fanns taxeringsvärde ej åsatt för år 1952, får motsvarande värde uppskattas med ledning av taxeringsvärdet för fastighet, i vilken den avyttrade egendomen ingått, eller närmast därefter åsatta taxeringsvärde.

Har fastighet vid avyttringen innehafts mer än tjugo år får den skattskyldige vid vinstberäkningen som ingångsvärde upptaga ett belopp motsvarande 150 procent av det taxeringsvärde, som gällde tjugo år före avyttringen. Har taxeringsvärdet åsatts vid fastighetstaxering som verkställdes

Föreslagen lydelse

drag för värdeminskning av annan naturtillgång eller för värdeminskning av täckdiken eller andra markanläggningar (jfr punkt 4 fjärde-sjätte styckena och punkt 7 av anvisningarna till 22 § samt punkt 16 femte och sjätte styckena av anvisningarna till 29 §). På samma sätt skall omkostnadsbeloppet minskas med avdrag för värdeminskning av byggnad m.m. (jfr punkt 3 tredje stycket och punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 22 §, punkt 2 och punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 25 § och punkt 16 fjärde stycket av anvisningarna till 29 §). Omkostnadsbeloppet skall minskas även med belopp varmed fastigheten avskrivits i samband med ianspråktagande av investeringsfond o. d.

Nuvarande lydelseFörslagen lydelse

År 1970 eller senare får dock som ingångsvärde upptagas endast 133 procent av taxeringsvärdet. Om ingångsvärdet beräknas med ledning av det taxeringsvärde som gällde tjugo år före avyttringen, skall hänsyn vid vinstberäkningen icke tagas till kostnader och avdrag, som belöper på tidigare år än tjugo år före avyttringen. Fanns taxeringsvärde ej åsatt tjugo år före avyttringen, får motsvarande värde uppskattas på sätt angives i femte stycket sista meningen.

Har avyttrad fastighet förvärvats genom arv eller testamente eller genom bodelning i anledning av makes död, får den skattskyldige, i stället för köpeskilling eller motsvarande vederlag för fastigheten vid närmast föregående köp, byt eller därmed jämförliga fång eller i stället för ett med stöd av föregående stycke framräknas värde, som ingångsvärde upptaga 150 procent av fastighetens taxeringsvärde året före det år då dödsfallet inträffade eller motsvarande i arvsskattehanseende gällande värde, förutsatt att dödsfallet ägt rum efter år 1952. Ägde dödsfallet rum efter år 1970 får dock som ingångsvärde upptagas endast 133 procent av taxeringsvärdet eller motsvarande i arvsskattehanseende gällande värde. Fanns taxeringsvärde ej åsatt året före det år då dödsfallet inträffade, får motsvarande värde uppskattas på sätt som angives i femte stycket sista meningen. Har ingångsvärdet upptagits med stöd av bestämmelserna i detta stycke, skall hänsyn vid vinstberäkningen icke tagas till kostnader och avdrag, som belöper på tidigare år än året före dödsåret.

Beräknas ingångsvärdet med ledning av taxeringsvärde skall, såvida viss del av taxeringsvärdet avser egendom som i kostnadshänseende hänförs till maskiner och andra inventarier i jordbruk eller rörelse (jfr punkt 1 av anvisningarna till 35 §), taxeringsvärdet reduceras med den del därav som kan anses belöpa på egendom av nyss angivet slag. Sådan reduktion skall dock icke göras om mindre än 25 procent av hela vederlaget för den avyttrade fastigheten belöper på egendom, som vid beräkning av värdeminskningsavdrag hänföres till maskiner och andra inventarier.

Skall taxeringsvärdet reduceras enligt föregående stycke iakttages följande. Har taxeringsvärdet åsatts tidigare än vid 1975 års fastighetstaxering, skall taxeringsvärdet reduceras med så stor del därav som vederlaget för egendom, som vid beräkning av värdeminskningsavdrag hänföres till maskiner och andra inventarier, utgör av hela vederlaget för den avyttrade fastigheten. Vad nu sagts gäller även om taxeringsvärdet åsatts år 1975 eller senare, dock att vid beräkningen skall bortses från den del av vederlaget vid avyttringen som belöper på egendom som enligt 5 § 5 mom. är undantagen från skatteplikt. Kan den skattskyldige visa att den andel av taxeringsvärdet som kan anses belöpa på egendom, som vid beräkning av

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

värdeminskningsavdrag hänföres till maskiner och andra inventarier, är mindre än den andel av hela vederlaget för den avyttrade fastigheten som kan anses belöpa på egendom av nu angivet slag, får dock taxeringsvärdet reduceras på grundval av förhållandena vid fastighetstaxeringen.

Det för fastigheten gällande ingångsvärdet - antingen detta utgör köpeskillingen vid förvärvet, taxeringsvärdet tjugo år före avyttringen, taxeringsvärdet för år 1952 eller taxeringsvärdet året före dödsfallet eller motsvarande värde - liksom de förbättrings- eller därmed jämförliga reparations- och underhållskostnader, för vilka avdrag får ske och de värdeminskningsavdrag m.m., vilka skola minska omkostnadsbeloppet, skola omräknas till de belopp, vartill de skulle ha uppgått efter det allmänna prisläget under det år då avyttringen skedde.

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

Har avyttring av fastighet omfattat byggnad, som i huvudsak är avsedd att användas för bostadsändamål och som vid avyttringstillfället varit eller bort vara åsatt ett taxerat byggnadsvärde av lägst 10 000 kronor, avdrages ytterligare ett belopp av 3 000 kronor för varje påbörjat kalenderår före taxeringåret som bostadsbyggnaden under innehavstiden funnits på fastigheten. Om det taxerade byggnadsvärdet icke uppgått eller bort uppgå till 10 000 kronor, avdrages 3 000 kronor för varje påbörjat kalenderår under innehavstiden som byggnaden utnyttjats till stadigvarande bostad. Avdrag medges icke för tidigare år än år 1952. Finnes på fastigheten mer än en bostadsbyggnad beräknas nu avsett avdrag endast för fastighetens huvudbyggnad. Sker vinstberäkningen med utgångspunkt från taxeringsvärdet tjugo år före avyttringen enligt sjätte stycket ovan eller från taxeringsvärdet året före dödsfallet enligt sjunde stycket ovan eller motsvarande värden, får avdrag enligt detta stycke ej ske för tidigare år än tjugo år före avyttringen eller året före dödsfallet. Om bostadsbyggnad rivits eller förstörts genom brand eller liknande, skall avdrag enligt detta stycke medgivas även för tid då denna byggnad funnits på fastigheten, om den skattskyldige inom ett år igångsatt arbete med att uppföra ersättningsbyggnad. Om en bostadsbyggnad under mer än ett år tagits i anspråk huvudsakligen för annat ändamål än bostadsändamål medgives avdrag enligt detta stycke endast för tid då byggnaden därefter åter utnyttjats huvudsakligen för bostadsändamål.

Nuvarande lydelse

Vinstberäkning på grund av avyttring av del av fastighet skall grundas på förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen. Om den skattskyldige så önskar skall dock så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet - i förekommande fall minskat med värdeminskningsavdrag m.m. - anses belöpa på den avyttrade delen som vederlaget för fastighetsdelen utgör av fastighetens hela värde vid avyttringstillfället. I sist avsedda fall skall, om den skattskyldige önskar det och värdet av skogen och skogsmarken på den avyttrade fastighetsdelen är mindre än 20 procent av värdet av hela fastighetens skog och skogsmark, omkostnadsbeloppet inte minskas med avdrag på grund av avyttring av skog. Om den avyttrade delen avser en eller ett fåtal tomter avsedda att bebyggas med bostadshus och vederlaget är mindre än 10 procent av fastighetens taxeringsvärde, får vidare ingångsvärdet på den avyttrade fastighetsdelen utan särskild utredning beräknas till 1 krona per kvadratmeter, dock ej till högre belopp än köpeskillingen.

Föreslagen lydelse

Vinstberäkning på grund av avyttring av en del av en fastighet skall grundas på förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen. Vid tillämpning av den beloppsgräns som anges i andra stycket samt vid bedömning av om en avyttrad byggnad är en sådan huvudbyggnad som avses i tolfte stycket fjärde meningen skall dock hänsyn tas till förhållandena på hela fastigheten. Om den skattskyldige så önskar skall dock så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet i förekommande fall minskat med värdeminskningsavdrag m.m. - anses belöpa på den avyttrade delen som vederlaget för fastighetsdelen utgör av fastighetens hela värde vid avyttringstillfället. I sist avsedda fall skall, om den skattskyldige önskar det och värdet av skogen och skogsmarken på den avyttrade fastighetsdelen är mindre än 20 procent av värdet av hela fastighetens skog och skogsmark, omkostnadsbeloppet inte minskas med avdrag på grund av avyttring av skog. Om den avyttrade delen avser en eller ett fåtal tomter avsedda att bebyggas med bostadshus och vederlaget är mindre än 10 procent av fastighetens taxeringsvärde, får vidare ingångsvärdet på den avyttrade fastighetsdelen utan särskild utredning beräknas till 1 krona per kvadratmeter, dock ej till högre belopp än köpeskillingen.

Nuvarande lydelse

Vad i de tre första meningarna av föregående stycke föreskrivits gäller i tillämpliga delar även vid marköverföring enligt fastighetsbildningslagen (1970:988).

Har den skattskyldige erhållit sådan engångsersättning som avses i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 35 §, skall så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet - i förekommande fall minskat med värdeminskningssavdrag m.m. - anses belöpa på den del av fastigheten som ersättningen avser, som engångsersättningen utgör av fastighetens hela värde vid tiden för upplåtelsen eller inskränkningen i föfoganderätten. Vid bedömningen av om omkostnadsbeloppet skall minskas med avdrag på grund av avyttring av skog gäller vad som är föreskrivet i fråga om del av fastighet.

Har den skattskyldige under innehavstiden avyttrat del av fastighet skall hänsyn tagas härtill vid beräkning av det omkostnadsbelopp som får avdragas vid vinstberäkningen i anledning av avyttring av återstoden av fastigheten. Kan utredning icke förebringas om den andel av omkostnadsbeloppet - i förekommande fall minskat med värdeminskningssavdrag m.m. - för fastigheten, som belöpt på den avyttrade fastighetsdelen, skall denna andel anses ha motsvarat hälften av erhållen ersättning för fastighetsdelen. Andelen skall dock i intet fall anses överstiga omkostnadsbeloppet - i förekommande fall minskat med värdeminskningssavdrag m.m. - för hela fastigheten omedelbart före avyttringen av fastighetsdelen.

Vad i föregående stycke föreskrivits äger motsvarande tillämpning om den skattskyldige under innehavstiden erhållit engångsersättning som avses i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 35 §. Har den skattskyldige under innehavstiden avstått från mark genom marköverföring enligt fastighetsbildningslagen (1970:988), skall omkostnadsbeloppet på återstoden av fastigheten anses ha minskat med så stor del av omkostnadsbeloppet för den tidigare avstådda marken som ersättningen i pengar utgjort av det totala vederlaget för marken.

Beräknas omkostnadsbeloppet vid den slutliga avyttringen med ledning av ett taxeringsvärde som åsatts efter det att delavyttringen, markupplåtelsen eller marköverföringen m.m ägt rum, äro bestämmelserna i de två föregående styckena icke tillämpliga.

Kostnad för förbättringsarbete eller därmed jämförligt reparations- och underhållsarbete, för vilket ersättning på grund av skadeförsäkring utgått,

Föreslagen lydelse

Vad i de fyra första meningarna av föregående stycke föreskrivits gäller i tillämpliga delar även vid marköverföring enligt fastighetsbildningslagen (1970:988).

Nuvarande lydelseFörslagen lydelse

beaktas icke vid beräkning av realisationsvinst i vidare mån än kostnaden överstigit ersättningen. Har ersättning på grund av skadeförsäkring uppburits med större belopp än det som gått åt för skadans avhjälpande gäller följande. Fastighetens ingångsvärde, uppräknat enligt tionde stycket till tiden för skadetillfället, minskas med skillnaden mellan ersättningen och kostnaden för skadans avhjälpande. För tid efter skadetillfället ligger återstoden av det uppräknade ingångsvärdet till grund för uppräkning enligt tionde stycket.

Avyttrar delägare i fåmansföretag eller hononärstående person fastighet till företaget får vid vinstberäkningen fastighetens ingångsvärde icke beräknas på grundval av taxeringsvärde enligt sjätte och sjunde styckena. Ej heller får omräkning göras enligt tionde stycket eller tillägg göras enligt tolfte stycket. Riksskatteverket får medge undantag från bestämmelserna i detta stycke om det kan antagas att avyttringen skett av organisatoriska eller andra synnerliga skäl. Mot beslut av riksskatteverket i sådan fråga får talan icke föras.

Vid beräkning av realisationsvinst anses varje taxeringsenhet som en fastighet. Om flera taxeringsenheter eller delar av taxeringsenheter inom samma kommun vid avyttringstillfället brukas gemensamt eller tidigare under den skattskyldiges innehav har brukats gemensamt, får dock, om den skattskyldige så önskar, beräkningen göras som om den gemensamt brukade egendomen utgjorde en enda fastighet. Har vid avyttring av en del av gemensamt brukad egendom vinstberäkningen gjorts som om egendomen utgjorde en enda fastighet, skall bestämmelserna i sextonde och sjuttonde styckena iakttagas vid avyttring av återstoden av egendomen.

Vid tillämpning av föregående stycke gäller följande. Med den skattskyldiges eget innehav likställs tid under vilken han enligt 35 §

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

2 mom. tredje stycket skall anses ha innehaft fastigheten. Taxeringsenheter och delar av taxeringsenheter anses ha brukats gemensamt under tid då de enligt de grunder som anges i 18 § skulle anses ingå i samma förvärvskälla. Vid denna bedömning bortses från enheternas beskattningsnatur.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1981.

1. De nya bestämmelserna i punkterna 2 och 4 av anvisningarna till 35 § och punkt 2 a av anvisningarna till 36 § tillämpas i fråga om avyttring som sker efter utgången av år 1980.

2. De nya bestämmelserna i punkt 9 av anvisningarna till 22 §, punkt 10 av anvisningarna till 25 § och punkt 8 av anvisningarna till 29 § tillämpas i de fall då utvinningen av en naturtillgång påbörjas efter utgången av år 1980.

Även i de fall då utvinningen har påbörjats före utgången av år 1980 har den skattskyldige rätt att gå över till en tillämpning av de nya bestämmelserna såvitt gäller beräkning av fyndighetens anskaffningsvärde. Övergången får dock inte tidigast i fråga om beskattningsår som börjar efter utgången av år 1980 och inte senare än i fråga om beskattningsår för vilket taxering sker år 1984.

Vid övergång enligt andra stycket skall anskaffningsvärdet bestämmas som om den skattskyldige vid övergången hade påbörjat en ny utvinning.

1 REALISATIONSVINSTBESKATTNING VID AVYTTRING AV
DEL AV FASTIGHET

1.1 Inledning

Den nya fastighetstaxeringslagen (1979:1152), ändrad 1980:149), kommer att medföra att många befintliga taxeringsenheter vid 1981 års allmänna fastighetstaxering delas upp på flera enheter och att nya taxeringsenheter får ändrad beskattningsnatur. Därigenom rubbas i vissa avseenden förutsättningarna för realisationsvinstbeskattningen. Beräkning av realisationsvinst och realisationsförlust på grund av fastighetsavyttring skall nämligen enligt nuvarande regler göras särskilt för varje avyttrad taxeringsenhet eller del av taxeringsenhet. Vad som skall utgöra en taxeringsenhet bestäms vid fastighetstaxeringen.

Under remissbehandlingen av det betänkande som låg till grund för den nya fastighetstaxeringslagen har särskilt Lantbrukarnas riksförbund (LRF) understrukit att redan nuvarande fastighetsbegrepp i vissa fall är oklart. De nya reglerna för fastighetstaxeringen kommer att öka problemen och gör en översyn av realisationsvinstreglerna nödvändig.

Vissa förrättningar enligt fastighetsbildningslagen liksom vissa typer av upplåtelser likställs i realisationsvinsthänseende med avyttring. Vid vinstberäkningen får ägaren tillgodoräkna sig ett särskilt avdrag om 5 000 kr. när fråga är om fastighetsreglering och 2 000 kr. när fråga är om upplåtelser. Det har visat sig att bestämmelsen om 5 000-kronorsavdraget har fått en mindre lämplig utformning. 2 000-kronorsavdraget kan vidare vålla problem i det praktiska taxeringsarbetet. Även dessa bestämmelser bör närlinje ses över.

Avdrag för värdeminskning av byggnad återförs f.n. bara för de år då de har uppgått till minst 3 000 kr. Denna beloppsgräns bör nu omprövas.

Det bör framhållas att promemorian inte har något samband med de skärpningar i realisationsvinstbeskattningen som regeringen aviserade i årets budgetproposition.

1.2 Delavyttring m.m.

1.2.1 Gällande rätt

1.2.1.1 Allmänt om realisationsvinstberäkningen

Realisationsvinstbeskattning kan komma i fråga vid fastighetsavyttring som inte är yrkesmässig. Om säljaren däremot driver handel med fastigheter eller om den fastighet som säljs ingår i en tomt- eller byggnadsrörelse blir någon realisationsvinstbeskattning inte aktuell utan resultatet redovisas i inkomstslaget rörelse.

Beskattningen träffar den vid försäljningen uppkomna vinsten. Vid bedömningen av om vinst har uppkommit eller inte gör man i princip en jämförelse mellan å ena sidan försäljningspriset, minskat med eventuella kostnader för försäljningen, t.ex. mäklarprovision, och å andra sidan samtliga kostnader för inköp och förbättringar (det s.k. omkostnadsbeloppet).

Till grund för beräkningen av omkostnadsbeloppet läggs fastighetens ingångsvärde. Detta värde utgörs i de flesta fall av det pris för vilket säljaren köpte fastigheten. Har säljaren fått fastigheten genom ett benefikt fång, skall han gå tillbaka till närmast föregående onerösa fång och använda det inköpspriset. I vissa fall beräknas ingångsvärdet enligt schablon med utgångspunkt i fastighetens taxeringsvärde. Har fastigheten förvärvats före år 1952 skall den i princip anses förvärvad den 1 januari 1952 för ett pris motsvarande 150 % av 1952 års taxeringsvärde. Vidare gäller vid innehavstider som överstiger 20 år att 150 % av taxeringsvärdet 20 år före försäljningen får använ-

das som ingångsvärde. Om taxeringsvärdet har åsatts år 1970 eller senare får dock endast 133 % av taxeringsvärdet användas. Har säljaren förvärvat fastigheten genom arv, testamente eller bodelning i anledning av den andre makens död får han som ingångsvärde välja ett belopp som motsvarar 150 % eller - om dödsfallet inträffat efter år 1970 - 133 % av taxeringsvärdet året före dödsfallet.

Till ingångsvärdet läggs sedan kostnader för förbättringar på fastigheten. Beträffande villor och fastigheter som tillhör bostadsföreningar, bostadsaktiebolag och s.k. allmännyttiga bostadsföretag får reparations- och underhållskostnader räknas som förbättringskostnader om fastigheten på grund av reparationen är i bättre skick vid försäljningen än vid förvärvet. Förbättrings- resp. reparations- och underhållskostnader får dock - om de inte har uppförts på avskrivningsplan - inräknas bara för de år då de har uppgått till minst 3 000 kr. Om säljaren vid tidigare års taxeringar har fått avdrag för värdeminskning skall motsvarande belopp nu återföras till beskattning. Även här gäller dock en 3 000-kronorsgräns. Avdrag för värdeminskning på byggnad som ett år understigit 3 000 kr. behöver sålunda inte återföras. Ingångsvärdet ökat med förbättringskostnaderna utgör det s.k. omkostnadsbeloppet.

Det för fastigheten gällande ingångsvärdet - antingen detta utgör inköpspriset eller har schablonberäknats med utgångspunkt i taxeringsvärdet - liksom förbättringskostnaderna och de återförda värdeminskningsskatten skall räknas om med hänsyn till förändringarna i det allmänna prisläget under innehavet (indexuppräkning). Om det finns en bostadsbyggnad på fastigheten, får säljaren i princip också tillgodoräkna sig ett tillägg om 3 000 kr. för varje år som byggnaden har funnits på fastigheten. Om omkostnadsbelopp plus 3 000-kronorstillägg understiger försäljningspriset, minskat med kostnaderna för försäljningen, uppkommer en skattepliktig vinst.

De nu nämnda reglerna för beräkning av realisationsvinst har införts med den uttalade avsikten att mindre vinster vid försäljning av bl.a. villor och jordbruk inte skall träffas av beskattning. De är däremot inte tillämpliga vid beräkning av avdragsgill realisationsförlust. 1963 års markvärdekommitté, på vars förslag den eviga realisationsvinstbeskattningen infördes, anförde i sitt slutbetänkande, SOU 1966:23 s. 304, att en konsekvent tillämpning av principen att frita inflationsvinster och små reella vinster från beskattning borde leda till att det belopp, som ingångsvärdet får ökas med i vinstfallen, vid förlustberäkningen i stället borde dras av från anskaffningskostnaden och således minska den nominella förlusten. Med hänsyn bl.a. till att penningvärdeförsämringen gjorde den reella förlusten större än den nominella ansåg emellertid kommittén att man kunde avstå från att på detta sätt inskränka möjligheterna till avdrag för realisationsförlust. Departementschefen uttalade (prop. 1967:153 s. 140) att en realisationsförlust givetvis borde beräknas med utgångspunkt i de faktiska beloppen. I enlighet med detta föreskrivs genom 1967 års lagstiftning (prop. 1967:153, BeU 1967:54, SFS 1967:748-754) att man vid en förlustberäkning inte fick bestämma ingångsvärdet på grundval av taxeringsvärde och inte heller räkna upp ingångsvärde m.m. med index eller tillgodoräkna sig 3 000-kronorstillägg. Samma principer tillämpas alltjämt. Har fastigheten förvärvats före år 1952 skall dock enligt 1976 års lagstiftning (prop. 1975/76:180, SkU 63, SFS 1976:343-347) - på samma sätt som vid beräkning av vinst - ingångsvärdet i princip anses motsvara 150 % av 1952 års taxeringsvärde.

Samma regler som vid beräkning av förlust gäller för vinstberäkningen när en delägare i ett fåmansföretag eller en delägaren närstående person säljer sin fastighet till företaget. För dessa fall finns emellertid möjlighet att söka dispens hos riksskatteverket. Sådan dispens har regelmässigt givits när försäljningen avsett fastigheter som uteslutande använts i rörelse och avyttringen har skett av organisatoriska skäl.

Realisationsvinster är hänförliga till inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Inom inkomstslaget beräknas resultatet av varje förvärvskälla för sig. Försäljning av en eller flera fastigheter som är belägna i den skattskyldiges hemortskommun räknas tillsammans med försäljning av lös egendom och deltagande i utländskt lotteri som en förvärvskälla. Försäljning av fastigheter utanför hemortskommunen utgör däremot en särskild förvärvskälla för varje kommun där den eller de avyttrade fastigheterna är belägna.

Realisationsförluster får kvittas mot sådana realisationsvinster som enligt de nu nämnda reglerna skall hänföras till samma förvärvskälla som förlusterna. Därefter framkommer förvärvskällans resultat. Underskott i en förvärvskälla inom inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet får vid den statliga taxeringen räknas av mot inkomst i annan förvärvskälla inom inkomstslaget, däremot inte mot t.ex. inkomst av rörelse eller tjänst. Vid den kommunala taxeringen får underskott i en förvärvskälla inom inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet inte räknas av mot inkomst i någon annan förvärvskälla.

1.2.1 2 Särskilt om resultatenhet och fastighetsbegrepp

Det fastighetsbegrepp som används i skatterätten överensstämmer i princip med det civilrättsliga. När det i KL talas om fastighet avses alltså i första hand tillgångar som enligt jordabalken utgör fast egendom. Bestämmelserna i KL om fastighet gäller emellertid även i fråga om byggnad på annans mark trots att sådan byggnad civilrättsligt utgör lös egendom (4 § KL). Vidare omfattar realisationsvinstreglerna för fastigheter även fastigheter som är belägna utomlands samt tomträtt, strömfäll och rätt till vattenkraft (35 § 2 mom. sista stycket KL).

Olika delar av en fastighet kan vid den löpande inkomstbeskattningen behandlas på olika sätt. Så behandlas

t.ex. fasta inventarier och vissa markanläggningar - som civilrättsligt utgör fast egendom - i avskrivningshänseende på samma sätt som inventarier som utgör lös egendom. En försäljning av tillgångar av detta slag redovisas inom inkomstslagen jordbruksfastighet eller rörelse. I konsekvens med detta skall man vid realisationsvinstbeskattningen se bort från sådana tillgångar. Deras värde skall varken tas med på intäkts- eller avdragssidan.

Det nu sagda har avsett frågan om vilket slags egendom som omfattas av realisationsvinstreglerna för fastigheter. Vid en tillämpning av dessa regler måste ytterligare avgränsningar göras. Man måste för det första veta i vilka fall en gemensam resultatberäkning skall göras för de fastighetsförsäljningar som en skattskyldig har företagit under beskattningsåret och i vilka fall en separat beräkning måste ske för olika delar av den sålda egendomen. Det gäller med andra ord att avgöra vad som är resultatenhet vid realisationsvinstbeskattningen. För det andra förutsätter flera regler - bl.a. bestämmelserna om 3 000-kronorstillägg och delavyttring samt vissa beloppsgränser - att man kan fastställa vilka områden på marken som tillsammans utgör en "fastighet". Detta fastighetsbegrepp måste alltså preciseras.

Resultatenhet

Frågan om vad som skall utgöra resultatenhet får stor betydelse på grund av att olika regler gäller för beräkning av vinst och för beräkning av förlust. Följande exempel anfördes i prop. 1975/76:180 (s. 115):

En skattskyldig har köpt två markområden för 5 000 resp. 10 000 kr. Ett senare år säljer han båda områdena, det förstnämnda för 5 000 kr. och det sistnämnda för 20 000 kr. Beräknas resultatet särskilt för vardera området, finns inte utrymme för någon indexuppräkningskostnaden för det förstnämnda området. Om resultatberäkningen däremot görs gemensamt för båda områdena, kan hela den sammanlagda anskaffningskostnaden - 15 000 kr. - indexuppräknas.

Genom 1976 års lagstiftning infördes för första gången en uttrycklig bestämmelse om vad som skall utgöra resultatenheter. Bestämmelsen har tagits in som punkt 2 i anvisningarna till 35 § KL och har följande lydelse:

Vid avyttring av fastighet skall beräkning av realisationsvinst och realisationsförlust göras särskilt för varje avyttrad taxeringsenhet eller del av taxeringsenhet.

Realisationsvinstkommittén, vars förslag låg till grund för lagstiftningen, gjorde bl.a. följande kommentarer till bestämmelsen (SOU 1975:53 s. 122):

... Med fastighet skall således förstås vid försäljningstillfället gällande taxeringsenhet (kurs. här). Antingen försäljs en eller flera taxeringsenheter eller också är det fråga om försäljning av del av taxeringsenhet.

— — — —

Även när flera fastigheter under samma beskattningsår sålts till samma köpare skall utredning göras för varje försäld taxeringsenhet. Detta förutsätter att försäljningssumman, om den är gemensam för flera taxeringsenheter, måste delas upp på de olika fastigheterna. Det är emellertid nödvändigt även för köparen att få anskaffningskostnaden för varje taxeringsenhet fastställd, då han i en framtid kan komma att sälja fastigheterna var för sig.

Den nya bestämmelsen innebär att fastighetstaxeringen har avgörande betydelse för resultatens omfattning.

I det ovan citerade exemplet från prop. 1975/76:180 blir således resultatet beroende av om de båda områdena före försäljningen har förts till samma taxeringsenhet eller om de vid försäljningstillfället fortfarande utgör eller ingår i olika taxeringsenheter.

Fastighetsbegreppet

Som redan berörts förutsätter flera regler att man fastställer vilken egendom som ingår i en och samma "fastighet".

Till en början kan här nämnas bestämmelserna om 3 000-kronorstillägg. Sådana bestämmelser infördes första gången genom 1967 års lagstiftning. Om en fastighetsavyttring hade omfattat bostadsbyggnad, fick tillägg beräknas. För det fall att mer än en byggnad fanns på "fastigheten" föreskrevs att tillägg fick beräknas bara för "fastighetens" huvudbyggnad. Av förarbetena framgick att med uttrycket fastighet i detta sammanhang avsågs taxeringsenhet (prop. 1967:153 s. 129). Denna tolkning bekräftades i praxis (se t.ex. RÅ 1969 ref 28 och RRK 1974 R 1:37). Det sistnämnda avgörandet innebar att tillägg för byggnad på en nybildad taxeringsenhet fick beräknas även för tid innan enheten bildades trots att byggnaden inte hade varit huvudbyggnad på den större enhet som den under den tiden tillhörde.

Realisationsvinstkommittén ansåg att samma fastighetsbegrepp, dvs. taxeringsenheten, borde tillämpas även i fortsättningen (SOU 1975:53 s. 120). Detta framgick också av ett särskilt tillägg i kommitténs förslag till ändrad utformning av bestämmelserna om 3 000-kronorstillägg (s. 27). Även om det förtydligande tillägget inte togs med i 1976 års lagstiftning får det anses klart att någon ändring i fastighetsbegreppet inte var avsedd. Även enligt 1976 års lagstiftning skall man alltså vid tillämpning av bestämmelserna om 3 000-kronorstillägg utgå från att "fastighet" är detsamma som taxeringsenhet. Den som säljer två taxeringsenheter som båda är försedda med bostadsbyggnad får alltså i princip räkna 3 000-kronorstillägg för båda enheterna. Fortfarande gäller att byggnad som vid försäljningstillfället är huvudbyggnad på taxeringsenheten berättigar till tillägg även för tid då byggnaden inte var huvudbyggnad (se bl.a. RSV/FB Dt 1977:11). Om någon å andra sidan säljer två bebyggda registerfastigheter som hör till samma taxeringsenhet, kan han inte få 3 000-kronorstillägg för mer än en byggnad. Frågan om i vilken mån tillägg får beräknas vid delavyttring kommer strax att behandlas.

Till de bestämmelser som anknyter till fastighetsbegreppet rör också de beloppsgränser som gäller för förbättringskostnader och värdeminskningsavdrag. Rätt till avdrag för förbättringskostnader som inte uppförts på plan liksom skyldighet att återföra värdeminskningsavdrag föreligger bara för de år då kostnaderna resp. avdragen har uppgått till minst 3 000 kr. Beloppsgränserna hänför sig uppenbarligen till varje avyttrad "fastighet". Det måste antas att bestämmelserna om resultatenheter här blir avgörande, dvs. med fastighet menas även i detta avseende taxeringsenhet.

En ytterligare grupp av regler som för sin tillämpning är direkt beroende av fastighetsbegreppet omfattning är de som anger hur resultatberäkningen skall ske vid delavyttring.

När en del av en fastighet avyttras, måste ingångsvärdet för hela fastigheten på något sätt fördelas mellan den avyttrade fastighetsdelen och den del av fastigheten som den skattskyldige behåller. Vidare måste man bestämma vilka omkostnader i övrigt som får dras av vid beräkningen av resultatet av delavyttringen och avgöra i vilka fall 3 000-kronorstillägg får göras.

Före 1976 års lagstiftning saknades uttryckliga regler om resultatberäkningen vid delavyttring. Enligt praxis skulle ingångsvärdet för hela fastigheten proportioneras med utgångspunkt i värdenivån vid förvärvstillfället. Detta innebar att man försökte utreda hur stor del av ingångsvärdet som vid förvärvstillfället hade belöpt på den avyttrade fastighetsdelen.

Realisationsvinstkommittén ansåg att en proportionering på grundval av värdenivån vid förvärvstillfället i och för sig var den principiellt riktiga lösningen. Kommittén konstaterade emellertid att det ofta var mycket svårt att dela upp den ursprungliga anskaffningskostnaden på mark och byggnader. Huvudsakligen av praktiska skäl föreslog kommittén därför att en möjlighet skulle öppnas till fördelning med utgångspunkt i värdenivån vid försäljningstillfället (SOU 1975:53 s. 129).

Genom 1976 års lagstiftning togs regler om delavyttring in som ett trettonde stycke i punkt 2 a av anvisningarna till 36 § KL. Som huvudregel föreskrevs att vinstberäkning på grund av avyttring av del av fastighet skall grundas på förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen. En alternativregel för beräkning av omkostnadsbeloppet infördes på grundval av realisationsvinstkommitténs förslag (alternativregel 1). Enligt denna skall, om den skattskyldige så önskar, så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet - i förekommande fall minskat med värdeminskningssavdrag m.m. - anses belöpa på den avyttrade delen som vederlaget för denna del utgör av fastighetens hela värde vid avyttringstillfället. Härigenom medgavs med andra ord att värdenivån vid avyttringstillfället får läggas till grund för proportioneringen. Som ett ytterligare alternativ för beräkning av ingångsvärdet föreskrevs - likaledes på förslag av realisationsvinstkommittén - att ingångsvärdet på den avyttrade fastighetsdelen schablonmässigt får bestämmas till 1 kr. per kvadratmeter, om denna del avser en eller ett fåtal tomter avsedda att bebyggas med bostadshus och vederlaget är mindre än 10 % av hela fastighetens taxeringsvärde (alternativregel 2).

En förutsättning för att de nu berörda reglerna skall bli tillämpliga är att det som avyttras inte utgör en särskild fastighet utan är en del av en fastighet. Även på denna punkt har alltså fastighetsbegreppets omfattning avgörande betydelse. Uttalanden i prop. 1975/76:180 (s. 140) tyder närmast på att man här - liksom vid tillämpning av de tidigare behandlade reglerna - skall utgå från att taxeringsenheten utgör fastighet. Något avgörande i högsta instans föreligger såvitt bekant inte ännu, men i lägre instans synes man ha utgått från den här antagna tolkningen. Det skulle betyda att delavyttring anses föreligga när den avyttrade egendomen utgör del av en taxeringsenhet, detta även om det som avyttras är en självständig registerfastighet. Om avyttringen i stället omfattar en hel taxeringsenhet, får delavyttringsreglerna inte tillämpas även om egendomen är en del av en registerfastighet.

Samordningen mellan skogsbeskattningsreglerna och realisationsvinstreglerna har erbjudit vissa problem. Enligt de nya skogsbeskattningsregler som infördes förra året skall försäljning av en del av ett skogsinnehav inte alltid medföra att den skattskyldiges anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde för skogen reduceras. Omfattar avyttringen mindre än 20 % av värdet av förvärvskällans skog och skogsmark, skall sålunda någon reduktion inte ske (punkt 8 femte stycket av anvisningarna till 22 § KL i deras lydelse enligt SFS 1979: 500). Samtidigt som dessa regler infördes kompletterades delavyttringsreglerna i punkt 2 a trettonde stycket av anvisningarna till 36 § KL. Tillägget innebar att en skattskyldig kan slippa att återföra tidigare gjorda avdrag på grund av avyttring av skog under förutsättning av värdet av skog och skogsmark på den avyttrade fastighetsdelen understiger 20 % av hela fastighetens skog och skogsmark. Skogsbeskattningsreglerna anknyter alltså till förhållanden inom förvärvskällan medan realisationsvinstreglerna är kopplade till "fastigheten", dvs. taxeringsenheten. Begreppen sammanfaller inte alltid.

Föreligger en delavyttring får omkostnadsbeloppet för den avyttrade fastighetsdelen alltså beräknas antingen enligt huvudregeln eller enligt någon av alternativreglerna. En särskild fråga är hur beloppsgränserna för förbättringskostnader och värdeminskningssavdrag skall tillämpas i dessa fall. Om alternativregel 1 används, beräknas omkostnadsbeloppet för hela fastigheten (taxeringsenheten) varefter fördelning sker. Beloppsgränserna måste då hänföra sig till de förbättringskostnader som nedlagts och de värdeminskningssavdrag som gjorts för hela fastigheten. Tillämpas huvudregeln är frågan inte lika klar. I ett fall som har avgjorts av regeringsrätten var omständigheterna följande. En skattskyldig ävyttrade år 1968 en mindre del av sin jordbruksfastighet. År 1961 hade han haft nydikningskostnader på sammanlagt 4 338 kr., varav 2 600 kr. hade belöpt på den avyttrade fastighetsdelen. Vid beräkningen av realisationsvinst yrkade han avdrag för förbättringskostnader med 2 600 kr. Avdraget medgavs i alla instanser (RRK R 1:18). Avgörandet grundade sig på 1967 års lagstiftning. Det är inte givet att bedömningen skulle bli densamma vid tillämpning av den huvudregeln för delavyttringar som infördes år 1976. Denna regel föreskriver ju att vinstberäkningen skall grundas på förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen.

En ytterligare fråga är i vilka fall 3 000-kronors-tillägg får beräknas vid delavyttring. Frågan gäller närmast om rätten till tillägg skall bestämmas med hänsyn till förhållandena enbart på den avyttrade fastighetsdelen eller om man skall se till förhållandena på hela fastigheten. Det första alternativet skulle innebära att tillägg medges så snart det finns en godtagbar bostadsbyggnad på den avyttrade delen. Det senare alternativet innebär att man därutöver måste kräva att byggnaden vid försäljningstillfället skall ha utgjort huvudbyggnad på fastigheten (= taxeringsenheten) som helhet.

Före 1976 års lagstiftning gällde otvivelaktigt att det senare alternativet skulle tillämpas (prop. 1967: 153 s. 129 och regeringsrättens dom den 11 oktober 1979 på besvär av Erik Jonsson). Rättsläget torde dock ha ändrats genom 1976 års lagstiftning. Formuleringen av huvudregeln för delavyttringar, nämligen att vinstberäkningen skall grundas på förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen, talar för att 3 000-kronors-tillägg skall medges om det på fastighetsdelen finns en i sammanhanget godtagbar bostadsbyggnad (det taxerade byggnadsvärdet skall i princip ha uppgått till 10 000 kr.). Rätten till tillägg skulle alltså med denna tolkning inte begränsas av att det på den mark, som den skattskyldige behåller, finns en annan bostadsbyggnad som före försäljningen utgjorde huvudbyggnad för fastigheten som helhet. Denna tolkning vinner stöd av uttalanden i förarbetena (SOU 1975:53 s. 120 och prop. 1975/76:180 s. 137).

Slutligen bör nämnas att frågan om vad som utgör en hel fastighet respektive en del av fastighet får betydelse inte endast vid tillämpning av de här behandlade delavyttringsreglerna utan även för tillämpningen av KL:s bestämmelser om vinstberäkningen vid sådan marköverföring och upplåtelse mot engångsersättning som skall

behandlas på samma sätt som delavyttring (fjortonde och femtonde styckena i punkt 2 a av anvisningarna till 36 § KL). Vidare uppkommer samma fråga vid tillämpning av de bestämmelser som reglerar beskattningen i de fall då en skattskyldig under sitt innehav har avyttrat en del av sin fastighet och därefter avyttrar "återstoden av fastigheten" (sextonde stycket i anvisningspunkten). Det ligger i sakens natur att samma fastighetsbegrepp som ligger till grund för delavyttringsreglerna, dvs. taxeringsenheten, är bestämmande även vid tillämpningen av de nu berörda reglerna.

1.4.2 Behov av översyn

De i avsnitt 2.2. behandlade reglerna om resultatenhet, beloppsgränser, 3 000-kronorstillägg och delavyttringar m.m. kan få stor betydelse för resultatberäkningen. Reglerna bygger på att taxeringsenheten utgör "fastighet". Fastighetstaxeringen får härigenom direkt betydelse för resultatet vid realisationsvinstbeskattningen.

Enligt hittills gällande fastighetstaxeringsregler har registerfastigheten varit den primära enheten. Taxeringsenheter har dock ofta bildats genom uppdelning av registerfastigheter eller genom sammanföring av registerfastigheter eller delar av sådana fastigheter. Grundprincipen har varit att man som taxeringsenhet skall behandla egendom som utgör en ekonomisk enhet och lämpar sig för värdering. Som ekonomisk enhet har man i första hand betraktat fastighetsdelar eller fastighetskomplex som normalt sett utgör objekt för överlåtelse eller upplåtelse.

Mot denna bakgrund framstår det som naturligt att realisationsvinstbeskattningen är kopplad till fastighetstaxeringsreglerna. Det har dock ibland hävdats att anknytningen kan leda till materiellt otillfredsställande resultat. Man har ansett bl.a. att en uppdelning i nya taxeringsenheter kan på ett inte önskvärt sätt hindra tillämpningen av reglerna för delavyttring.

Den nya fastighetstaxeringslagen som tillämpas första gången vid 1981 års allmänna fastighetstaxering bygger på samma huvudprinciper som tidigare regler. Utgångspunkten är fortfarande att registerfastigheten skall utgöra taxeringsenhet (4 kap. 1 §). Registerfastigheter och delar av registerfastigheter som har samma ägare och ligger i samma kommun skall enligt huvudregeln föras samman till en taxeringsenhet (4 kap. 3 §). Enligt ett antal särskilda regler (4 kap. 4-9 §§) skall dock ett sådant fastighetsinnehav delas upp på två eller flera taxeringsenheter när skattepliktsförhållandena eller fastighetens användning och beskaffenhet motiverar det. Riktningen är att uppdelningen skall leda till taxeringsenheter som svarar mot vad som ekonomiskt sett hör ihop och lämpligen kan värderas för sig.

Även om således den nya fastighetstaxeringslagen i huvuddrag har samma innehåll som de regler och anvisningar som tillämpades vid 1975 års allmänna fastighetstaxering, är det ändå otvivelaktligen så att de nya detaljbestämmelserna kan komma att medföra att många befintliga taxeringsenheter delas upp på flera enheter och att befintliga eller nya taxeringsenheter får ändrad beskattningsnatur. Bl.a. följande ändringar kan inträffa:

- En med bostadshus försedd jordbruksfastighet som ligger i ett skifte och har en markyta som inte överstiger 2 hektar, omtaxeras till annan fastighet om den inte samtaxeras med annan egendom (jfr 2 kap. 4 § och 4 kap. 5 §).

- En jordbruksfastighet med bostadshus och tomt som har en total yta större än 2 hektar men vars produktiva mark inte uppgår till minst 5 hektar delas upp i två enheter. Bostadshuset jämte tomtmarken taxeras som annan fastighet och lantbruksdelen som jordbruksfastighet (jfr 2 kap. 4 § och 4 kap. 5 §).

- Samma resultat kan det bli om en jordbruksfastighet visserligen har 5 hektar eller mer produktiv mark men bostadshuset med tomt inte ligger i anslutning till lantbruksdelen eller huset inte behövs som bostad för ägaren, arrendatorn eller deras anställda (jfr 4 kap. 5 §).

- Mark där takt pågår eller för vilken täkttillstånd har beviljats bryts ut till en särskild taxeringsenhet och får beskattningsnaturen annan fastighet. Om nyttjanderätten till takten har upplåtits mot engångsersättning skall nyttjanderättshavaren dessutom behandlas som ägare både vid fastighetstaxeringen och i inkomstskatthänseende (1 kap. 5 § och 47 § KL i dess lydelse enligt SFS 1979:1154).

- Obebyggd mark, som ingår i fastställd stads- eller byggnadsplan och till någon del är avsedd att användas för byggnadsändamål, bryts ut till en särskild taxeringsenhet och får beskattningsnaturen annan fastighet. Detta gäller dock inte om marken skall indelas som tomtmark eller om det är uppenbart att exploateringen inte kommer att genomföras eller kommer att avsevärt fördröjas.

Med hänsyn till realisationsvinstreglernas koppling till fastighetstaxeringen är det uppenbart att tillkomsten av nya taxeringsenheter och en ändrad beskattningsnatur kan få viktiga följd effekter vid inkomstbeskattningen. En teknisk översyn av realisationsvinstreglerna för fastigheter måste därför göras. Översynen bör omfatta de bestämmelser som har beskrivits i föregående avsnitt.

Vid remissbehandlingen av det kommittéförslag (SOU 1979:32) som låg till grund för den nya fastighetstaxeringslagen underströks behovet av en översyn av realisationsvinstreglerna. Lantbrukarnas riksförbund (LRF) ansåg att bestämmelsen om en separat resultatberäkning för varje taxeringsenhet inte kommer att passa in på de

registerfastigheter där bostadsbyggnaden med tomt bryts ut till en särskild taxeringsenhet. Vid försäljning av en sådan registerfastighet bör enligt förbundet endast en vinstberäkning göras. Vidare anförde förbundet bl.a. att bestämmelsen inte är samordnad med den år 1976 införda specialregeln för avyttring av del av fastighet (= alternativregel 1). Förbundet konstaterade att, om värdet av den avyttrade marken har stigit mer än värdet av fastigheten i övrigt, specialregeln leder till en lägre realisationsvinst i detta skede än huvudregeln och att skillnaden kan uppgå till mycket betydande belopp. Specialregeln bör enligt förbundet få tillämpas vid avyttring av taxeringsenheter som har brutits ut vid fastighetstaxeringen men fortfarande ingår i registerfastigheten eller brukningsenheten.

1.2.3 Överväganden och förslag

1.2.3.1 Allmänna överväganden

Den här aktuella översynen av realisationsvinstreglerna för fastigheter avser i första hand frågan om vilken enhet - vilket fastighetsbegrepp - man skall utgå från vid beskattningen. Frågan får avgörande betydelse för tillämpningen av de bestämmelser om resultatenheter och beräkning av avdrag som har behandlats i avsnitt 1.2.1.2.

Nuvarande regler anknyter till taxeringsenheten. Enligt den uttryckliga bestämmelsen i punkt 2 av anvisningarna till 35 § KL skall vinst och förlust beräknas särskilt för varje avyttrad taxeringsenhet eller del av taxeringsenhet. Lagtexten ger inte ett helt klart besked om betydelsen av denna bestämmelse för avdragsreglerna. Av förarbeten och praxis kan dock utläsas att uttrycket "fastighet" i punkt 2 a av anvisningarna till 36 § KL genomgående syftar på taxeringsenheten. I detta sammanhang bör också erinras om att det värde som fastställs vid fastighetstaxeringen har stor betydelse för realisationsvinstberäkningen. I många fall

bestäms en fastighets ingångsvärde med utgångspunkt i ett taxeringsvärde. Vidare anknöter olika schablonregler till taxeringsvärdet, bl.a. bestämmelserna om 3 000-kronorstillägg (för tillägg fordras i princip att bostadsbyggnaden vid försäljningstillfället har eller bort ha ett taxerat byggnadsvärde av lägst 10 000 kr.) och den s.k. alternativregel 2 som får tillämpas vid vissa delavyttringar (regeln förutsätter att vederlaget för den avyttrade fastighetsdelen är mindre än 10 % av fastighetens taxeringsvärde).

Denna koppling till fastighetstaxeringen medför bl.a. att en ändrad indelning i taxeringsenheter kan få omedelbar betydelse för realisationsvinstbeskattningen. En ändring kan verka både till fördel och till nackdel för de skattskyldiga. Om en befintlig taxeringsenhet som har mer än en bostadsbyggnad delas upp i två eller flera nya enheter, kan detta medföra att tillägg får beräknas för två eller flera byggnader mot tidigare för en enda byggnad. Å andra sidan leder uppdelningen till att separat vinstberäkning skall göras för varje enhet även om hela fastighetsinnehavet avyttras på en gång. Delavyttringsreglerna får inte heller tillämpas om en av de nya enheterna säljs för sig. För två eller flera enheter samman till en enda enhet blir effekterna de motsatta.

Redan med hittills gällande fastighetstaxeringsregler har det ifrågasatts om dessa följd effekter alltid är önskvärda. Behovet av en översyn har förstärkts genom tillkomsten av fastighetstaxeringslagen. De nya reglerna kommer uppenbarligen att föranleda en ändrad indelning i många fall, främst genom att befintliga taxeringsenheter delas upp i två eller flera nya enheter.

Det möter betydande svårigheter att bestämma ett fastighetsbegrepp för realisationsvinstbeskattningen som ger ett tillfredsställande resultat i alla situationer. De faktiska förhållanden skiftar mycket. Det ursprung-

liga förvärvet av ett fastighetskomplex kan ha skett i ett sammanhang eller successivt. Under innehavet kan mer eller mindre genomgripande ändringar ha skett, t.ex. genom fastighetsreglering, delavyttringar, tillskottsköp och olika förbättringsåtgärder. Brukningsförhållandena kan ha växlat. Vad som ursprungligen var en enda ekonomisk enhet kan ha delats upp i relativt självständiga enheter eller också kan separata enheter ha förts samman till en enda förvaltningsenhet. Fastighetshetsbeståndet är också mycket heterogent. Stora skillnader råder typiskt sett mellan t.ex. jordbruksfastigheter, hyresfastigheter och villor.

Med tanke på de skiftande förhållandena är det knappast möjligt att ange någon teoretiskt "riktig" lösning. Reglerna får utformas efter en avvägning av olika praktiska och materiella synpunkter. Från praktisk synpunkt är det angeläget att - åtminstone som huvudregel - kunna anknyta till en redan befintlig fastighetsindelning, som är lätt att konstatera och som fastställs oberoende av realisationsvinstbeskattningen. Ur materiell synvinkel är det önskvärt att indelningen återspeglar aktuella ekonomiska förhållanden. Den enhet som ligger till grund för realisationsvinstbeskattningen bör så nära som möjligt motsvara vad som med hänsyn till beskaffenhet och användning kan antas normalt vara föremål för omsättning på fastighetsmarknaden.

Med hänsyn till det starka praktiska önskemålet att anknyta till en redan befintlig fastighetsindelning står valet i första hand mellan den indelning som redovisas i fastighetsregistret och indelningen i taxeringsenheter.

Enligt 19 kap. 1 § fastighetsbildningslagen (1970:988), FBL, skall i fastighetsregistret som fastighet redovisas dels de enheter som redovisades som fastigheter i fastighetsregister när FBL trädde i kraft, dels fastigheter som nybildas enligt FBL, dels vissa enheter som enligt andra författningar skall registreras som

fastigheter. Indelningen i registerfastigheter har grundläggande betydelse i många avseenden. Den gör det möjligt att individualisera objekten för de olika rättigheter som är anknutna till fast egendom och den utgör underlag för registreringen av dessa rättigheter. Sedan länge har ändringar i indelningen varit underkastade det allmännas insyn och kontroll. Man har velat hindra godtyckliga indelningar och främja en fastighetsbildning som är ändamålsenlig från allmän synpunkt. Dessa strävanden återspeglas bl.a. i de allmänna lämplighets- och planvillkor som finns i 3 kap. FBL. Det måste emellertid uppmärksammas att registret tar upp många äldre enheter som har bildats långt innan FBL trädde i kraft. Det kan vara fråga om fastigheter som består av ålder eller som har tillkommit enligt äldre lagstiftning. Det förekommer givetvis ofta att dessa enheter inte återspeglar aktuella förhållanden och inte svarar mot de lämplighetskrav som gäller i dag. Vidare bör framhållas att om- och nybildning av fastigheter fortfarande i huvudsak sker på initiativ av enskilda sakägare. Det finns inte någon skyldighet för en fastighetsägare att på grund av ändrad användning av ett fastighetsinnehav begära ändring i fastighetsindelningen. Ofta förekommer det att flera registerfastigheter sedan länge brukas som en enda ekonomisk enhet eller att olika delar av en registerfastighet används för helt skilda ändamål. Det kan dessutom nämnas att fastighetsregistret inte heller omfattar byggnad på annans mark.

Mot denna bakgrund är det nödvändigt att vid fastighetstaxeringen göra en särskild indelning av fastighetsbeståndet. Registerfastigheterna är visserligen utgångspunkten för denna indelning men indelningen görs med hänsynstagande till fastigheternas aktuella beskaffenhet och användning. Som tidigare nämnts strävar man vid fastighetstaxeringen efter att avgränsa den egendom som utgör en ekonomisk enhet och lämpar sig för värdering. Som ekonomiska enheter ser man i första hand sådana fastigheter eller delar av fastigheter som tillsammans normalt utgör objekt för överlåtelse eller upplåtelse.

Redan det anförda ger fog för slutsatsen att både praktiska och materiella skäl talar för att vid realisationsvinstbeskattningen i princip utgå från taxeringsenheten. Man får tillgång till en redan fastställd indelning som baseras på normer som lämpar sig väl för realisationsvinstbeskattningen. I praktiken har det också visat sig i hög grad lämpligt att anknyta realisationsvinstbeskattningen till enheter som är föremål för återkommande officiell värdering. Just denna värdering har gjort det möjligt att uppställa olika schablonregler som underlättar den praktiska tillämpningen.

Huvudprincipen bör alltså fortfarande vara att realisationsvinstbeskattningen skall baseras på de enheter som bildas vid fastighetstaxeringen. Vad det gäller att ta ställning till är om det finns behov av att i vissa fall göra avsteg från denna princip.

De olika detaljbestämmelser som reglerar realisationsvinstberäkningen bärs upp av skilda motiv och har delvis olika funktioner. Behovet och lämpligheten av undantagsregler som gör det möjligt att utgå från en annan enhet än taxeringsenheten kan därför bedömas först efter en genomgång av detaljbestämmelserna.

1.2.3.2 Översyn av detaljbestämmelserna

De bestämmelser som behöver granskas i detta sammanhang har beskrivits i avsnitt 1.2.1.2. Översynen bör alltså omfatta bestämmelsen om resultatenheter och vissa avdragsregler.

Resultatenhet

Vid fastighetsavyttring skall, enligt punkt 2 av anvisningarna till 35 § KL, vinst och förlust beräknas särskilt för varje avyttrad taxeringsenhet eller del av taxeringsenhet. Bestämmelsen innebär att separat resultatberäkning skall göras för olika taxeringsenheter eller delar av olika taxeringsenheter även om de

säljs till samma köpare vid ett tillfälle. Om någon under beskattningsåret säljer delar av en och samma taxeringsenhet till olika köpare eller om han säljer dem till samma köpare men vid olika tillfällen under året, torde av bestämmelserna följa att separat resultatberäkning skall göras för varje del (varje försäljning har avsett "del av taxeringsenhet"). Frågan om separat eller gemensam resultatberäkning får särskild betydelse på grund av att olika regler gäller för beräkning av vinst och förlust.

I enlighet med vad som anfördes i föregående avsnitt bör huvudregeln alltså vara att resultatberäkningen skall göras särskilt för varje taxeringsenhet (eller del av taxeringsenhet). Finns det anledning att medge undantag från denna regel?

Frågan gäller närmare bestämt om gemensam resultatberäkning bör kunna godtas när två eller flera olika taxeringsenheter eller delar av olika taxeringsenheter avyttras i ett sammanhang till samma köpare. Tillräckliga skäl för en gemensam beräkning föreligger knappast om enheterna är och under innehavet har varit ekonomiskt sett fristående från varandra. Har de däremot ett samband med varandra på så sätt att de under innehavet har förvaltats och brukats gemensamt, kan man anföra vissa praktiska och materiella skäl för att behandla dem som en enhet vid resultatberäkningen. Det gemensamma brukandet kan ha inneburit att förbättringskostnader som har lagts ner under innehavet och som är avdragsgilla vid realisationsvinstberäkningen berör hela egendomen. Från praktisk synpunkt är det då en fördel att slippa att vid resultatberäkningen dela upp kostnaderna på de olika taxeringsenheterna. Det gemensamma brukandet kan också ha påverkat värdeutvecklingen på de olika taxeringsenheterna på ett sådant sätt att en gemensam resultatberäkning framstår som sakligt motiverad. Åtgärder som har vidtagits på en enhet kan t.ex. indirekt ha höjt värdet på de övriga.

Den omständigheten att egendomen vid försäljningstillfället är uppdelad på två eller flera separata

taxeringsenheter kan - men behöver inte - innebära att det åsyftade ekonomiska sambandet är brutet (jfr punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 18 § KL där det förutsätts att flera taxeringsenheter i innehavarens hand kan utgöra en förvaltningsenhet). Det är emellertid inte i första hand förhållandena vid tiden för försäljningen som bör beaktas utan vad som har skett tidigare under innehavet. Även om taxeringsenheterna vid försäljningstillfället är separata brukningsenheter utesluter detta inte att hela egendomen under ett tidigare skede av innehavet kan ha förvaltats och brukats gemensamt på ett sådant sätt att det är befogat att vid realisationsvinstbeskattningen behandla den som en enda resultatenhet.

Beloppsgränsen för förbättringskostnader o.d.

Enligt punkt 2 a andra stycket av anvisningarna till 36 § KL får förbättringskostnader och vissa därmed jämförliga kostnader som inte förts upp på avskrivningsplan inräknas i omkostnadsbeloppet bara för de år då de nedlagda kostnaderna har uppgått till minst 3 000 kr. I fjärde stycket av samma anvisningspunkt anges att avdrag för värdeminskning på byggnad inte skall avräknas från omkostnadsbeloppet för de år då avdraget har understigit 3 000 kr. Dessa beloppsgränser har införts av praktiska skäl.

I detta avsnitt behandlas bara beloppsgränsen för förbättringskostnader o.d. Beträffande beloppsgränsen för värdeminskningssavdrag hänvisas till avsnitt 1.3.3.

F.n. gäller i princip att beloppsfrågan prövas med hänsyn till förhållandena på varje särskild taxeringsenhet. Om man - i enlighet med vad som nyss anförts - skulle införa möjligheter till gemensam resultatberäkning när någon på en gång avyttrar flera taxeringsenheter som tillsammans har bildat en brukningsenhet, ligger det i sakens natur att beloppsgränsen bör prövas med hänsyn till förhållandena på hela brukningsenheten. Frågan om hur beloppsgränsen skall tillämpas när en del av en brukningsenhet avyttras behandlas

nedan tillsammans med övriga frågor som aktualiseras vid delavyttring.

3 000-kronorstillägg

Bestämmelserna om 3 000-kronorstillägg infördes år 1967 i det uttalade syftet att från beskattning undanta mindre reala vinster vid försäljning av villor, jordbruksfastigheter m.m. Om en fastighetsförsäljning omfattar en bostadsbyggnad, medges tillägg för varje påbörjat kalenderår som byggnaden har funnits på fastigheten. Enligt 1976 års lagstiftning fordras i princip att byggnaden vid försäljningstillfället är eller borde vara åsatt ett taxerat byggnadsvärde av minst 10 000 kr. Även om byggnaden har ett lägre värde, medges tillägg för de år då den har utnyttjats till stadigvarande bostad. Finns mer än en bostadsbyggnad på fastigheten, beräknas tillägg endast för fastighetens huvudbyggnad (punkt 2 a tolfte stycket av anvisningarna till 36 § KL).

Med fastighet menas även i detta sammanhang taxeringsenhet. Den byggnad som vid försäljningstillfället är huvudbyggnad på en avyttrad taxeringsenhet torde berättiga till tillägg även för tid då taxeringsenheten har ingått i en större enhet för vilken en annan byggnad har varit huvudbyggnad.

Starka praktiska skäl talar för denna anknytning till förhållandena på taxeringsenheten vid försäljningstillfället. Anknytningen kan dock medföra bl.a. att en ändring i enhetsindelningen får påtagliga och samtidigt slumpartade effekter på realisationsvinstbeskattningen. Inte minst gäller detta när befintliga taxeringsenheter delas upp. Om en äldre enhet har två eller flera bostadsbyggnader som efter en uppdelning är belägna på skilda enheter, kan fastighetsägarens rätt till tillägg komma att utvidgas väsentligt. Detta kan leda till skattefördelar som det i sak förefaller svårt att motivera.

I avsnitt 1.2.2 har nämnts att fastighetstaxeringslagen kommer att medföra att befintliga taxeringsenheter i många fall delas upp. Mot den bakgrunden inställer sig frågan om den nya lagstiftningen nödvändiggör en ändring av reglerna för 3 000-kronorstillägg. Det bör då framhållas att flertalet av de i avsnitt 3 beskrivna förändringarna inte behöver leda till att antalet enheter med bostadsbyggnader blir större. Det är främst utbrytningen av s.k. överlopsbyggnader på jordbruksfastigheter som kan få denna effekt. Fastighetstaxeringslagen bygger dock på den punkten i huvudsak på redan tillämpade principer. Redan med hittills gällande regler har således en fastighetsägare ofta kunnat uppnå motsvarande utbrytning av överlopsbyggnader.

Med hänsyn till detta och med beaktande av de starka praktiska skäl som talar till förmån för nuvarande ordning finns det inte tillräcklig anledning att på grund av de nya fastighetstaxeringsreglerna ändra bestämmelserna för 3 000-kronorstillägg. Den nyss ifrågasatta utvidgningen av resultatenheten i vissa fall föranleder däremot konsekvensändringar beträffande tillägget. Om en gemensam resultatberäkning medges för flera taxeringsenheter som ingår i samma brukningsenhet, är det rimligt att tillägg får beräknas bara för en byggnad på brukningsenheten. Vidare måste särskilt övervägas vad som skall gälla vid delavyttringar.

Delavyttring

Nuvarande regler om resultatberäkning vid delavyttring har redovisats i avsnitt 1.2.1.2. Huvudregeln är att beräkningen skall grundas på förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen. Den skattskyldige har dock rätt att tillämpa den s.k. alternativregel 1. Denna innebär att omkostnadsbeloppet för hela fastigheten får fördelas mellan den avyttrade och den behållna

fastighetsdelen med hänsyn till delarnas värderelationer vid försäljningstillfället. I vissa situationer har den skattskyldige också rätt att i stället schablonmässigt ta upp ingångsvärdet på den avyttrade fastighetsdelen till 1 kr. per kvadratmeter (alternativregel 2).

Som tidigare framhållits betraktas taxeringsenheten i detta sammanhang som fastighet. Delavyttringsreglerna blir alltså tillämpliga bara i de fall då en del av en taxeringsenhet avyttras. Vid avyttring av mark som vid försäljningstillfället utgör en självständig taxeringsenhet får reglerna inte tillämpas. Den övergripande frågan vid den här aktuella översynen är om det finns anledning att i vissa fall släppa kopplingen till taxeringsenheten. Innan den frågan behandlas finns det dock anledning att ta upp frågan om den principiella konstruktionen av huvudregeln för resultatberäkning vid delavyttring.

Enligt den nuvarande huvudregeln skall man, som nämnts, se till förhållanden på den avyttrade fastighetsdelen. I detta ligger att man i princip bortser från de förhållanden som gäller beträffande den behållna delen. Såvitt avser beräkningen av ingångsvärdet på den sålda delen synes denna lösning invändningsfri. Den grundläggande principen vid realisationsvinstbeskattningen är att resultatet skall bestämmas med hänsyn till vad som faktiskt har erhållits och vad som faktiskt har betalats för den avyttrade egendomen. Det kan däremot ifrågasättas om huvudregeln ger ett tillfredsställande resultat när det gäller tillämpningen av beloppsgränsen för förbättringskostnader och reglerna om 3 000-kronorstillägg.

Åtminstone enligt ordalagen innebär huvudregeln att beloppsfrågan skall prövas utan hänsyn till de förbättringskostnader som hänför sig till den behållna fastighetsdelen. Vissa praktiska skäl kan anföras för denna

Lösning. Det materiella resultatet kan dock bli mindre tillfredsställande. En uppdelning av en taxeringsenhet kan t.ex. medföra att avdragsrätten för vissa förbättringskostnader som har lagts ner på den förutvarande större enheten går helt förlorad trots att kostnaderna överstigit 3 000 kr. Övervägande skäl synes tala för att beakta förhållandena på hela fastigheten. Detta skulle innebära en återgång till den ordning som gällde före 1976 års lagstiftning (se det i avsnitt 1.2.1.2 ommärkta rättsfallet RRK 1973 R 1:18).

Även när det gäller 3 000-kronorstillägget torde nuvarande huvudregel innebära att bedömningen av rätten till tillägg skall göras oberoende av förhållandena på den behållna fastighetsdelen. Om en bostadsbyggnad av tillräckligt värde finns på den avyttrade delen, skall alltså tillägg medges utan hinder av att fastighetens dittillsvarande huvudbyggnad är belägen på den behållna delen av fastigheten. Principiellt synes det riktigare att tillämpa de regler som gällde före 1976 års lagstiftning (se den i avsnitt 1.2.1.2 åberopade regeringsrättsdomen från den 11 oktober 1979). Man borde alltså se till förhållandena på hela den egendom som vid försäljningstillfället utgör en "fastighet" (dvs. taxeringsenheten enligt hittills tillämpade regler). Är byggnaden på den avyttrade fastighetsdelen inte huvudbyggnad på fastigheten, bör tillägg vägras. Om den är huvudbyggnad och tillägg därför medges vid delavyttringen, uppkommer frågan om vad som skall ske när återstoden av fastigheten säljs. Finns en bostadsbyggnad även på denna del, skulle det vara principiellt riktigast att medge 3 000-kronorstillägg för den byggnaden endast fr.o.m. kalenderåret efter det då delavyttringen gjordes. Av praktiska skäl bör man dock på denna punkt behålla den nuvarande ordningen. Är byggnaden huvudbyggnad när återstoden säljs, bör alltså tillägg i princip medges för hela den tid byggnaden har funnits på fastigheten.

Vad här efter gäller frågan om vilket fastighetsbegrepp som bör användas kan till en början konstateras att frågan får viss betydelse vid tillämpningen av huvudregeln, om denna ändras på det sätt som här har förordats. Störst betydelse får frågan dock med hänsyn till förekomsten av alternativregel 1. I vissa situationer, nämligen när värdet på den avyttrade fastighetsdelen har stigit snabbare än värdet på fastigheten i övrigt, kan alternativregeln ge ett för den skattskyldige betydligt mer gynnsamt resultat än huvudregeln. Det bör understrykas att alternativregeln inte har tillkommit i syfte att ge skattelättnader. Regeln måste ses som ett av praktiska skäl betingat undantag från principen att realisationsvinstberäkningen skall baseras på den sålda egendomens faktiska anskaffningsvärde. Man har velat öppna en möjlighet att undvika de utredningssvårigheter som uppkommer om inköps- och förbättringskostnader som är gemensamma för hela egendomen skall fördelas på sålda och behållna byggnader och områden. Det förmånligare resultatet är visserligen en av lagstiftaren accepterad följd effekt men har inte primärt åsyftats.

Det praktiska önskemålet att förenkla beräkningen av omkostnadsbeloppet för den avyttrade fastighetsdelen har givetvis fortfarande aktualitet. Det motiverar att den som säljer en del av ett fastighetskomplex får utnyttja alternativregel 1 när inköps- och förbättringskostnader är gemensamma för den sålda och behållna egendomen. Sådana gemensamma kostnader torde föreligga främst i de fall då egendomen - fastighetskomplexet - har brukats som en enda enhet under innehavet. I ett sådant fall kan en tillämpning av alternativregeln motiveras även av att åtgärder på den behållna egendomen kan ha bidragit till värdestegringen på den sålda fastighetsdelen.

Mot denna bakgrund bör man bedöma behovet av att medge undantag från huvudregeln om att taxeringsenhet skall betraktas som fastighet. Antag att ett fastighetskomplex har förvärvats och brukats som en enhet och att det sedermera inträffar omständigheter som föranleder att ett visst område blir taxerat för sig. Det kan t.ex. vara fråga om en påbörjad grustäkt eller ett område som tas in i byggnadsplan och är avsett att användas för bebyggelse (exploateringsenhet). Nuvarande regler innebär att en avyttring av det sär-taxerade området inte betraktas som en delavyttring. Den omständigheten att området under innehavet har brukats gemensamt med den övriga delen av fastighetskomplexet kan dock - som redan nämnts - utgöra skäl för att låta alternativregel 1 bli tillämplig.

Slutsatsen av det anförda är att samma skäl som här tidigare har åberopats för att tillåta gemensam resultatberäkning för taxeringsenheter som under innehavet har förvaltats och brukats tillsammans talar för att man vid tillämpning av delavyttringsreglerna betraktar sådana taxeringsenheter som en enda fastighet.

1.2.3.3 Förslag

Övervägandena i föregående avsnitt leder fram till slutsatser som kan sammanfattas enligt följande:

a) Huvudregeln bör alltså vara att taxeringsenheten betraktas som resultatenhet och fastighet.

b) Det finns inte någon anledning att i detta sammanhang ändra den principiella konstruktionen av beloppsgränsen för förbättringskostnader och reglerna för 3 000-kronorstillägg. Detta betyder bl.a. att en bostadsbyggnad som är huvudbyggnad på en avyttrad taxeringsenhet berättigar till tillägg även för år då taxeringsenheten har ingått i en större enhet som har haft en annan huvudbyggnad.

c) kan flera taxeringsenheter under innehavet för-
litas och brukats tillsammans, bör bruknings-
eller förvaltningsenheten i vissa fall få betrak-
tas som resultatenhet vid samtidig avyttring till
samma köpare respektive som en enda fastighet vid
tillämpning av delavyttringsreglerna. När detta
sker, skall beloppsgränsen och rätten till 3 000-
kronorstillägg bedömas med hänsyn till förhållan-
den på hela bruknings- eller förvaltningsenheten.

d) konstruktionen av huvudregeln för delavyttringar
bör ändras. Beloppsgränsen och rätten till 3 000-
kronorstillägg bör bedömas med hänsyn till förhållan-
dena på hela fastigheten (taxeringsenheten eller den
enhet som enligt punkt c får betraktas som fastighet).

Den närmare utformningen av dessa förslag kräver
ytterligare överväganden. Inte minst är det angeläget
att närmare precisera innebörden av förslaget
under punkt c). Den författningstekniska utformningen
måste också diskuteras.

Förslagen föranleder ändring i punkt 2 av anvisning-
arna till 35 § och punkt 2 a trettonde stycket av
anvisningarna till 36 § KL. Vidare måste sistnämnda
anvisningspunkt kompletteras med en ny bestämmelse
som innehåller en definition av det utvidgade fastig-
hetsbegreppet. Den fortsatta diskussionen sker lämp-
ligen i anslutning till att de olika lagrummen kom-
menteras.

Punkt 2 av anvisningarna till 35 § KL (resultatenhet)

I anvisningarna sägs f.n. att beräkningen av vinst och
förlust skall göras särskilt för varje avyttrad
taxeringsenhet eller del av taxeringsenhet.

Realisationsvinstreglerna för fastigheter torde vinna i överskådlighet om man genomgående använder uttrycket "fastighet" för att beteckna den enhet som beskattningen skall baseras på. En gemensam definition av uttrycket tas lämpligen in i punkt 2 a av anvisningarna till 36 § KL.

I enlighet med detta bör i den nu behandlade punkt 2 av anvisningarna till 35 § KL föreskrivas att beräkningen av vinst och förlust skall göras särskilt för varje avyttrad fastighet eller del av fastighet. För tydlighetens skull bör en hänvisning samtidigt göras till den nya definitionen.

Om en person successivt under året säljer delar av en fastighet till samma köpare eller säljer delar av fastigheten samtidigt men till olika köpare, måste i fortsättningen - liksom hittills - separat resultatberäkning göras för varje avyttrad del av fastigheten.

Punkt 2 a trettonde stycket av anvisningarna till 36 § KL (delavyttring)

Konstruktionen av huvudregeln för delavyttringar bör ändras. Fortfarande bör förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen vara avgörande såtillvida att endast det ingångsvärde och de förbättringskostnader som faktiskt belöper på den delen får dras av vid beräkningen av delavyttringens resultat. Däremot bör frågan om beloppsgräns för förbättringskostnader och rätten till 3 000-kronorstillägg bedömas med hänsyn till förhållandena på hela fastigheten. Om det på den avyttrade delen finns en bostadsbyggnad men den vid försäljningstillfället inte är att betrakta som huvudbyggnad på fastigheten som helhet, bör tillägg vägras. Huvudregeln bör modifieras i enlighet med detta.

Alternativreglerna 1 och 2 behöver inte ändras. Utvidgningen av tillämpningsområdet följer av den nya definitionen av fastighetsbegreppet. Det bör framhållas att

den i avsnitt 1.2.1.2 påtalade diskrepansen mellan skogsbeskattningsreglerna och delavyttringsreglerna i princip elimineras genom den nya definitionen såvitt gäller skogsinnehav inom samma kommun. Att flera taxeringsenheter ingår i samma förvärvskälla bör nämligen i normalfallet innebära att de uppfyller kraven på att tillsammans få behandlas som en fastighet i detta sammanhang.

Punkt 2 a tjugoförsta och tjuogoandra styckena (nya styckena) av anvisningarna till 36 § KL (fastighetsbegreppet)

Som tidigare anförts bör huvudregeln vara att man vid realisationsvinstbeskattningen betraktar varje taxeringsenhet som en särskild fastighet. En uttrycklig bestämmelse om detta bör tas in i ett nytt sista stycke i anvisningspunkten.

Den omständighet som enligt det föregående motiverar att nuvudregeln frångås är att två eller flera taxeringsenheter eller delar av taxeringsenheter har förvältats och brukats gemensamt. I princip borde fordras att gemensamt brukande har förelegat under en relativt betydande del av innehavstiden. Av praktiska skäl bör man dock kunna nöja sig med att sådan gemensamhet föreligger vid försäljningstillfället eller kan visas ha förelegat tidigare under den skattskyldiges innehav. Har den skattskyldige förvärvat egendomen genom benefikt fång, bör det räcka att gemensamt brukande har förelegat under den tid som infallit efter närmast föregående onerösa fång.

Kravet på gemensamt brukande måste preciseras. Det har stora fördelar att kunna anknyta till redan existerande regler som har prövats vid den praktiska tillämpningen. En lämplig ordning är därför att koppla de nya bestämmelserna till förvärvskälloreglerna i 18 § KL med anvisningar. Kravet skulle då vara uppfyllt om de i egendomen ingående enheterna antingen vid försäljningstillfället eller tidigare under innehavet - eller därmed likställd tid - har använts på ett sådant sätt att de ingår eller har ingått i en och samma förvärvskälla.

Anslytningen skulle i sak innebära följande. Om de i egendomen ingående enheterna har beskattningsnaturen jordbruksfastighet skulle gemensamt brukande föreligga om enheterna står under överinseende av innehavaren eller dennes representant och om de dessutom står under gemensam förvaltning och drift på ett sådant sätt att de framträder, ekonomiskt sett, som en naturlig enhet. Liknande villkor skulle gälla när egendomen har beskattningsnaturen annan fastighet. Till den del en som annan fastighet taxerad enhet ingår i en av ägaren bedriven rörelse följer av 18 § att den skall tillhöra förvärvskällan rörelse. Fastigheter som ingår i en rörelse kan därför bara anses brukade gemensamt med fastigheter som ingår i samma rörelse.

Ett undantag från 18 § är dock motiverat. Skulle den avyttrade egendomen bestå av enheter med olika beskattningsnatur kan de nämligen inte ingå i en och samma förvärvskälla. Av avsnitt 1.2.2 har emellertid framgått att det kommer att bli en vanlig företeelse att en del av en jordbruksfastighet vid fastighetstaxeringen bryts ut till en särskild enhet och taxeras som annan fastighet. Har utbrytningen skett under den skattskyldiges löpande innehav, behöver den dock inte hindra tillämpningen av de här diskuterade nya realisationsvinstreglerna. Enligt vad som nyss föreslagits är det nämligen för tillämpningen av dessa regler tillräckligt att gemensamt brukande har förelegat under någon del av innehavet. Utbrytningen får därför betydelse endast när någon köper ett fastighetskomplex som redan är uppdelat i taxeringsenheter med olika beskattningsnatur. Även ett fastighetskomplex av detta slag kan emellertid mycket väl brukas på ett sådant sätt att det vid en senare avyttring är motiverat med en enda realisationsvinstberäkning. Övervägande skäl talar därför för att man vid tillämpningen av förvärvskällereglerna inte skall behöva ta hänsyn till att de olika enheterna har eller har haft olika beskattningsnatur.

En genomgående inskränkning i förhållande till förvärvskällereglerna bör iakttagas. Med hänsyn till de regler som gäller för den kommunala beskattningen av realisationsvinster bör två eller flera taxeringsenheter kunna behandlas som en fastighet endast under förutsättning att de är belägna inom samma kommun.

De nya reglerna om brukningsenheten som fastighetsbegrepp behöver inte vara tvingande. Innebörden bör i stället vara att en skattskyldig, om han så önskar, i vissa fall kan utföra realisationsvinstberäkningen som om två eller flera sambrukade taxeringsenheter hade utgjort en enda fastighet. Har någon med stöd av denna bestämmelse tillämpat delavyttringsreglerna vid avyttring av t.ex. en självständig taxeringsenhet som brukats tillsammans med en eller flera andra enheter, måste han givetvis vid avyttring av återstoden av egendomen iaktta bestämmelserna om konsumering av ingångsvärde i sextonde och sjuttonde styckena av den här behandlade anvisningspunkten.

I onlighet med det anförda bör i det nya tjugoförsta stycket av anvisningspunkten som huvudregel anges att varje taxeringsenhet vid realisationsvinstberäkningen skall anses som en fastighet. Vidare bör föreskrivas följande. Om en taxeringsenhet vid avyttringstillfället brukas eller tidigare under innehavet har brukats gemensamt med en eller flera andra taxeringsenheter inom samma kommun, får realisationsvinstberäkningen göras som om den gemensamt brukade egendomen hade utgjort en enda fastighet. Har en skattskyldig vid avyttring av en del av sådan egendom utnyttjat denna regel, skall bestämmelserna i sextonde och sjuttonde styckena av anvisningspunkten iakttagas vid avyttring av återstoden av egendomen.

Slutligen bör det nya tjugoandra stycket innehålla följande. Två eller flera taxeringsenheter eller delar av taxeringsenheter anses ha brukats gemensamt under tid då de enligt 18 § skulle anses ingå i samma förvärvskälla. Vid denna tänkta tillämpning av 18 § bortses från de ingående enheternas beskattningsnatur. Med den skattskyldiges eget innehav skall man - i de fall då fastigheten har erhållits genom benefikt fång - likställa den tid efter närmast föregående onerösa fång under vilken han på grund av bestämmelserna i 35 § 2 mom. tredje stycket skall anses ha innehaft fastigheten.

1.2.3.4 Trafträdande

Fastighetstaxeringslagen tillämpas första gången vid 1981 års allmänna fastighetstaxering. Med hänsyn till detta bör de nya realisationsvinstreglerna bli tillämpliga på avyttringar som sker efter utgången av år 1980.

1.3 Övriga frågor beträffande realisationsvinstberäkningen

1.3.1 5 000-kronorsavdraget vid fastighetsreglering m.m.

Enligt punkt 4 av anvisningarna till 35 § KL kan vissa förrättningar enligt FBL utlösa realisationsvinstbeskattning. Om en ägare har fått ersättning för mark som han avstått genom bl.a. fastighetsreglering enligt 5 kap. eller klyvning enligt 11 kap. FBL blir han nämligen i princip skattskyldig för den del av vinsten som motsvarar kontantersättningen. Vid vinstberäkningen får han dock tillgodoräkna sig ett särskilt avdrag med 5 000 kr.

Avdraget motiverades med att man av praktiska skäl borde undanta smärre kontantersättningar från beskattning (prop. 1971:135 s. 27). Bestämmelsen var till en början konstruerad som en beloppsgräns, dvs. ersättningar som uppgick till högst 5 000 kr. var skattefria, medan ersättningar som översteg 5 000 kr. beskattades i sin helhet. Den tröskeleffekt detta medförde visade sig emellertid mindre lämplig och år 1976 (prop. 1975/76:180, SKU 63, SFS 1976:343) ersattes därför beloppsgränsen av nya regler. Enligt förarbetena var det lämpligt att ha ett fribelopp på 5 000 kr. Den konstruktion som valdes innebär emellertid att vissa tröskeleffekter kvarstår. Det har vidare hävdats att bestämmelsen - tolkad enligt ordalagen - skulle kunna medföra att kontantersättningar under 5 000 kr. i vissa fall utlöser beskattning.

Det sistnämnda förhållandet har påtalats av Statens lantmäteriverk i en skrivelse till budgetdepartementet. Verket anför bl.a. följande.

Enligt de nya anvisningarna skall - - - såsom skattepliktig inkomst upptagas så stor del av hela realisationsvinsten, som ersättningen i pengar, minskad med 5 000 kronor, utgör av det totala vederlaget för fastigheten, minskat med 5 000 kronor. Detta innebär att hela likviden - hur liten den än är - blir beskattad om endast kontantvederlag och inget markvederlag utgår. Detta kan åskådliggöras genom följande exempel.

Exempel 1

A avstår vid fastighetsreglering enligt	
5 kap FBL markområde värderat till	2 000 kronor
Inget markvederlag utgår	
Hela realisationsvinsten antas utgöra 20 % av	
likviden = 0,20 x 2 000	= 400 kronor

Den skattepliktiga inkomsten för A blir

$$\frac{2\ 000 - 5\ 000}{2\ 000 - 5\ 000} \times 400 = \frac{-3\ 000}{-3\ 000} \times 400 = 1 \times 400 = \underline{400\ kronor}$$

Exemplet visar att hela likviden trots att den understiger 5 000 kronor blir föremål för beskattning. Genom att beloppsgränsen tagits bort i de här aktuella fallen är problemet med tröskeleffekten löst, men enligt lantmäteriverkets mening ej på sätt som avsågs i förarbetena till ändringen.

Exempel 2

Också följande exempel visar att anvisningarna inte är tillfredsställande.

B avstår vid fastighetsreglering enligt	
5 kap PBL markområde värderat till	4 000 kronor
B mottar markveverlag värderat till	2 000 kronor
B mottar likvid	2 000 kronor
Hela realisationsvinsten antas utgöra 20 % av	
totala vederlaget = 0,20 x 4 000	= 800 kronor

Den skattepliktiga inkomsten för B blir

$$\frac{2\,000 - 5\,000}{4\,000 - 5\,000} \times 800 = 3 \times 800 = \underline{2\,400 \text{ kronor}}$$

B får alltså i detta exempel som skattepliktig inkomst ta upp ett belopp som är 3 gånger så stort som hela realisationsvinsten.

Fastighetsreglering kan verkställas för att åstadkomma en genomgripande förbättring av fastighetsindelningen inom ett större område men kan också avse detaljändringar. Ett vanligt fall är överföring av markresor som enligt stadsplan skall ingå i gata. Ett annat fall är anpassning av fastighetsindelningen inom byggnadskvarter till stadsplan, tomtindelning eller byggnadsplan. Ytterligare exempel på fastighetsreglering är bildande, ändring eller upphävande av servitut. Förutom på fastighetsreglering är de här berörda skattereglerna tillämpliga också på klyvning.

Det är enligt lantmäteriverkets uppfattning angeläget att den i propositionen uttryckta principen om ett grundavdrag genomförs. Lantmäteriverket får därför hemställa att anvisningarna till 35 § 4 mom KL ändras så att en tillämpning av bestämmelserna ger det resultat som enligt förarbetena åsyftats.

Efter remiss har riksskatteverket (RSV) avgett yttrande över skrivelsen. RSV har anfört att lantmäteriverkets exempel visserligen är matematiskt korrekta men att de visar utfallet vid en bokstavstolkning och att det kan ifrågasättas om det i praktiken skulle uppkomma problem av det slag som lantmäteriverket redovisat. RSV anser det emellertid lämpligt att lagstiftningen förtydligas.

Av lagstiftningens förarbeten framgår helt klart att syftet har varit att från beskattning helt undanta kontantersättningar som understiger 5 000 kr. Lantmä-

teriverkets skrivelse visar emellertid att det föreligger ett behov av förtydligande.

I punkt 4 av anvisningarna till 35 § KL bör uttryckligen anges att proportioneringsregeln skall tillämpas bara i de fall då kontantersättningen överstiger 5 000 kr. Man skall alltså inte - som i lantmäteriverkets exempel - räkna med negativa tal.

Bestämmelserna bör ändras på ytterligare en punkt. Som redan antytts kvarstår vissa tröskeleffekter. Antag att det totala vederlaget är 9 000 kr., varav kontant 5 000 kr., och att den totala vinsten uppgår till 6 000 kr. I det fallet inträder inte någon beskattning. Om kontantersättningen och vederlaget höjs med 1 000 kr. varvid vinsten kommer att uppgå till 7 000 kr., skall med regelns nuvarande konstruktion som skattepliktig inkomst tas upp $(\frac{6\ 000-5\ 000}{10\ 000-5\ 000} \times 7\ 000 =)$ 1 400 kr. Denna tröskeleffekt bör förhindras genom en föreskrift om att den skattepliktiga inkomsten inte i något fall skall tas upp till högre belopp än som motsvarar den del av den kontanta ersättningen som överstiger 5 000 kr.

1.3.2 2 000-kromorsavdraget vid upplåtelse mot engångsersättning

Enligt punkt 4 andra och tredje styckena av anvisningarna till 35 § KL realisationsvinstbeskattas även engångsersättningar på grund av allframtidsupplåtelser. Med allframtidsupplåtelse avses sådan inskränkning i förfoganderätten till fastigheten som sker enligt naturvårdslagen (1964:822), motsvarande inskränkningar enligt andra författningar samt upplåtelser av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastigheten för obegränsad tid. Om den skattskyldige i samband med upplåtelsen har fått ersättning på grund av upplåtelse av avverkningsrätt till skog skall också denna ersättning i vissa fall kunna behandlas som engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelse.

Vid vinstberäkningen får den skattskyldige enligt punkt 4 sista stycket avdrag med 2 000 kr. från det sammanlagda beloppet av de engångsersättningar som han fått under ett beskattningsår.

2 000-kronorsavdraget kan föranleda problem vid den kommunala taxeringen. Innan en taxeringsnämnd medger avdraget måste den kontrollera att den skattskyldige inte fått ersättning på grund av upplåtelse av fastighet i en annan kommun. Skulle så vara fallet måste avdraget fördelas mellan de aktuella kommunerna. En regional begränsning är därför ögnad att underlätta taxeringsarbetet. Bestämmelsen bör ändras så att avdrag medges med 2 000 kr. från det sammanlagda beloppet av den eller de engångsersättningar som ägaren har fått på grund av upplåtelse av fastigheter inom en och samma kommun.

1.3.3 Återföring av värdeminskningssavdrag

Vid realisationsvinstbeskattningen skall hänsyn tas till värdeminskningssavdrag som belöper på tid före avyttringen. Detta sker genom att omkostnadsbeloppet reduceras med summan av medgivna avdrag. Liksom de olika komponenterna i omkostnadsbeloppet räknas värdeminskningssavdragen upp med index.

Avdrag som hänför sig till värdeminskning av naturtillgångar, täckdiken och andra markanläggningar liksom avdrag på grund av avyttring av skog återförs till beskattning oavsett till vilket belopp de uppgått. Beträffande avdrag för värdeminskning på byggnader gäller emellertid en beloppsgräns på 3 000 kr. per år.

Denna beloppsgräns infördes av praktiska skäl år 1967 samtidigt som en 3 000-kronorsgräns infördes för förbättringskostnader. År 1976 slopades beloppsgränsen för sådana förbättringskostnader som är uppförda på avskrivningsplan på initiativ av riksdagen (50 SkU 1975/76:6) s. 56 [1] men någon ändring gjordes inte i

fråga om beloppsgränsen för avdrag för värdeminskning av byggnader.

F.n. gäller alltså att förbättringskostnader som understiger 3 000 kr. men har uppförts på plan får dras av vid realisationsvinstberäkningen. De värdeminskningsavdrag som hänför sig till kostnaderna i fråga återförs däremot bara för de år då de tillsammans med övriga avdrag för värdeminskning av byggnad har uppgått till minst 3 000 kr. Denna ordning är principiellt otillfredsställande. Något praktiskt skol att behålla beloppsgränsen för dessa värdeminskningsavdrag finns knappast, eftersom avdragen görs enligt avskrivningsplan och det i regel inte bör möta några svårigheter att avgöra vilka avdrag som belöper på tidigare år. Beloppsgränsen bör därför slopas.

2 AVDRAG FÖR SUBSTANSMINSKNING

2.1 Inledning

När någon utvinner grus eller annan naturtillgång från en fastighet, kan uttaget vara skattepliktigt i inkomstlagen jordbruksfastighet, annan fastighet eller rörelse. Det kapitaluttag som utvinningen innebär har sedan länge kunnat beaktas vid inkomsttaxeringen genom att fastighetsägaren får avdrag för s.k. substansminskning.

År 1972 infördes nuvarande bestämmelser om avdrag för substansminskning (prop. 1972:120, SkU 67, rskr 343, SFS 1972:741). Bestämmelserna gäller för inkomstlagen jordbruksfastighet och rörelse. Däremot saknas uttryckliga regler för inkomst av annan fastighet.

I en framställning till dåvarande finansdepartementet år 1974 yrkade LRF att 1972 års lagstiftning skulle göras tillämplig också på annan fastighet. Vid remissbehandlingen hösten 1977 av ett förslag från RSV om ändrade regler för beskattning av annan fastighet upprepade LRF sitt yrkande (se redogörelse i Ds B 1978:7).

Företagsskatteberedningen har i sitt slutbetänkande SOU 1977/78:86 Beskattning av företag behandlat frågan om avdrag för substansminskning. Beredningen anser att nuvarande bestämmelser är bristfälliga i olika avseenden och föreslår därför nya regler. De nya reglerna avses bli tillämpliga såväl för inkomstlagen rörelse och jordbruksfastighet som för inkomst av annan fastighet.

Företagsskatteberedningens betänkande har remissbehandlats. En sammanställning av remissyttrandena i de delar som berör frågan om avdrag för substansminskning fogats till denna PM som bilaga. Under remissbehandlingen har bl.a. frågan om förskjutning av värdeminskningsavdragen tagits upp.

2.2 Gällande rätt

2.2.1 Beräkning av anskaffningsvärdet

2.2.1.1 Reglerna före 1972 års lagstiftning

Före 1972 års lagstiftning var rätten till avdrag för substansminskning lagreglerad endast beträffande rörelseinkomster och sådana inkomster av jordbruksfastighet som beräknades enligt bokföringsmässiga grunder. Principen var att avdraget skulle ske i form av årlig avskrivning som avpassades så att anskaffningsvärdet för fyndigheten blev helt avdraget under den tid utvinningen pågick. I anskaffningsvärdet fick medräknas dels vad som hade erlagts vid förvärvet av fyndigheten, dels vad som hade lagts ner för fyndighetens exploatering. Principen tillämpades i praxis även beträffande kontantmässigt redovisat jordbruk och annan fastighet.

Praxis beträffande beräkningen av anskaffningsvärdet kom att utveckla sig på olika sätt för inkomstlagen jordbruksfastighet och rörelse.

Om en jordbruksfastighet hade förvärvats genom köp, räknades som anskaffningsvärde för fyndigheten den del av köpeskillingen för hela fastigheten som kunde anses belöpa på fyndigheten. Fördelningen av köpeskillingen gjordes med hänsyn till värderelationerna vid tidpunkten för förvärvet. Hade fastigheten förvärvats genom arv gjordes motsvarande fördelning med utgångspunkt i taxeringsvärdet vid avstillfallet. Om fastigheten hade erhållits genom gavs torde anskaffningsvärdet ha fått bestämmas enligt mer generösa regler. (Ett par Regeringsrättsavgöranden (RÅ 1962 Fi 1664 och 1965 Fi 1981) synes salunda avskrivningsunderlaget ha fastställts till tillgångens allmänna saluvärde, vilket översteg fastigheternas totala taxeringsvärde. Rättsläget är emellertid inte helt klart.

När fyndigheten exploaterades inom förvärvskällan rörelse var huvudregeln visserligen densamma som för jordbruksfastigheter, nämligen att man utgick från den faktiska anskaffningskostnaden. Detta gällde dock bara när fastigheten förvärvades i samband med att rörelsen påbörjades. Hade fastigheten förvärvats tidigare, fick man som anskaffningsvärde ta upp fyndighetens allmänna saluvärde vid exploaterings början.

7.2.1.2 Jordbruksbeskattningskommitténs förslag

Jordbruksbeskattningskommittén uttalade i sitt betänkande (SOU 1971:78) Jordbruksbeskattningen att bestämmelserna kunde ge för lågt avskrivningsunderlag i inkomstslaget jordbruksfastighet och för högt i inkomstslaget rörelse. De fördelaktiga rörelsereglerna torde enligt kommittén i vissa fall ha föranlett åtgärder från de skattskyldigas sida för att få utvinningen hänförd till inkomst av rörelse. Man överlät t.ex. fastigheten eller en del av den på ett eget aktieföretag som sedan drev verksamheten, ofta med jordbrukets personal och maskiner. Reglerna kunde vidare göra en exploatering i egen rörelse betydligt förmånligare än en försäljning med åtföljande realisationsvinstbeskattning. Kommittén fann detta otillfredsställande. Det

fanns enligt kommittén inte några sakliga skäl för att ha skilda regler i de olika förvärvskällor där naturtillgångar kunde utnyttjas. En ändring och samordning borde därför ske.

Kommittén ansåg att man borde beakta att en naturtillgång var hänförlig till anläggningstillgångarna. Beträffande anläggningstillgångar hade den grundläggande principen sedan lång tid varit att den verkliga anskaffningskostnaden skulle utgöra avskrivningsunderlag.

Då en naturtillgång utnyttjades i förvärvskällan jordbruksfastighet blev intäkten hänförlig till samma förvärvskälla som den, till vilken tillgången hörde. Med hänsyn till detta ansåg kommittén att det från principiell synpunkt fick anses vara riktigtast att den verkliga anskaffningskostnaden fick utgöra avskrivningsunderlag. Enligt kommittén kunde det vidare sättas i fråga om inte den verkliga anskaffningskostnaden borde utgöra avskrivningsunderlag även då en naturtillgång överföres för att utnyttjas i inkomstslaget rörelse.

Emellertid kunde man enligt kommitténs uppfattning inte bortse från de beskattningsregler som gällde vid försäljning av en fastighet eller en del av en fastighet. En exploatering av en naturtillgång genom borttagande och försäljning av fastighetens beståndsdelar kunde i många fall jämföras med en försäljning av delar av fastigheten. Särskilt gällde detta sådana fastigheter där det huvudsakliga värdet belöpte på en naturtillgång. Vidare borde beskattningen bli densamma oavsett om fastighetsägaren sålde fyndigheten eller själv exploaterade den. Kommittén föreslog därför att anskaffningsvärdet för en naturtillgång skulle få beräknas enligt realisationsvinstreglerna. Det anskaffningsvärde som skulle ha fått dras av om fyndigheten hade avyttrats vid tidpunkten för exploateringsbörjan skulle således utgöra underlag för beräkningen av substansminskningsavdrag. Som realisationsvinstreglerna då var utformade innebär förslaget att ingångs-

värdet för fyndigheten först skulle bestämmas genom att den faktiska anskaffningskostnaden fördelades på fyndigheten och fastigheten i övrigt med utgångspunkt i värderationerna vid förvärvstillfället (i vissa fall kunde ingångsvärdet i stället bestämmas genom proportionering av ett taxeringsvärde, t.ex. fastighetens taxeringsvärde 20 år före avyttringen) och att ingångsvärdet för fyndigheten därefter indexuppräknades för tiden fram till tidpunkten för exploaterings början. Reglerna borde enligt kommittén bli tillämpliga beträffande både jordbruksfastighet och rörelse.

Det kunde i enstaka fall tänkas att det beräknade anskaffningsvärdet kom att överstiga tillgångens allmänna saluvärde. I sådant fall skulle utnyttjandet av fyndigheten komma att resultera i en förlust. Denna förlust var emellertid fiktiv och hänförde sig till indexuppräknningen. Den skulle emellertid komma att få dras av vid taxeringen som underskott i förvärvskälla. För att förhindra detta föreslog kommittén att det beräknade anskaffningsvärdet aldrig fick överstiga tillgångens allmänna saluvärde vid exploaterings början.

Det stora flertalet av de remissinstanser som yttrade sig över kommitténs beträckande tillstyrkte förslaget om avdrag för substansminskning eller lönade det utan erinran. Några remissinstanser ställde sig dock avvissande. Ett par av dessa ansåg lösningen för komplicerad. IRT hänvisade bl.a. till den då pågående översynen av realisationsvinstreglerna och underströk vidare att en beräkning av anskaffningsvärdet som grundades på värderationerna vid förvärvstillfället kunde leda till orimligt hårda beskattningseffekter.

2.2.1.3 1972 års lagstiftning

Jordbruksbeskattningskommitténs förslag ledde inte till lagstiftning. I prop. 1972:120 anförde departementschefen att man som anskaffningskostnad alltid

borde få ta upp den del av anskaffningskostnaden för hela fastigheten som belöpte på fyndigheten. Många gånger kunde det emellertid vara svårt att beräkna anskaffningskostnaden på ett riktigt sätt. För sådana fall borde man ha en schablonregel som var enkel att tillämpa. En lämplig sådan regel var att anskaffningsvärdet beräknades till 60 % av fyndighetens allmänna saluvärde vid exploateringens början.

I propositionen föreslogs alltså att anskaffningskostnaden för en naturtillgång skulle beräknas till antingen den del av anskaffningskostnaden för hela fastigheten som belöpte på tillgången eller ett belopp motsvarande 60 % av tillgångens allmänna saluvärde vid tidpunkten för verksamhetens början. En särskild alternativregel föreslogs för de fall då fastigheten erhållits genom arv, gåva eller annat benefikt fång. Man hade då rätt att utgå från den förre ägarens anskaffningskostnad. Om fyndigheten efter verksamhetens början övergick till ny ägare genom benefikt fång, skulle den nye ägaren komma i samma läge som föregående ägare.

De nya bestämmelserna föreslogs få gälla endast för bokföringsmässigt redovisat jordbruk och rörelse. De skulle vidare inte tillämpas i de fall då en naturtillgång hade börjat utvinnas.

Riksdagen följde förslaget. Reglerna har därefter inte ändrats.

Numera redovisas inkomster av samtliga jordbruksfastigheter enligt bokföringsmässiga grunder. 1972 års regler är således tillämpliga i samtliga fall där en naturtillgång börjar utvinnas i inkomstslagen jordbruksfastighet och rörelse. Beträffande inkomstslaget annan fastighet har praxis godtagit en beräkning av avskrivningsunderlaget endast enligt huvudregeln. Detta innebär att så stor del av den faktiska anskaffnings-

kostnaden för hela fastigheten som med hänsyn till värderelationerna vid förvärvet belöper på fyndigheten får ligga till grund för beräkning av substansminskningsavdrag (RSV Dt 1975:20).

2.2.2 Förskjutning av avdrag m.m.

I praxis har en förskjutning av avdraget för substansminskning godtagits när det har varit fråga om taxering för senare beskattningsår än det under vilket utvinningen åger rum (RÅ 1961 Fi 91 och RÅ 1965 Fi 1762). Avdrag har vägrats när den skattskyldige vid tidigare taxeringar redan har fått avdrag med högre belopp än som motsvarat den substans som utvunnits t.o.m. det aktuella beskattningsåret (RÅ 1979 Fi 2284). Om någon upplåter nyttjanderätten till en annan person mot en årlig ersättning som utgår oberoende av den faktiska brytningen torde han med hänsyn till sist nämnda rättsfall inte kunna få avdrag i snabbare takt än utvinningen och därmed den faktiska värdeminskningen åger rum.

Den som utvinner en naturtillgång är i allmänhet skyldig att vidta åtgärder för att begränsa den skada som utvinningen orsakar på miljön. Vad som främst kommer i fråga är att återställa marken sedan utvinningen har avslutats. Vad gäller inkomsterna av utvinningen och utgifterna för sådana åtgärder uppstår en obalans i tiden. I praxis har emellertid en periodisering av utgifterna under utvinningstiden godtagits. I ett ärende om förhandsbesked (RRK R 76 1:5) har sålunda den skattskyldige ansetts berättigad till avdrag för i räkenskaperna gjord avsättning för framtida utgifter för att återställa marken. Avdraget begränsades till så stor del av de beräknade utgifterna som motsvarade vad som t.o.m. beskattningsåret hade utvunnits av den totala substansen. Avdraget för beräknade utgifter fick inte överstiga det belopp som enligt täkttillståndet hade krävts som säkerhet för att den skattskyldige skulle fullgöra åliggandena. Avdraget skulle återföras till beskattning vid närmast följande års taxering.

2.2.3 Behandling av avdragen vid avyttring av fastigheten

När en fastighet säljs tas vid realisationsvinstbeskattningen hänsyn till de substansminskningsavdrag som en fastighetsägare har fått under sin innehavstid. Ägarens omkostnadsbelopp för hela fastigheten minskas med de avdrag som har gjorts under innehavet. Före 1976 års lagstiftning om realisationsvinster återfördes avdragen med nominellt belopp. Vid försäljningar efter den 31 mars 1976 skall emellertid avdragen indexuppräknas.

2.3 Företagsskatteberedningens förslag

Företagsskatteberedningen konstaterade i sitt slutbetänkande att den år 1972 införda schablonregeln i normalfallet gav ett väsentligt högre avskrivningsunderlag än huvudregeln. 60 % av fyndighetens saluvärde vid rörelsens början utgjorde oftast ett betydligt större belopp än den faktiska anskaffningskostnaden för markområdet i fråga. Betydande värdestegringsvinster utöver vad som föranleddes av minskat penningvärde undantogs härigenom från beskattning. Schablonregeln medförde också tillämpningsproblem. Det var i regel svårt att fastställa fyndighetens allmänna saluvärde vid tidpunkten för utvinningens början.

Beredningen underströk vidare det redan av jordbruksbeskattningskommittén påtalade förhållandet att beskattningsresultatet blir väsentligt olika i det fall då fastighetsdelen med naturfyndigheten säljs och det fall då innehavaren utnyttjar fyndigheten i en egen rörelse. Enligt beredningens uppfattning stred detta mot önskemålet att ekonomiskt sett likvärdiga alternativ borde träffas av samma beskattning. Anskaffningskostnaderna borde därför beräknas på samma sätt i båda fallen.

Beredningen uttalade att den grundläggande principen liksom hittills borde vara att den faktiska anskaffningskostnaden används som avskrivningsunderlag. Svårigheterna att fastställa anskaffningskostnaden för fastigheter förvärvade långt tillbaka i tiden gjorde dock att en schablonregel måste finnas kvar. Den borde vara utformad så att den så nära som möjligt återspeglade anskaffningsvärdet. Det främstod då som naturligt att anknyta till taxeringsvärdet vid anskaffningstidpunkten. När det gällde äldre innehav fick man av praktiska skäl ge avkall på att uppnå alltför långtgående exakthet. Någon anledning att gå längre tillbaka än till 20 år före rörelsens början var inte motiverat. Vidare borde anskaffningsvärdet få räknas upp med tillämpning av konsumentprisindex till tiden för exploaterings början. Det uppräknade värdet fick dock inte överstiga det allmänna saluvärdet vid denna tidpunkt. Vid en framtida avyttring av fastigheten borde slutligen - i enlighet med vad som gäller vid tomtrörelsebeskattningen - ingångsvärdet för fastigheten anses konsumerat till den del det har använts för avdrag för substansminskning.

Beredningen föreslog vidare att reglerna skulle gälla såväl inkomst av rörelse som inkomst av jordbruksfastighet och inkomst av annan fastighet.

Beträffande författningstexten föreslog beredningen en skrivning enligt vilken beräkningen av anskaffningskostnaden direkt knöts till realisationsvinstreglerna i punkterna 1 och 2 a av anvisningarna till 36 § KL.

Huruvida beredningen avsåg att de år 1976 införda alternativreglerna för avdragsberäkning vid delavyttring skulle bli tillämpliga framgår inte av beredningens uttalanden. Det kan ifrågasättas om den föreslagna författningstexten, jämförd med punkt 2 a trettionde stycket av anvisningarna till 36 § KL, medger en sådan tolkning.

Beredningen föreslog inte några särskilda övergångsbestämmelser. Del innebär att de nya reglerna blir tillämpliga även i de fall där utvinningen redan pågår.

Remissutfallet beträffande beredningens förslag framgår av bilagan till detta betänkande.

2.4 Överväganden och förslag

2.4.1 Inledande synpunkter

Inkomster som en fastighetsägare får genom utvinning av en naturtillgång kan vara hänförliga till inkomstslaget jordbruksfastighet, annan fastighet eller rörelse.

Uttryckliga bestämmelser om avdrag för den värdeminskning som tillgången undergår i och med utvinningen finns endast beträffande inkomster av jordbruksfastighet och rörelse (punkt 9 av anvisningarna till 22 § och punkt 8 av anvisningarna till 29 § KL). Avdraget får göras i form av årliga värdeminskningssavdrag som avräknas så att anskaffningsvärdet blir till fullo avdraget under den tid tillgången beräknas räcka. I anskaffningsvärdet inräknas dels anskaffningskostnaden, dels de exploateringskostnader som inte dras av i den löpande driften. Som huvudregel gäller att anskaffningskostnaden får beräknas till så stor del av anskaffningskostnaden för hela fastigheten som belöpte på fyndigheten vid förvärvstillfället. Anskaffningskostnaden får emellertid också beräknas enligt schablon till 60 % av fyndighetens saluvärde vid exploaterings början.

För inkomstslaget annan fastighet saknas uttryckliga bestämmelser om substansminskningssavdrag. I praxis medges emellertid avdrag enligt den ovan nämnda huvudregeln. Schablonregeln är däremot inte tillämplig.

Som LRF i olika sammanhang har anfört finns det behov av uttryckliga regler om substansminskningsavdrag även för inkomstslaget annan fastighet. Redan i dag kan i vissa fall behovet av ett sådant avdrag vara stort. När utvinningen sker från en fastighet som är taxerad som annan fastighet skall ägaren i två fall redovisa sina inkomster som inkomst av annan fastighet. Det ena fallet är att han gör utvinningen i egen regi och verksamheten har så pass liten omfattning att den inte skall betraktas som rörelse. Det andra fallet är att han mot ersättning upplåter rätten till utvinning till annan. Särskilt i det senare fallet kan behovet av substansminskningsavdrag vara lika stort som i inkomstlagen rörelse och jordbruksfastighet. För framtiden gäller att täktområden i enlighet med den nya fastighetstaxeringslagen kommer att brytas ut och bilda egna taxeringsenheter. Dessa kommer att få beskattningsnaturen annan fastighet. Sådana inkomster från utvinning av naturtillgångar som tidigare har redovisats som inkomst av jordbruksfastighet kommer således i framtiden att redovisas som inkomst av rörelse och av annan fastighet i större utsträckning än i dag. Behovet av avdragsregler även för inkomstslaget annan fastighet ökar därigenom.

En annan anledning till att substansminskningsreglerna bör ses över är den kritik som riktats mot den nuvarande schablonregeln. Företagsskatteberedningen har anfört dels att den kan leda till att betydande värdestegringsvinster - utöver vad som föranleds av minskat penningvärde - undantas från beskattning, dels att den medför tillämpningsproblem eftersom det i regel är svårt att fastställa fyndigheternas allmänna saluvärde vid tidpunkten för utvinningens början. Mot detta kan visserligen anföras att substansminskningsavdragen återförs till beskattning när fastigheten sedermera säljs. En avsevärd tid kan emellertid förflyta innan någon försäljning sker. Ägs fastigheten av ett bolag, blir en försäljning kanske aldrig aktuell.

LRF har uttalat att bestämmelserna om-substansminskningsavdrag är oklara. Tidigare lagändringar och övergångsregler har enligt LRF också medfört att beskattningen av olika nu pågående utvinningar skiftar avsevärt och att många fastighetsägare som beskattas enligt de äldre bestämmelserna är missgynnade. Beskattningsresultatet har av LRF betecknats som nyckfullt.

Av det nu anförda framgår att reglerna bör ses över. Ett regelsystem behövs som omfattar även inkomstslaget annan fastighet. Vidare bryter den nuvarande schablonregeln mot principer som annars tillämpas och den har i vissa fall också visat sig ge alltför förmånliga resultat. Den bör därför överges. Även ett nytt system måste emellertid tillgodose praktiska synpunkter så långt som möjligt. Slutligen är det önskvärt att de fastighetsägare som i dag i vissa fall kan anses missgynnade av äldre bestämmelser får möjlighet att gå över till det nya systemet.

2.4.2 Beräkning av anskaffningsvärdet

Huvudregeln för beräkning av anskaffningsvärdet för en fyndighet bör fortfarande vara att man skall utgå från den faktiska anskaffningskostnaden. Det finns emellertid skäl att även i framtiden medge avsteg från denna princip. I vissa fall kan huvudregeln vara svår att tillämpa. Om förvärvet av fastigheten ligger långt tillbaka i tiden och fyndigheten kanske inte ens var känd vid förvärvstillfället, kan det vara nästan omöjligt att fastställa hur stor del av köpeskillingen som belöpte på fyndigheten. Det ingångsvärde som huvudregeln ger utrymme för kan i sådana fall dessutom vara oskäligt lågt. Det är därför önskvärt att ha alternativregler som är lättare att tillämpa och som ger ett mer förmånligt resultat än huvudregeln. Från praktisk synpunkt är det önskvärt att vid utformningen av sådana regler knyta an till ett redan befintligt regelsystem.

Mot denna bakgrund är tanken på en anknytning till realisationsvinstreglerna av intresse. Anknytningen skulle i princip innebära att man bestämmer avskrivningsunderlaget till det belopp som skulle få drag av om tækten i stället hade sålts vid exploateringsbörjan. Man skulle då uppnå en större likformighet i beskattningseffekterna vid avyttring och exploatering i egen regi. I sammanhanget kan erinras om att ingångsvärdet för fastigheter i tomtrörelse i vissa fall bestäms just efter den nu nämnda principen (punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 28 § KL).

Vilka konsekvenser får då en anknytning till realisationsvinstreglerna? Antag till en början att tåktområdet vid realisationsvinstbeskattningen skulle behandlas som en självständig fastighet. Den faktiska anskaffningskostnaden för fastigheten läggs då till grund för beräkningen av fyndighetens anskaffningsvärde. Vid benefika förvärv och vid vissa längre innehav skulle det finnas möjlighet att i stället beräkna anskaffningsvärdet med utgångspunkt i ett tidigare taxeringsvärde. Anskaffningsvärdet skulle sedan få indexuppräknas. En sådan uppräkningsstrider visserligen mot principerna för övrig företagsbeskattning men kan anses motiverad med hänsyn till önskemålet att likställa avyttring och exploatering i egen regi.

Antag härefter att förhållandena är sådana att delavyttringsreglerna skulle bli tillämpliga om tåktområdet såldes. Med dagens regler blir detta aktuellt bara i de fall då tækten utgör en del av en taxeringsenhet. Med de regler som har föreslagits i avsnitt 1.2.3.3 ovan, skulle delavyttringsreglerna få tillämpas även när tækten utgör en särskild taxeringsenhet under förutsättning att den har brukars tillsammans med fastigheten i övrigt. Enligt delavyttringsreglerna kan omkostnadsbeloppet för en försäld fastighetsdel bestämmas med hänsyn till värdenivån antingen vid förvärvstillfället (huvudregeln) eller vid försäljnings-

tidpunkten (alternativregel 1). I det första fallet görs först en uppdelning av fastighetens ingångsvärde mellan den sålda och den behållna fastighetsdelen. Till det ingångsvärde som belöper på den sålda delen läggs sedan de förbättringskostnader som är direkt hänförliga till denna del. I det andra fallet bestäms först omkostnadsbeloppet för hela fastigheten. Detta fördelas sedan med hänsyn till förhållandet mellan vederlaget för den avyttrade fastighetsdelen och fastighetens hela värde vid avyttringstillfället. Tillämpas alternativregel 1 behöver således inte någon fördelning av fastighetens ursprungliga ingångsvärde göras.

En konsekvent anknytning till realisationsvinstreglerna innebär att den skattskyldige vid beräkning av underlaget för substansminskningsavdrag i förekommande fall får tillämpa alternativregel 1. Vid tillämpningen av denna regel får man fingera att tåktområdet har avyttrats mot ett vederlag som motsvarar området saluvärde vid exploaterings början. I detta sammanhang kan erinras om att en väsentlig invändning mot jordbruksutskottets förslag av 1972 (se snitt 2.2.1.2 ovan) om anknytning till realisationsvinstreglerna var att resultatet skulle bli oförmånligt för de skattskyldiga. På den tiden fanns inte någon motsvarighet till alternativregel 1. Numera faller invändningen eftersom alternativregeln i allmänhet ger ett mycket gynnsamt resultat.

Slutsatsen av det hittills anförda är att anknytningen till realisationsvinstreglerna ger ett i sak acceptabelt resultat. Från praktisk synpunkt kan man däremot ha vissa betänkligheter. Anknytningen till realisationsvinstreglerna gör att beräkningen i vissa fall kan bli mer komplicerad än enligt dagens regler. När delavyttringsreglerna tillämpas måste man bestämma inte bara tåktens saluvärde utan även hela fastighetens saluvärde och omkostnadsbeloppet för hela fastigheten. Beräkningen behöver emellertid göras endast vid ett

tillfälle, nämligen då utvinningen påbörjas. Det då beräknade avskrivningsunderlaget gäller sedan under hela den tid som utvinningen pågår. Det merarbete som anknytningen till realisationsvinstreglerna medför bör accepteras med hänsyn till de fördelar i sak som anknytningen får anses ge.

En övre gräns bör dock föreskrivas för det avskrivningsunderlag som beräknas med hjälp av realisationsvinstreglerna. Jordbruksbeskattningskommittén framhöll att indexuppräknningen kunde leda till att underlaget kom att överstiga fyndighetens allmänna saluvärde och att utvinningen därför skattemässigt resulterade i förlust. För att förhindra att avdrag erhöles för sådana förluster föreslog kommittén en övre gräns för avskrivningsunderlaget, nämligen fyndighetens allmänna saluvärde vid exploateringsens början. Företagsskatteberedningen har föreslagit samma gräns. Vissa skäl talar dock för en snävare begränsning. Som redan nämnts har nuvarande schablonregel ibland kritiserats såsom alltför förmånlig. Det är önskvärt att de nya reglerna blir något mer restriktiva eller att de i varje fall inte leder till ett mer förmånligt resultat. Det är svårt att göra en direkt jämförelse mellan den nuvarande schablonregeln och sådana regler som anknyter till realisationsvinstbeskattningen. Till schablonvärdet (= 60 % av saluvärdet) får i dag läggas exploateringskostnader o.d. Det underlag som beräknas med hjälp av realisationsvinstreglerna kommer däremot att inkludera alla sådana exploateringskostnader som vid realisationsvinstberäkningen behandlas som avdragsgilla förbättringskostnader. En föreskrift om att det på detta sätt beräknade underlaget inte får överstiga 60 % av det allmänna saluvärdet skulle - i de fall då exploateringskostnaderna är mer betydande - kunna leda till en i förhållande till nuläget inte oväsentlig inskränkning av avdragsutrymmet. Detta bör undvikas. En skälig avvägning synes vara att sätta gränsen i det nya systemet till 75 % av saluvärdet. Skulle det faktiska anskaffningsvärdet plus exploateringskostnader överstiga denna nivå, kan den skattskyldige utnyttja huvudregeln.

Sammanfattningsvis skulle de nya reglerna innebära följande. Underlaget för substansminskningsavdrag bestäms enligt huvudregeln till den faktiska anskaffningskostnaden för fyndigheten ökad med de exploateringskostnader som inte får dras av i den löpande driften. Som alternativ gäller att den skattskyldige får utgå från det belopp som han skulle ha fått dra av enligt realisationsvinstreglerna om han i stället hade sålt tåktområdet, dvs. det område som omfattas av tåkttillståndet. Det underlag som beräknas enligt realisationsvinstreglerna får inte överstiga 75 % av tåktens saluvärde vid tiden för exploateringsens början.

2.4.3 Övriga frågor

2.4.3.1 Beskattning vid framtida avyttring

De remissinstanser som har yttrat sig över företags-skatteberedningens förslag har haft olika uppfattning om vad som skall ske när tåktområdet eller fastigheten sedermera avyttras. Det bör understrykas att förslaget om anknytning till realisationsvinstbeskattningen inte syftar till att reglera denna fråga. Förslaget tar utslutande sikte på att anvisa en alternativ metod för beräkning av underlaget för substansminskningsavdrag. Den omständigheten att man vid tillämpning av alternativmetoden skall fingera att tåktområdet avyttras betyder alltså inte att man i andra avseenden skall behandla området som avyttrat.

Öve. vägande skäl talar för att behandla en avyttring av tåktområdet enligt vanliga realisationsvinstregler. Detsamma bör gälla vid avyttring av hela fastigheten inklusive tåktområdet och vid avyttring av den del av fastigheten som inte omfattar tåkten. Omkostnadsbeloppet får beräknas på vanligt sätt enligt bestämmelserna i punkt 2 a av anvisningarna till 36 § KL. I förekommande fall skall de substansminskningsavdrag som har gjorts under innehavet återföras efter indexuppräkning.

LRF har i sitt yttrande föreslagit att man skall införa en rätt till s.k. avskattning. Avskattningen skulle innebära att man vid exploaterings början beskattar fastighetsägaren för en into realiserad vinst som motsvarar skillnaden mellan fyndighetens allmänna saluvärde vid exploaterings början och fyndighetens omkostnadsbelopp. Till priset av denna beskattning skulle fyndighetens hela saluvärde få utnyttjas för avdrag (substansminskningsavdrag under utvinningen plus restavdrag vid eventuell avyttring av området).

De här förordade reglerna innebär i stället att avdrag medges bara för fyndighetens omkostnadsbelopp (i form av substansminskningsavdrag eller som avdrag vid den så kallade nettovinsterberäkning som skall ske om området avyttras) men någon beskattning sker inte vid exploaterings början. Av både principiella och praktiska skäl är denna lösning att föredra.

2.4.3.2 Avdrag vid förskottsersättning

LRF har framhållit att en obalans i tiden i vissa fall kan uppkomma mellan intäkt av utvinning av en naturtillgång och avdrag för substansminskning. En sådan situation uppkommer enligt organisationen om ägaren i ett upplåtelseavtal förbehåller sig en viss arlig ersättning oavsett om uttag sker i motsvarande omfattning. En sådan klausul brukar vanligen förenas med rätt för nyttjanderättshavaren att senare under avtalsperioden tillgodogöra sig betalade men uttagna kvantiteter. Motsvarande förhållande uppstår i de fall då en upplåtelse sker mot en gångsersättning. LRF föreslår att den skyldighet att frändelas tillhandahålla substans som uppkommer för ägaren genom att han uppstår ersättningen skall beaktas genom en motsvarande garantiavsättning. Avsättningen skulle återföras till beskattning efterföljande år samtidigt som frågan om garantiavsättning ånyo prövas.

Nuvarande regler kan onekligen medföra ett otillfredsställande resultat i de situationer som LRF har beskrivit. Anledningen till det är att avdrag för substansminskning får göras endast i takt med den faktiska utvinningen medan däremot beskattning av förskottslikviden kan bli aktuell på ett tidigare stadium.

En fastighetsägare kan alltså komma att beskattas fullt ut för en likvid trots att den motsvaras av en förpliktelse att i framtiden avstå från en betydande mängd av fastighetens substans. Denna obalans kan ses som en del av det mer generella problem som rör företagens rätt till avdrag för reserveringar för framtida utgifter av olika slag. Det bör här erinras om att den kommitté (S 1980:01), som har tillsatts för att se över beskattningsreglerna för statsbidrag, enligt sina direktiv (Dir. 1979:135) också har i uppgift att bl.a. behandla det här berörda problemet och försöka utarbeta ett i möjligaste mån generellt system för den skattemässiga behandlingen av olika former av framtida utgifter. Det är sannolikt att resultatet av utredningsarbetet kan få betydelse för de fall där en förskottslikvid uppbärs vid upplåtelse av rätt till uttag från en gästäkt eller annan fyndighet. Mot den bakgrunden kan det ifrågasättas om det är lämpligt att redan nu ta upp frågan. Å andra sidan är det önskvärt att försöka komma till rätta med de av LRF påtalade förhållandena i samband med att nya regler för substansminskningsavdrag införs. Av denna anledning läggs i det följande fram ett förslag till lösning av de problem som uppkommer när en fastighetsägare uppbär förskottslikvid för framtida uttag.

Två olika lösningar är tänkbara. Den ena innebär att man utformar ett system för "garantiavsättning" av det slag som LRF har skisserat. Den andra skulle gå ut på att man tillåter en tidigareläggning av substans-

minskingsavdragen så att avdrag i vissa fall kan göras redan innan någon utvinning har skett. Huvuddragen av de båda metoderna skisseras i det följande.

Ett avdrag för avsättning för framtida uttag bör rimligen inte få överstiga den del av avskrivningsunderlaget för hela fyndigheten som belöper på sådan substans som får tas ut enligt upplåtelseavtalet och har betalats i förskott. Den avsättning som görs för ett visst beskattningsår återförs nästföljande år. Återföringen får anses ha skett på årets första dag. Rätten till avdrag för ny avsättning prövas därefter med hänsyn till förhållandena vid årets utgång. Har viss del av den förskottsbetalda substansen tagits ut under året, minskar utrymmet för avdragsqill avsättning i motsvarande mån. Den del av föregående års avsättning som på grund härav återförs till beskattning kan dock kvittas mot det substansminskningsavdrag som får göras med anledning av uttaget. Om täktområdet avyttras, kommer den avsättning som gjordes för det närmast föregående året att beskattas i rörelsen. Substansminskningsavdrag som har gjorts under innehavet återförs vid realisationsvinstbeskattningen efter indexuppräknings.

En tidigare läggning av substansminskningsavdragen skulle innebära att sådant avdrag får göras redan när förskottslikviden uppbärs. Maximalt avdrag skulle motsvara avskrivningsunderlaget till den del det hänförs sig till förskottsbetald substans. Vid en avyttring av täktområdet återförs avdraget på vanligt sätt vid beräkningen av realisationsvinst.

Av det anförda framgår att de båda metoderna kan utformas så att de ger likvärdiga resultat under innehavet. Effekterna vid en avyttring av täktområdet blir däremot olika. En avsättning kommer att återföras som intäkt i rörelsen medan substansminskningsavdragen efter indexuppräknings återförs vid realisationsvinstbeskattningen. Det går inte att generellt uttala vilken metod som i detta hänseende verkar till de skattskyldigas

förmån respektive nackdel. Från principiella och systematiska synpunkter förefaller dock avsättningsmetoden vara att föredra. Den årliga återföring och omprövning som metoden förutsätter har också stort värde från kontrollsynpunkt och ger reglerna stadga. Mycket talar för att man även i ett system med tidigareläggning av substansminskningsavdragen skulle behöva införa särskilda regler som möjliggjorde att avdragets storlek kunde omprövas senast vid upplåtelseidens utgång. Det kan dock ifrågasättas om systemet ens efter en sådan komplettering skulle uppfylla de kontrolltekniska kraven.

Slutsatsen är att avsättningsmetoden bör väljas. En fastighetsägare som uppbär förskottslikvid vid upplåtelse av rätt till utvinning bör alltså ha rätt till avdrag för avsättning avseende framtida uttag enligt upplåtelseavtalet. Avdraget bör inte få överstiga den del av avskrivningsunderlaget för fyndigheten som belöper på förskottsbetalad uttagen substans. Ett villkor bör vara att upplåtelsen har skett i skriftlig form. Det måste givetvis ankomma på den skattskyldige att förete det underlag som behövs för att beräkna uttaget avdrag.

En särskild begränsning behövs för att hindra missbruk. Avdragsrätt bör föreligga endast i de fall då upplåtelsen har skett till en utomstående person. Om upplåtelseavtalet har ingåtts mellan varandra närstående personer eller mellan näringsidkare som har intressegemenskap bör avdrag vägras.

En näraliggande fråga bör i detta sammanhang beröras. Enligt nuvarande praxis får substansminskningsavdrag förskjutas. Detta bör få ske även i fortsättningen. Om den skattskyldige under tidigare beskattningsår inte har utnyttjat sin rätt att göra avdrag i takt med den faktiska utvinningen, bör han för det aktuella beskatt-

ningsåret få använda det outnyttjade avdragsutrymmet oberoende av vilken utvinning som har skett det året.

Näringslivets skattedelegation har berört frågan om avdrag för framtida kostnader för återställande av marken efter en utvinning. Som delegationen konstaterar har regeringsrätten genom ett avgörande år 1976 (RRK R 76 1:5) bekräftat den principiella avdragsrätten för avsättning för återställningskostnader. Delegationen har framhållit att det är viktigt att beskattningsreglerna inte uppställer större krav på utredning än som är rimliga med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. Frågan faller inom ramen för det nyss nämnda kommittéarbetet. Det saknas därför skäl att nu ta upp saken.

2.4.4 Författningsförslag

I avsnitten 2.4.2 och 2.4.3 har föreslagits i huvudsak att realisationsvinstreglerna skall få användas vid beräkning av underlaget för substansminskningsavdrag och att avdrag för avsättning för framtida substansminskning skall medges i vissa fall. Förslagen föranleder ändring av punkt 9 av anvisningarna till 22 § och punkt 8 av anvisningarna till 29 § KL. Dessutom bör en ny punkt 10 införas i anvisningarna till 25 § KL. I det följande lämnas en kortfattad kommentar till författningsförslagen.

Punkt 9 av anvisningarna till 22 § KL

Andra stycket innehåller huvudregeln om substansminskningsavdrag. Av bestämmelsen framgår att det maximala avdraget för ett visst beskattningsår motsvarar den del av det totala avskrivningsunderlaget som belöper på uttag intill årets utgång, efter avdrag som gjorts för tidigare år. I detta ligger att avdrag inte får ske i snabbare takt än de faktiska uttagen. Å andra sidan får avdrag för faktiska uttag, om de inte har utnyttjats tidigare år, utnyttjas det aktuella året (= förskjutning).

I tredje stycket finns huvudregeln om avdrag för avsättning för framtida substansminskning. Som förutsättning för avdrag gäller att skriftligt upplåtelseavtal skall föreligga och att förskottsbetalning skall ha uppburits (= första meningen). Avdraget får inte överstiga den del av avskrivningsunderlaget som belöper på förskottsbetalad framtida utvinning (= andra meningen). Avdraget skall återföras varje år (= tredje meningen) varefter rätten till avdrag prövas på nytt med hänsyn till förhållandena vid årets utgång. I fjärde stycket stadgas att reglerna inte är tillämpliga vid upplåtelseavtal mellan närstående personer m.fl.

Femte stycket innehåller huvudregeln och alternativregeln för beräkning av avskrivningsunderlaget. I sjätte stycket fastslås att vissa exploateringskostnader får inräknas i avskrivningsunderlaget.

Punkt 10 av anvisningarna till 25 § och punkt 8 av anvisningarna till 29 §

Bestämmelserna för annan fastighet och rörelse föreslås bli helt överensstämmande med bestämmelserna för jordbruksfastighet.

2.4.5 Övergångsbestämmelser

Huvudregeln bör vara att de nya reglerna tillämpas i de fall då utvinningen har påbörjats efter utgången av år 1980.

Som framgått av redogörelsen i avsnitt 2.2.1 och särskilt har understrukits av LRF föreligger i dag stora skillnader i den skattemässiga behandlingen av olika fastighetsägare beroende på när utvinningen påbörjades. Vissa fastighetsägare kan onekligen anses missgynnade av äldre regler. Detta gäller bl.a. i de fall då inkomst av utvinningen redovisas som inkomst av annan

fastighet. Även i de fall där inkomsten redovisas som inkomst av jordbruksfastighet och där den skattskyldige beräknar substansminskning enligt de före den 1 januari 1973 gällande reglerna kan resultatet bli klart ogynnsamt.

Med tanke på dessa och liknande fall bör en möjlighet öppnas för de fastighetsägare som har påbörjat en utvinning före utgången av år 1980 att gå över till de nya reglerna. En övergång bör få göras bara i de fall då den skattskyldige vill utnyttja de nya regler för beräkning av anskaffningsvärdet som anknyter till realisationsvinstreglerna. Övergången sker lämpligen på det sättet att en ny utvinning anses påbörjad i och med övergången. Anskaffningsvärdet beräknas alltså till det omkostnadsbelopp som skulle få dras av om täktområdet hade avyttrats vid övergångstillfället. Vid beräkningen av omkostnadsbeloppet skall tidigare gjorda substansminskningsavdrag återföras enligt vanliga regler. Rätten att gå över till de nya reglerna bör inte omfatta möjligheten att göra avsättning för framtida uttag.

Övergång bör få ske tidigast i fråga om beskattningsår som börjar löpa efter utgången av år 1980 och inte senare än i fråga om beskattningsår för vilket taxering sker år 1984.

Bilaga

Sammanställning av remissyttranden över kap.11.10 i företagsskatteberedningens betänkande (SOU 1977:86) Beskattning av företag (beräkning av substansminskningsavdrag för naturfyndigheter)

Ang. beredningens förslag se ovan under 2.3.

Av de över 100 remissinstanser som yttrat sig över beredningens betänkande har bara ett fåtal särskilt kommenterat förslaget i denna del.

Förslaget tillstyrks av riksskatteverket (RSV), länsstyrelserna i Kristianstads och Älvsborgs län och näringslivets skattedelegation. Näringslivets skattedelegation ifrågasätter dock om det inte av praktiska skäl finns anledning att vid sidan av de nya reglerna behålla en enkel schablonregel av nuvarande utformning. Förslaget avstyrks av länsstyrelsen i Kalmar län, SHIO/Familjeföretagen och Sveriges jordägareförbund. Lanbrukarnas skattedelegation, vars utlåtande återopas av LRF, föreslår att inanspråktagandet av ett område för exploatering skattenässligt fullt ut skall behandlas som om det hade sålts.

Remissinstanser som i huvudsak tillstyrker förslaget

Tre av de fyra remissinstanser som tillstyrker förslaget tar upp frågan om de praktiska tillämpningsproblemen. De synes därvid ha olika uppfattning om innebörden i beredningens förslag såvitt gäller möjligheten att tillämpa den alternativregel som gäller vid delavyttringar (punkt 2 a trettonde stycket av anvisningarna till 36 § KL).

RSV:

RSV har i princip inget att erinra mot beredningens förslag att anskaffningskostnad för naturtillgång vid beräkning av substansminskningsavdrag skall fastställas på samma sätt som används vid beräkning av realisations-

vinst från försäljning av fastighet. RSV vill peka på att det kan hända att naturfyndighet i vissa fall inte är åsatt taxeringsvärde, eller att den inte var åsatt taxeringsvärde vid den tidpunkt då den skattskyldige förvärvade den fastighet som fyndigheten hör till. I sådant fall torde naturfyndighetens anskaffningskostnad få fastställas i proportion till fastighetens anskaffningskostnad. Denna proportionering kan många gånger bli svår att göra, särskilt i de fall då naturfyndigheten var okänd vid anskaffningstillfället.

Länsstyrelsen i Älvsborgs län:

Beredningens förslag att knyta an beräkningen av anskaffningsvärdet till reglerna för realisationsvinst är positivt ur flera synpunkter. Samma bestämmelser kommer då att tillämpas vid beräkning av anskaffningsvärdet för naturfyndigheter som i övrigt gäller för fastigheter som utgör omsättningstillgång i rörelsen. Den svårigheten som ligger i att bestämma fyndighetens allmänna saluvärde vid tidpunkten för verksamhetens början kvarstår emellertid i visst hänseende. Då en grustäkt påbörjas flera år efter fastighetsförvärvet måste en uppskattning göras i det fall då ingångsvärdet beräknas enligt trettionde stycket till punkt 2 a av anvisningarna till 36 § KL. Problemet är emellertid av en helt annan och mindre dignitet än tidigare varför detta inte utgör skäl till ändring av utredningsförslaget.

Näringslivets skattedelegation:

Nu gällande bestämmelser om avdrag för substansminskning vid tillgodogörande av naturfyndigheter infördes år 1972. I jordbruksbeskattningskommitténs betänkande, som låg till grund för lagstiftningen, hade föreslagits att underlaget för substansminskningsavdrag i de fall fastigheten i fråga förvärvats innan naturfyndigheten börjat utnyttjas skulle beräknas enligt realisationsvinstreglerna. Denna metod bedömdes dock medföra praktiska svårigheter, varför som enkel schablon i stället infördes att avskrivningsunderlaget får beräknas till 60 procent av tillgångens allmänna saluvärde vid den tidpunkt den börjat utnyttjas.

Företagsskatteberedningen för nu åter fram förslaget att underlaget för substansminskningsavdrag skall beräknas enligt realisationsvinstreglerna. Det görs mycket kortfattat och bl.a. utan att de av departementschefen år 1972 påtalade praktiska svårigheterna med en sådan metod överhuvud taget behandlas.

Beredningen anför som skäl för ett slopande av den nuvarande schablonmetoden att den kan leda till att betydande värdestegringsvinster blir obeskattade och att det är svårt att fastställa en fyndighets allmänna saluvärde vid tiden för utvinningens början. Förstnämnda påstående framstår som tvivelaktigt med hänsyn till att substans-

minskningsavdragen uppräknade med index återförs till beskattning vid en framtida försäljning av fastigheten i fråga. Beträffande tillämpningssvårigheterna torde under alla förhållanden gälla att den nuvarande metoden ger upphov till mindre sådana än den av beredningen föreslagna.

Vad vi nu sagt innebär inte att vi avvisar tanken på en beräkningsregel anknuten till realisationsvinstbeskattningen. Vi vill emellertid ifrågasätta om det inte av tillämpningsskäl kan finnas anledning att vid sidan av en sådan bibehålla en enkel schablonregel av nuvarande utformning.

Beredningen har mycket knapphändigt beskrivit hur den förordade beräkningsregeln skall tillämpas. Av lagtexten att döma skall emellertid realisationsvinstreglerna tillämpas fullt ut, dvs. som om fyndigheten hade försålts. Vid sådant förhållande uppkommer frågan hur fyndigheten skall behandlas vid en framtida avyttring av fastigheten. Beredningen har inte berört denna fråga men av författningstexten att döma avses här ingen ändring i förhållande till gällande rätt. Eftersom beredningens förslag innebär att man jämställer exploatering av naturfyndighet med avyttring av del av fastigheten synes det emellertid motiverat att till skillnad från vad nu gäller inte återföra utnyttjade substansminskningsavdrag vid avyttring av fastigheten.

Beredningen har inte behandlat frågan om avdrag för avsättning för kostnader för markens återställande sedan utvinningen av en naturfyndighet avslutats. Denna fråga har nyligen varit föremål för regeringsrättens prövning (RRK R 76 1:5). Den skattskyldige medgavs därvid avdrag för i räkenskaperna gjord avsättning för framtida återställningskostnader till så stor del av kostnaderna som belöpte på vad som under åren t.o.m. beskattningsåret utvunnits av det beräknade täktinnehållet.

Genom nämnda dom har den principiella avdragsrätten för avsättning för framtida återställningskostnader bekräftats. En företagsekonomiskt riktig kostnadsfördelning är sålunda accepterad i princip. I praktiken är det emellertid ofta svårare att uppnå en sådan fördelning. Anledningen härtill är givetvis att fråga är om en framtida kostnad som inte kan på förhand med exakthet beräknas. Det är därför viktigt att det understryks att beskattningsmyndigheterna inte bör ställa större krav på utredning av denna kostnad än som är rimliga med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet.

Näringslivets skattdelegation liksom RSV och länsstyrelsen i Kristianstads län efterlyser också övergångsbestämmelser av den innebörden att reglerna blir tillämpliga endast för den som börjar utvinna en naturfyndighet efter det att den nya lagen trätt i kraft.

Remissinstanser som avstyrker förslaget

Länsstyrelsen i Kalmar län anför inledningsvis att den nuvarande schablonregeln i normalfallet ger ett väsentligt högre avskrivningsunderlag än huvudregeln. Länsstyrelsen anser emellertid att praktiska skäl talar för att avskrivningsunderlaget bör kunna beräknas enligt en schablon:

De av beredningen föreslagna riktlinjerna för beräkning av avskrivningsunderlag torde förutsätta att särskilt taxeringsvärde åsatts naturfyndigheten. I många fall upptäcks inte fyndigheten förrän på ett sent stadium. Att i sådana fall göra någon form av proportionering med utgångspunkt från taxeringsvärdet torde av naturliga skäl vara omöjligt. Det är dock av stor vikt att den nuvarande schablonregeln ersätts med en ny som nära anknyter till det verkliga anskaffningsvärdet. Avskrivningsunderlaget bör av praktiska skäl beräknas enligt särskilda grunder. Eftersom nuvarande 60 %-regel ger ett alltför högt avskrivningsunderlag föreslår länsstyrelsen att underlaget beräknas till förslagsvis 30 % av tillgångens allmänna saluvärde vid tidpunkten för verksamhetens början.

SHIO/Familjeföretagen och Sveriges jordägareförbund

pekar också på de tillämpningssvårigheter förslaget medför. De förordar att de nuvarande reglerna bibehålls.

Jordägareförbundet framhåller inledningsvis att stora olikheter föreligger gentemot en avyttring, bl.a. på så sätt att substansminskning regelmässigt fortgår under en lång följd av år. Förbundet fortsätter:

Framför allt bör emellertid framhållas, att den föreslagna nya schablonregeln stöter på stora praktiska svårigheter vid tillämpningen. Det blir i praktiken fråga om invecklade utredningar och beräkningar för att proportionera värdena och för att beräkna hur mycket av ingångsvärdet, som konsumerats genom delavyttringar, engångsersättningar för upplåtelse och annat som under årens lopp inträffat på fastigheten. Det är allmänt omvittnat att realisationsvinstreglerna är så komplicerade att det för jämförbara avyttringar i praktiken är omöjligt att tillämpa dem på ett riktigt sätt. Detta är en oacceptabel brist hos en skattelag. Det kan ej vara lämpligt att ge en sådan lagstiftning vidgad tillämpning. Sveriges jordägareförbund anser därför att

nuvarande schablonregel beträffande substansminskningsavdrag bör bibehållas, innefattande att 60 % av fyndighetens värde vid verksamhetens början skall kunna ligga till grund för substansminskningsavdraget. Svårigheterna att beräkna fyndighetens värde vid verksamhetens början är vida mindre än att beräkna omkostnadsheloppet för realisationsvinstbeskattningen.

I likhet med näringslivet skattedelegationen delar SHIO/Familjeförstegen inte beredningens åsikt att stora värdeökningar f.n. undgår beskattning. Organisationen hänvisar till att de aktuella avdragen, uppräknade med index, återförs till beskattning vid en försäljning av fastigheten. Även om beredningens förslag kommer att föranleda lagstiftning bör enligt SHIO/Familjeförstegen en enkel schablonregel av nuvarande utformning bibehållas.

Lantbrukarnas skattedelegation framhåller att reglerna på området tillhör de oklaraste och till sina verkningar nyckfullaste i svensk beskattningsrätt. Om reglerna ännu en gång skall ändras måste det leda till jämnare och rättvisare avdragseffekter. Delegationen anser att lösningen kan stå att finna efter de riktlinjer som beredningen anvisat men att en förutsättning är att ianspråktagandet av ett område för exploatering skattemässigt behandlas som om området hade sålts. Delegationen anför:

Beredningen berör inledningsvis de regler för substansminskningsavdrag som gäller i dag och som kan vara olika, beroende på när utvinning påbörjats och i vilket inkomstslag den sker. Redovisningen är dock kortfattad och ofullständig. Den antyder på intet vis att reglerna tillhör de oklaraste och till sina verkningar nyckfullaste vi över huvud kan möta i svensk beskattningsrätt.

1972 års reform genomfördes något brådstörtat och efter helt andra linjer än vad jordbruksbeskattningskommittén föreslagit. Skall vi nu efter blott några få år drabbas av en ytterligare reform på detta område är det nödvändigt att reglerna görs allmängiltiga och neutrala och dessutom praktiskt hanterliga. Vidare krävs särskilda övergångsbestämmelser.

Hur nuvarande regler praktiskt verkar har beredningen inte analyserat.

Delegationen vill därför beskriva två ytterlighetsfall, som man kan möta.

1. En lantbrukare förvärvade en jordbruksfastighet någon gång på 30-talet. Anskaffningskostnaden var efter dagens prisnivå blygsam.

I början på 1960-talet påbörjades exploatering av en grusfyndighet. Upplåtelseavtal med entreprenör skrevs för en lång period och utan indexklausul. Vid 1975 års fastighetstaxering åsattes fyndigheten ett taxerat delvärde av två miljoner kronor. Enligt för fastighets-taxeringen fastlagda principer har värdet grundats på ortens genomsnittliga prisnivå och med bortseende från det oförmånliga avtal, som belastar fastigheten.

Ägaren kan inte förhindra utvinning enligt det fortfarande gällande upplåtelseavtalet. Hans årliga inkomst av grusutvinningen utgör 50 000 kr. I substansminskningsavdrag, baserat på 1930-talets anskaffningskostnad, avgår 100 kr. I inkomstskatter och avgifter utgår 42 000 kr. Härtill kommer förmögenhetsskatt, vilken på en beskattningsbar förmögenhet av 2 milj. kr. uppgår till 39 625 kr. - det förutsätts att tillgångar och skulder i övrigt tar ut varandra. Sammanlagt i skatt och avgifter således 81 625 kr. Beloppet kan bli lägre om 80/85-procentspärren träder i tillämpning.

Den ovan beskrivna situationen är inte unik och inte ens ovanlig. Man kan säga att den betecknar den oförmånligaste av det otal varianter som man kan möta i fråga om substansminskningsavdrag. Den motsatta ytterligheten kan se ut på ungefär följande sätt.

2. I slutet av 1960-talet upprättades täktplan och meddelades täkttillstånd för en välbelägen grusfyndighet. På orten rådde hård konkurrens mellan entreprenadföretagen och fastighetsägaren hade stark förhandlingsposition. Han upprättade ett förmånligt avtal med indexklausul. I anslutning till verksamhetens början överfördes fyndigheten genom gåva till nästa generation.

Det ursprungliga å-priset utgjorde sex kr. per m³ och har nu stigit till det dubbla. Baserat på fyndighetens allmänna saluvärde vid gåvotillfället kan ägarna mot sina årliga inkomster av grusutvinningen sätta substansminskningsavdrag om fyra kr. per m. Eftersom ortens prisnivå generellt är lägre har fyndigheten vid allmän fastighetstaxering åsatts ett delvärde av endast 400 000 kr. Ägaren får visserligen betala skatt på värdestegringen men kapitalvärdet på fyndigheten vid tidpunkten för verksamhetens början blir obeskattat.

Mellan dessa båda ytterlighetsfall finns ett otal varianter, beroende på skiftande lokal praxis, form för förvärvet, inkomstslag etc.

Delegationen vill med det anförda understryka, att om reglerna för substansminskningsavdrag ännu en gång

skall ändras så måste ändringen vara så genomtänkt att den leder till jämnare och rättvisare avdrags effekter och inte till ytterligare förvirring.

Det förslag beredningen framlagt innebär, att avskrivningsunderlaget skall fastställas enligt en schablonregel, som anknyts till realisationsvinstreglerna. Av motiven framgår knappast hur beredningen tänkt sig denna anknytning. Av lagtextförslaget (punkt 9 andra stycket av anvisningarna till 22 § KL) framgår dock att anknytningen är strikt bortsett från den självklara begränsningen att ingångsvärdet inte får överstiga allmänna salsvärdet.

Delegationen vill understryka det angelägna i att realisationsvinstreglerna får tillämpas utan begränsningar, innebärande bl.a. att avskrivningsunderlaget kan fastställas även enligt den alternativmetod, som enligt anvisningarna till 36 § KL punkt 2 a 13:e stycket andra meningen kan tillämpas vid delförsäljning av fastighet.

Beredningen har byggt sitt förslag bl.a. på en jämförelse med vad som gäller vid tomtrörelsebeskattningen. Ett argument har vidare varit, att en skattskyldig inte bör komma i ett sämre läge om han föredrar att exploatera en naturfyndighet i egen regi i stället för att avtycka och sälja råktområdet.

Jämförelsen med tomtrörelse kan enligt delegationens uppfattning inte härdragas. I en tomtrörelse förvandlas det berörda markområdet till varulager och följer i alla avseenden de regler, som i beskattningshänseende gäller för omsättningstillgångar. Det avdrag för "ingångsvärde" som medges vid avyttring av byggnadstomt i tomtrörelse kan inte jämföras med de substansminskningsavdrag som medges vid grusutvinning. Oavsett om utvinningen sker i inkomstslaget rörelse, annan fastighet eller jordbruk avser substansminskningsavdragen värdeminskning av själva fastigheten. Detta får den konsekvensen, att substansminskningsavdragen i sin helhet och med indexering skall återföras till beskattning den dag fastigheten säljs. Beredningen har därför i princip fel när den uttalar, att höga substansminskningsavdrag kan innebära att betydande värdestegringsvinster undantas från beskattning. En annan sak är, att beredningen i det enstaka fallet faktiskt kan ha rätt, vilket förklaras av att de med nödvändighet schabloniserade realisationsvinstreglerna kan föranleda från den absoluta rättvisan avvikande effekter, något som dock ligger i schabloners natur. Den ena gången gynnas den enskilde härav, den andra gången det allmänna.

Vad delegationen ovan påpekat förhindrar inte att lösningen kan stå att finna efter de vägar beredningen beträtt. En förutsättning härför är dock att anspråktagandet av ett område för exploatering skattemässigt behandlas som om området sålts.

Vi har hittills i svensk beskattningssrätt saknat institutet avskattning. Företagsskattberedningen föreslår emellertid nu att detta institut införs inom byggnadsbranschen för vissa särskilt angivna situationer. Delegationen vill för sin del föreslå, att avskattning blir möjlig även i samband med utvinning av naturfyndigheter. Detta skulle ligga i linje med beredningens uttalande rörande lämpligheten av regler, som förhåller sig neutrala mellan försäljning och exploatering i egen regi.

Delegationen vill belysa sitt förslag med ett exempel.

Förutsättningar: På en jordbruksfastighet finns ett tåktområde med fastställd tåktplan. Tåkttillstånd är beviljat.

Enligt sakkunnigutlåtande representerar fyndigheten ett värde av 300 000 kr. Fastighetens hela värde inklusive tåkten utgör 900 000 kr.

Fastighetens omkostnadsbelopp uppgår till 750 000 kr.

Vid tillämpning av alternativregeln för delförsäljning belöper på fyndigheten $\frac{300\ 000 \times 750\ 000}{900\ 000} = 250\ 000$ kr.

av omkostnadsbeloppet. Enligt beredningens förslag skall detta belopp utgöra underlag för substansminskningsavdrag samtidigt som en tredjedel av fastigheten skall anses som skatteränsigt avyttrad. Enligt delegationens uppfattning borde emellertid fastighetsägaren, om han så önskar, kunna redovisa 50 000 kr. som skattepliktig realisationsvinst och samtidigt få hela marknadsvärdet 300 000 kr. som underlag för substansminskningsavdrag.

I fastighetsliggaren bör antecknas i vad mån ingångsvärde konsumerats i samband med att område tagits i anspråk för utvinning av naturfyndighet.

Anskaffningsvärde skall inte få bestämmas för större område än vad som enligt meddelat tåkttillstånd får användas för utvinning. Det är vanligt att tåktplan upprättas för en betydande del av en fastighet. Tåkttillstånd beviljas kanske endast för en del av det område, som tåktplanen omfattar. Det är vid detta tillfälle inte klart, om ytterligare del av tåktplanen över huvud taget blir möjlig ett i framtiden exploatera. Att vid sådant förhållande från början hantera hela tåktplansområdet som tillgång i exploateringsverksamheten kan inte vara riktigt.

Delegationen vill nu återkomma till frågor rörande substansminskningsavdragens hanterande vid en framtida avyttring av fastigheten. Beredningen har uppenbarligen förbisett denna fråga. Den enda logiska konsekvensen blir emellertid, att substansminskningsavdraget inte skall återföras till beskattning vid realisationsvinstberäkningen eftersom tåktområdet redan tidigare är

skattemässigt "avyttrat" enligt det uttalande beredningen gjort på sid 549. Uttalandet har dock inte avsett något spår i författningsförslaget.

Liksom hittills gällt bör substansminskningsavdragen i och för sig anknyta till den faktiska utvinningen men förekomst bör vara möjlig. Av kontrollskäl bör det prövas, att den fastställda anskaffningskostnaden tas upp på särskild avskrivningsplan.

I detta sammanhang vill delegationen beröra en med förslutna värdeminskningsavdrag närbesläktad fråga. Det är inte ovanligt att taktägare i upplåtelseavtal förbehåller sig viss årlig ersättning oavsett om uttag skett i motsvarande omfattning. Vanligen brukar med en sådan klausul följka en rätt för nyttjanderättshavaren att senare under avtalsperioden tillgodogöra sig sålunda betalade men outtagna kvantiteter. I dessa fall uppkommer obalans mellan intäkter och substansminskningsavdrag. Samma blir förhållandet i de fall där upplåtelse skett mot engångsersättning.

Substansminskningsavdrag kan inte göras innan värdeminskning inträffat genom substansens avlägsnande. Emellertid motsvaras i de ovan beskrivna fallen mottagandet av betalning av en skyldighet för ägaren att senare tillhandahålla substans. Enligt delegationens uppfattning borde skyldigheten kunna beaktas vid beskattningen genom motsvarande garantiavsättning. Avsättningen skall återföras till beskattning efterföljande år samtidigt som frågan om garantiavsättning prövas ånyo.

Om taktområdet avstyckas och säljs bör hela köpeskillingen tagas till beskattning med avdrag endast för det oavskrivna restvärdet enligt avskrivningsplanen. Inkomsten bör hänföras till det inkomstslag, vari grusförsäljningen ingått.

Om fastighetens säljs i sin helhet innan fyndigheten helt avskrivits bör förfarandet bli detsamma som vid avyttring av byggnadsinventarier. Uppdelningen av köpeskillingen bör alltså kunna ifrågakomma med de konsekvenser detta medför för båda parter.

Det kan självfallet finnas skattskydliga som av olika skäl vill avstå från sin rätt att yrka substansminskningsavdrag. Några hinder bör inte resas häremot. Följden blir, att någon skattemässig "delförsäljning" inte skall anses ha skett.

Beredningens förslag är inte försett med särskilda övergångsbestämmelser. Följden härav måste såvitt delegationen förstår bli, att skattskydliga, som påbörjat utvinning före ikraftträdandet av de nya bestämmelserna, tvingas att frångå för dem tidigare fastställda anskaffningsvärden. Detta kan inte vara en rimlig ordning. Delegationen vill för sin del föreslå övergångsbestämmelser av följande innebörd.

För den som påbörjat utvinning före ikraftträdandet skall äldre bestämmelser fortfarande gälla. Detta innebär bl.a. att vid en framtida avyttring av fastigheten ingen del av ingångsvärdet skulle anses ha konsumerats genom utvinningen men att å andra sidan substansminskningsavdragen skall återföras till beskattning efter indexering.

Den som så önskar skall äga rätt att i stället övergå till de nya bestämmelserna. Avskrivningsunderlaget skall alltså bestämmas efter de ovan skisserade grunderna som om täktområdet sålts vid beskattningsårets ingång. Eftersom det inte kan begäras att samtliga berörda skattskyldiga omedelbart kan ta ställning till frågan om övergång bör ske, måste rätten till övergång kvarstå över flera beskattningsår, förslagsvis tre.

I fastighetsliggaren skall antecknas huruvida övergång skett till de nya bestämmelserna.

Nya regler enligt delegationens modell skulle till stor del undanröja de nyckfulla olikformigheter man i dag kan möta i fråga om substansminskningsavdrag. Delegationen finner det rimligt att de nya reglerna blir tillämpliga även för dem som före ikraftträdandet påbörjat utvinning under skattemässigt ogynnsamma förutsättningar. Å andra sidan är det också rimligt, att den som påbörjat utvinning under tidigare givna förutsättningar inte skall mot sin vilja tvingas in på avdragsregler, som kanske helt rubbar de ekonomiska förutsättningarna för verksamheten.

Sammanställning av remissyttranden över promemorian Delavyttring, substansminskning m. m. (Ds B 1980:9)

1 Inledning

Efter remiss har yttranden över promemorian avgetts av riksskatteverket (RSV), lantbruksstyrelsen, skogsstyrelsen, statens lantmäteriverk, domänverket, kammarrätten i Göteborg, länsstyrelserna i Stockholms, Södermanlands, Kalmar, Kristianstads, Malmöhus, Göteborgs och Bohus, Älvsborgs, Värmlands, Örebro, Gävleborgs samt Västernorrlands län, 1976 års fastighetstaxeringskommitté (Fi 1976:05), Föreningen auktoriserade revisorer (FAR), Landsorganisationen i Sverige (LO), Lantbrukarnas riksförbund (LRF), SHIO-Familjeföretagen, Svenska arbetsgivareföreningen (SAF), Svenska kommunförbundet, Sveriges advokatsamfund, Sveriges fastighetsägareförbund, Sveriges industriförbund, Sveriges jordägareförbund och Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund (TOR).

Lantbruksstyrelsen har till sitt yttrande fogat yttranden från lantbruksnämnderna i Kalmar, Kopparbergs och Västernorrlands län. LRF, SHIO-Familjeföretagen och Sveriges jordägareförbund hänvisar till utlåtande från lantbrukarnas skattedelegation.

Den följande sammanställningen ansluter till dispositionen av promemorian. I rubrikerna anges inom parentes det avsnitt i promemorian där resp. fråga behandlas.

2. Realisationsvinstbeskattning vid avyttring av del av fastighet

2.1 Allmänna synpunkter

Det övervägande antalet remissinstanser delar uppfattningen att den nya fastighetstaxeringslagen (1979:1152) gör det nödvändigt att se över realisationsvinstreglerna. De ställer sig också i princip positiva till de förslag som läggs fram.

Många remissinstanser, bl. a. *lantbruksstyrelsen, länsstyrelserna i Örebro och Västernorrlands län, Sveriges advokatsamfund, Sveriges jordägareförbund* och *TOR* understryker att realisationsvinstreglerna är komplicerade och att de föreslagna ändringarna kan föranleda ytterligare svårigheter.

Lantbruksstyrelsen:

I lantbruksverkets arbetsuppgifter utgör jord- och skogsbrukets yttre rationalisering en mycket väsentlig del. I detta arbete förekommer delavyttring av jordbruksfastigheter i stor utsträckning, dels vid lantbruksnämndernas egna köp och försäljningar av fastigheter och dels vid fastighetsöverlåtelser mellan enskilda personer. Från lantbruksstyrelsens synpunkt är det

önskvärt att bestämmelserna för beräkning av realisationsvinst i sådana fall är utformade så att de stimulerar markägarnas benägenhet att avyttra mark för yttre rationalisering. Härvid avses inte bara det materiella innehållet i reglerna utan också det formella innehållet i form av enkla regler som är lätta att tillämpa och förstå.

Vid delavyttring av fastighet kan mycket komplicerade beskattningssituationer uppkomma. Den nya fastighetstaxeringslagen och de av den föranledda förslagen till ändringar har bidragit till att ytterligare komplicera reglerna. Det är därför angeläget att vid översynen som den nu föreslagna alla möjligheter till förenklingar beaktas. Styrelsen har inte kunnat studera dessa möjligheter närmare, men vill peka på att en viss förenkling och arbetsbesparing kan åstadkommas genom att höja vissa beloppsgränser som ursprungligen tillkommit i förenklings- eller besparingssyfte, men som genom penningvärdets förändringar förlorat en del av den avsedda effekten.

Sveriges jordägareförbund:

I detta sammanhang vill Sveriges Jordägareförbund dessutom understryka behovet av ytterligare förenklingar av realisationsvinstbeskattningen. Inte minst för fastigheter av det slag som är anslutna till Sveriges Jordägareförbund – större lantbruksegendomar – erbjuder realisationsvinstbeskattningen stora praktiska svårigheter. Inom dessa egendomar förekommer ofta engångsvederlag för olika slags upplåtelse, ersättningar enligt naturvårdslagen, expropriationer och delavyttringar och tillskottsförvärv, substansminsknings- och värdeminskningsskatt, ändringar i indelningen i taxeringsenheter och registerfastigheter m. m. Allt detta gör att det i praktiken blir svårt eller omöjligt att tillämpa lagstiftningen exakt enligt föreskrifterna. Men en lagstiftning som ej kan tillämpas enligt sina föreskrifter är olämplig ur många synpunkter. Respekten för lagar och myndigheter undergrävas. Förluster uppkommer för skattskyldiga eller för samhället. Ytterligare förenklingar i realisationsvinstbeskattningen, framför allt i vad avser vinstberäkningen, bör därför förutsättningslöst övervägas.

2.2 Principen att gemensamt brukad egendom får behandlas som en fastighet (1.2.3)

I promemorian föreslås att huvudprincipen för beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust alltjämt bör vara att beräkningen skall baseras på de enheter som bildas vid fastighetstaxeringen. Med hänsyn till de ändringar som den nya fastighetstaxeringslagen medför föreslås samtidigt att möjlighet öppnas att i vissa fall utgå från en annan och större enhet. Har två eller flera taxeringsenheter inom samma kommun förvaltats och brukats som en enhet skall de enligt förslaget kunna få betraktas som en enhet – en fastighet – vid samtidig avyttring till samma köpare och vid tillämpning av delavyttringsreglerna. Bedömningen av om gemensamt brukande har förelegat eller inte skall i princip grundas på bestämmelserna om förvärvskällebegreppet i 18 § KL. Förslagen får särskild betydelse genom att de öppnar möjlighet att vid försäljning av en del av gemensamt brukad egendom beräkna ingångsvärdet för den försålda delen med utgångspunkt i värdenivån

vid försäljningstillfället (den s. k. alternativregel 1).

Flertalet remissinstanser delar uppfattningen att realisationsvinstberäkningen allttjämt i första hand skall göras särskilt för varje avyttrad taxeringsenhet eller del av taxeringsenhet. Samtidigt vitsordar de – utom länsstyrelsen i Västernorrlands län – att de nya fastighetstaxeringsbestämmelserna gör en utvidgning av fastighetsbegreppet vid realisationsvinstbeskattningen nödvändig. Förslaget att man skall ta hänsyn till vad som förvaltats och brukats som en enhet tillstyrks eller lämnas utan erinran av de flesta. RSV och många länsstyrelser vill dock begränsa möjligheten till gemensam beräkning i förhållande till förslaget. Länsstyrelserna i Örebro och Västernorrlands län avstyrker förslaget i denna del.

2.2.1 Remissinstanser som tillstyrker förslagen

Förslagen tillstyrks eller lämnas i stort utan erinran av *lantbruksstyrelsen*, *skogsstyrelsen*, *statens lantmäteriverk*, *kammarrätten i Göteborg*, *länsstyrelsen i Kalmar län*, *1976 års fastighetstaxeringskommitté*, *FAR*, *LO*, *LRF*, *SAF*, *Svenska kommunförbundet*, *Sveriges advokatsamfund*, *Sveriges fastighetsägareförbund*, *Sveriges industriförbund* och *TOR*. Flertalet av dem har utvecklat skälen för sitt ställningstagande.

Lantbruksstyrelsen:

I promemorian framhålls att huvudprincipen liksom hittills bör vara att taxeringsenheten betraktas som resultatenhets och fastighet vid beräkning av realisationsvinst.

Emellertid finns det av flera olika anledningar behov att göra avsteg från denna princip. Enligt styrelsens mening är behovet av undantagsregler särskilt framträdande i fråga om jordbruksfastigheter genom att de ofta under innehavstiden undergår förändringar genom tillköp och delavyttringar. Efter införandet av den nya fastighetstaxeringslagen kommer det också bli vanligare att flera taxeringsenheter ingår i en och samma brukningsenhet.

Enligt styrelsens bedömning synes de föreslagna ändringarna och tilläggen till undantagsreglerna täcka de situationer som uppkommer vid jord- och skogsbrukets yttre rationalisering. Styrelsen tillstyrker därför att de genomförs.

FAR:

Beträffande de föreslagna reglerna i sak vill FAR instämma i huvudprincipen att en anpassning av realisationsvinstbeskattningsreglerna till den nya fastighetstaxeringslagen krävs. Anpassningen måste göras på ett sådant sätt att ekonomiska och praktiska synpunkter beaktas samt att obehöriga skatteförmåner inte uppkommer. Det är FAR:s uppfattning att dessa aspekter beaktas i förslaget. Särskilt förtjänar påpekas att det är redovisningsmässigt riktigt att ha gemensam vinstberäkning då avyttringen omfattar flera taxeringsenheter, vilka framstår som en ekonomisk enhet eller eljest brukas gemensamt. Anknytningen till förvärvskällebegreppet på denna punkt kan i och för sig diskuteras, främst på grund av de oklarheter som

många gånger kan råda i praktiken om en eller flera förvärvskällor föreligger. Frågan om förvärvskällebegreppet är dock alltför omfattande för att tas upp i detta begränsade sammanhang, och FAR anser det rimligt att inte komplicera skattelagstiftningen ytterligare genom tillskapandet av ett särskilt "förvärvskällebegrepp" vid realisationsvinstbeskattningen.

LO:

Enligt LO:s uppfattning hade det problem som behandlas i utredningen kunnat lösas på ett sätt som bättre harmoniserar med skattelagstiftningen i övrigt om begreppet fastighet hade överensstämt med taxeringsenhet, dvs. om de olika taxeringsenheter som utgör en fastighet hade utgjort en taxeringsenhet. Med hänsyn till att en sådan förändring torde kräva betydande tid att genomföra och samtidigt ligger utanför det nu behandlade uppdraget finner LO att det förslag som utredningen framlägger i denna fråga i huvudsak kan accepteras. LO vill dock invända mot preciseringen av begreppet "samtida försäljning". Enligt LO:s mening skall detta tolkas så att för gemensam beräkning av realisationsvärde vid försäljning av flera taxeringsenheter skall försäljningen vara hänförlig till samma försäljningstillfälle och ej enbart till samma taxeringsår.

Lantbrukarnas skattedelegation:

I promemorian hävdas att fastighetsbegreppet enligt nuvarande realisationsvinstregler an knyter till taxeringsenhet. Som stöd härför åberopas att sistnämnda begrepp uttryckligen används i punkten 2 av anvisningarna till 35 § KL. I anvisningspunkten 2 a till 36 § används visserligen genomgående uttrycket "fastighet" men av förarbeten och praxis skulle dock enligt vad som sägs i promemorian kunna utläsas, att "fastighet" i detta sammanhang skall läsas som "taxeringsenhet".

Vad gäller uttalanden i förarbeten vill delegationen i första hand åberopa vad Realisationsvinstkommittén i SOU 1975:53 sagt på s. 122:

"Vi föreslår att beskattningsenheten vid realisationsvinstberäkningen alltid skall vara den taxeringsenhet, som gäller vid försäljningstillfället. Med fastighet skall således förstås vid försäljningstillfället gällande taxeringsenhet. Antingen försäljs en eller flera taxeringsenheter eller också är det fråga om försäljning av del av taxeringsenhet."

Uppenbart är att Realisationsvinstkommittén avsett att införa ett särskilt fastighetsbegrepp just för realisationsvinstberäkningen. Dess värre har denna avsikt inte formulerats i lagtext. Vid sådant förhållande framstår det som minst sagt tveksamt, om begreppet fastighet i just detta sammanhang kan ha någon annan innebörd än när det eljest förekommer i kommunal-skattelagen. Noteras kan att föredragande departementschefen i prop. 1975/76:180 på s. 127 lämnade följande bidrag till diskussionen:

"Det fastighetsbegrepp som används i skatterätten är identiskt med det civilrättsliga. När det i KL talas om fastighet avses alltså tillgångar som enligt jordabalken (JB) utgör fast egendom. Bestämmelserna i KL om fastighet skall dock i princip tillämpas även på byggnad, som är lös egendom (4 § KL)."

I avsnittet diskuteras fortsättningsvis huruvida man vid realisationsvinstbeskattningen skall utgå från den civilrättsliga indelningen i registerfastig-

heter eller från den skattemässiga indelningen i taxeringsenheter. Som utgångspunkt för övervägandena ställs uppfattningen, att den enhet, som skall ligga till grund för realisationsvinstbeskattningen, så nära som möjligt bör motsvara vad som med hänsyn till beskaffenhet och användning kan antas normalt vara föremål för omsättning på fastighetsmarknaden. Övervägandena leder fram till slutsatsen att huvudprincipen fortfarande bör vara, att realisationsvinstbeskattningen skall baseras på de enheter som bildas vid fastighetstaxeringen men att man måste ta ställning till om det i vissa fall finns behov att göra avsteg från denna princip.

Den påtalade begreppsförvirringen är enligt delegationens erfarenheter särskilt besvärande, när bestämmelserna i punkt 2 av anvisningarna till 35 § och i punkt 2 a 13:e stycket av anvisningarna till 36 § ställs mot varandra.

Om begreppet "fastighet" i 13:e stycket skulle äga samma innebörd som det civilrättsliga fastighetsbegreppet, skulle det s. k. delförsäljningsalternativ 1 i långa stycken degraderas till en död bestämmelse. Delegationen vill illustrera detta påstående genom nedanstående sammanställning, som visar några tänkbara variationer i fråga om fastighetsbildning och -taxering. Som jämförelse visas hur delförsäljningsalternativ 1 skulle utfallit om med "fastighet" avsetts dels taxeringsenhet, dels registerfastighet.

F = Registerfastighet

Te = Taxeringsenhet

	Förutsättning	Delförsäljningsalternativ 1 avser F	Delförsäljningsalternativ 1 avser Te
Alt 1.	En Te tillika en F delas i två Te. Avstyckning sker ej.	Tillämpligt	Ej tillämpligt
Alt 2.	En Te tillika en F delas i två Te och i två F.	Ej tillämpligt	Ej tillämpligt
Alt 3.	En F tillika en Te delas i två F. Ej uppdelning på Te.	Ej tillämpligt	Tillämpligt
Alt 4.	En Te, flera F. En F säljs.	Ej tillämpligt	Tillämpligt
Alt 5.	= 4 men sammanläggning sker före försäljning.	Tillämpligt	Tillämpligt

Kommentarer

Alt 1. Detta fall kan avse exempelvis överloppsbyggnader på en jordbruksfastighet, uthyrda för bostadsändamål. Det är givetvis helt i linje med lagstiftningens syfte, att reglerna är tillämpliga i detta alternativ. Detta gäller i minst lika hög grad de fall, där mindre jordbruksfastigheter nu kommer att enligt fastighetstaxeringslagen uppdelas i två taxeringsenheter.

Alt 2. Detta fall skiljer sig från alt 1 därigenom, att fastighetsägaren ombesörjt avstyckning före försäljningen. En ändring av fastighetsbegreppet hjälper inte. Dock bör delförsäljningsregeln på något sätt kunna göras tillämplig. Att avstyckning skett före försäljningen är ju en praktisk åtgärd som på intet sätt försvårar eller förhindrar tillämpning av delförsäljningsalternativ 1.

Alt 3. Detta fall kan rent praktiskt vara identiskt med alt 2 men av någon anledning har uppdelningen på taxeringsenheter ej skett – eller också har den nybildade fastigheten sålts samma år som den avstyeckades.

Alt 4. Detta fall visar kanske tydligast behovet av ett entydigt fastighetsbegrepp.

Alt 5. Ägaren kan i detta fall åstadkomma tillämpning av delförsäljningsalternativ 1 genom en sammanläggningsförrättning.

Ytterligare alternativ kan givetvis konstrueras.

Delegationen delar den uppfattning som redovisas i promemorian, nämligen att grundprincipen bör vara att taxeringsenheten skall utgöra den s. k. resultatenheten, men att man för att åstadkomma likformighet och materiell rättvisa vid behov skall kunna göra avsteg från denna princip.

Införandet av möjligheter till gemensam resultatberäkning skulle såvitt delegationen förstår leda till tillfredsställande resultat beträffande samtliga de fem alternativ, som delegationen ovan redovisat i en sammanställning. Vid sådant förhållande kan delegationen inte göra annat än understödja tankegångarna i promemorian.

Som delegationen redan framhållit --- har frågan om ett enhetligt begrepp för resultatenhet störst betydelse vid delavyttringar och framför allt vid tillämpningen av den s. k. alternativregel 1.

Vad som i promemorian anförs rörande tillämpningen av delförsäljningsalternativ 1 i det fall ett fastighetsinnehav uppdelats på flera taxeringsenheter ligger helt i linje med delegationens i tidigare sammanhang framförda uppfattning.

Sveriges advokatsamfund:

Samfundet gillar förslaget att den skattskyldige vid beräkning av realisationsvinst får utgå från gemensamt brukade fastigheter eller delar därav, som om brukningsenheten utgjorde en enda fastighet.

Den föreslagna alternativregeln förutsätter samtidig avyttring till samma köpare. Det kan i och för sig vara tänkbart att det för en försäljning av flera tidigare såsom en förvaltningsenhet fungerande fastigheter kan vara den enda möjliga praktiska lösningen att delar säljs till olika köpare. Det bör därför enligt samfundets mening övervägas om det inte för en tillämpning av den föreslagna regeln vore tillräckligt att avyttringen sker samtidigt, oavsett om den sker till en eller flera köpare.

Sveriges fastighetsägareförbund:

Förbundet biträder det i promemorian framförda förslaget, att man även vid beräkning av realisationsvinst skall äga rätt att tillämpa ett utvidgat förvärvskällebegrepp för taxeringsenheter belägna inom samma kommun och som står under gemensam ledning, förvaltning och drift. Förslaget är, enligt förbundet, en logisk konsekvens av den ändring av förvärvskällebegreppet som beträffande inkomst av hyresfastigheter genomfördes 1979.

2.2.2 Remissinstanser som vill begränsa möjligheten till gemensam beräkning

Som ovan nämnts instämmer samtliga länsstyrelser utom länsstyrelsen i Västernorrlands län i promemorians slutsats att de nya fastighetstaxeringsbestämmelserna kräver en ändring av fastighetsbegreppet vid realisationsvinstbeskattningen. Flertalet godtar också att man utvidgar fastighetsbegreppet med hänsyn till de fall då egendom har förvaltats och brukats gemensamt. Vad de flesta länsstyrelser vänder sig mot är att någon tidsgräns inte har satts ut. De har också anmärkt att förslaget medför en alltför stor valfrihet och möjlighet till växling mellan olika beräkningsmetoder. Några anför också att förslaget öppnar möjligheter till kringgåendetransaktioner. Man förutser dessutom tillämpningssvårigheter, främst beträffande beräkningen av konsumerat ingångsvärde.

RSV anser att förslaget kommer att medföra tillämpningsproblem. Om det ändå genomförs vill RSV av kontrolltekniska skäl att hänsyn bör tas endast till ett gemensamt brukande under de senaste fem åren före beskattningsåret.

Länsstyrelsen i Malmöhus län:

Enligt promemorian (s. 49), borde i princip fordras att gemensamt brukande förelegat under en relativt betydande del av innehavstiden. Av praktiska skäl bör man dock enligt förslaget kunna nöja sig med att sådan gemensamhet föreligger vid försäljningstillfället eller kan visas ha förelegat tidigare under den skattskyldiges innehav. Länsstyrelsen finner det inte tillfredsställande att det skulle räcka med gemensamt brukande vid försäljningstillfället. I praktiken skulle en sådan bestämmelse komma att medföra att taxeringsmyndigheterna skulle få godta varje påstående om gemensamt brukande. Länsstyrelsen anser det därför rimligt att kräva bevisning om gemensamt brukande under viss tid fram till försäljningen eller tidigare under innehavet, även om ett sådant krav kan antas komma att medföra praktiska svårigheter.

Enligt förslaget skall det vara den skattskyldige som själv avgör när realisationsvinstberäkningen skall göras som om den gemensamt brukade egendomen utgjorde en enda fastighet. Förslaget ger i denna del – liksom när det gäller gemensamt brukande vid försäljningstillfället – utrymme för dispositioner som inte är enbart sakligt motiverade. Om den skattskyldige förvärvat egendomen genom benefikt fång, föreslås det räcka att gemensamt brukande har förelegat under den tid som infallit efter närmast föregående onerösa fång. Enligt länsstyrelsens bedömning kan en sådan lösning komma att medföra alltför stora svårigheter i bevis- och kontrollhänseende, eftersom bedömningen kan komma att grundas på omständighet långt tillbaka i tiden. Länsstyrelsen ifrågasätter därför om inte någon form av tidsmässig begränsning erfordras.

Länsstyrelsen delar uppfattningen i promemorian (s. 45) att användning av alternativregel I vid avyttring av en del av ett fastighetskomplex är motiverad när inköps- och förbättringskostnaderna är gemensamma för den sålda och behållna egendomen. Är så inte fallet synes däremot ett fritt utnyttjande av denna regel inte befogat.

Länsstyrelsen i Värmlands län:

I det följande vill länsstyrelsen främst beröra några problem som uppkommer vid delavyttring av fastighet. Problemen har sin grund i lagstiftningens komplexitet. Reglerna är så pass invecklade att de vällar betydande tolknings- och tillämpningssvårigheter både för de skattskyldiga och för taxeringsnämnderna.

Problemen i en inte alltför ovanlig situation kan belysas med ett enkelt exempel. Antag att en person under 1965 ärvt en jordbruksfastighet som arvlåtaren förvärvat genom köp före 1952. Vid delavyttring under 1980 kan fastighetsägaren beräkna omkostnadsbeloppet genom en proportionering av fastighetens anskaffningskostnad (metod 1). Han kan då välja mellan tre olika alternativ för sin beräkning, nämligen 150 procent av antingen 1952, 1960 eller 1964 års taxeringsvärde. Fortsätter han att göra delavyttringar under kommande år lär han vara oförhindrad att ändra beräkningsmetod genom att i stället beräkna omkostnadsbeloppet för den avyttrade fastighetsdelen med ledning av värderelationerna vid avyttringstillfället (metod 2) eller behålla samma beräkningsmetod som vid den första delavyttringen men utgå från taxeringsvärdet ett annat år. Beräkning av anskaffningskostnaden kan alltså ge olika resultat vid varje delavyttring trots att det gäller samma fastighet. Det måste anses angeläget att den liggare som skall föras över delavyttringar enligt 57 § 1 mom. andra stycket taxeringskungörelsen ger klara besked om de belopp med vilka fastighetens ingångsvärde minskat genom varje delavyttring. Sker en slutlig avyttring av fastigheten blir det då tämligen enkelt att få fram en uppgift om hur stor del av ingångsvärdet som sammanlagt konsumerats. Detta förutsätter emellertid att den skattskyldige är bunden av den beräkning han gjorde vid den första delavyttringen och att han under återstoden av innehavstiden inte får ändra beräkningsgrund. Länsstyrelsen anser att lagstiftningen bör kompletteras med en regel av denna innebörd.

I promemorian föreslås att beräkning av anskaffningskostnad normalt skall baseras på taxeringsenheten. Länsstyrelsen ifrågasätter lämpligheten av en sådan ordning. En följd av den nya fastighetstaxeringslagen kommer sannolikt att bli att befintliga taxeringsenheter i många fall kommer att delas upp på flera enheter. Inte minst gäller detta jordbruksfastigheter med mark för fritidsbebyggelse. I Värmlands län hyr ett stort antal ägare av jordbruksfastigheter ut tomter för fritidsbebyggelse. Försäljning av tomter kan förekomma från tid till annan. Det kan också förekomma att mark från fastigheten upplåts till vägar och kraftledningsgator.

Enligt fastighetstaxeringslagen skall varje uthyrd tomt som inte ingår i ett sammanhängande område bilda en egen taxeringsenhet. Försäljs en enstaka tomt behöver några nämnvärda svårigheter att beräkna anskaffningskostnaden knappast uppkomma. Avyttras flera tomter från skilda taxeringsenheter utan att fråga är om en rörelsemässig verksamhet eller upplåts markområden kan det emellertid uppstå betydande problem både att bedöma från vilka taxeringsenheter områdena kommer och att i varje enskilt fall beräkna anskaffningskostnaden. Det vore därför en klar fördel om anskaffningskostnaden i sådana situationer alltid kunde beräknas med utgångspunkt från förvaltningsenheten i sin helhet i stället för taxeringsenheten. Länsstyrelsen anser att detta bör vara huvudregel.

Länsstyrelsen i Stockholms län:

I promemorian föreslås att två eller flera taxeringsenheter under vissa förutsättningar skall kunna betraktas som en fastighet. Rent allmänt är det en nackdel med regler som bryter mot det system för beskattningen som byggts upp. Man får här ett i förhållande till andra bestämmelser betydligt vidgat förvärvskällebegrepp. Att fastighet i skattelagstiftningen får olika betydelse är givetvis en omständighet som kan ge upphov till begreppsförvirring. Behovet av en gemensam vinstberäkning i de fall förslaget tar sikte på väger dock tungt. När det gäller huvudprincipen tillstyrker därför länsstyrelsen den lösning som valts i promemorian.

På ett par punkter anser dock länsstyrelsen att det finns behov av kompletterande regler.

Enligt förslaget skall man som vid annan realisationsvinstberäkning kunna i princip gå tillbaka hur långt som helst i tiden för att bestämma ingångsvärdet. I praktiken kan det i vart fall många gånger bli fråga om 20–30 år. Av naturliga skäl kan det stöta på svårigheter att följa upp förändringar långt tillbaka i tiden. Någon tidsgräns borde därför finnas. Det kan vara lämpligt att gränser sätts så att de två senaste allmänna fastighetstaxeringarna beaktas.

En för flera fastigheter gemensam realisationsvinstberäkning kan, som länsstyrelsen ser det, öppna möjligheter till kringgåendetransaktioner. Så kan t. ex. en försäljning av en taxeringsenhet med ett högt saluvärde kombineras med en försäljning av en taxeringsenhet som inte har något större värde och inte heller är begärlig för köparen. Därefter återköps den sistnämnda taxeringsenheten. På så sätt har vinsten på den fastighetsdel som egentligen var avsedd att avyttras kunnat bringas ned. En regel som tar sikte på återköpsfallen bör enligt länsstyrelsens mening införas.

Förslaget ger vidare upphov till vissa komplikationer av mera administrativ art. Länsstyrelsen för en liggare över delavyttringar. De anteckningar som skall göras i liggaren kommer nu att öka betydligt. Delavyttringar där flera fastigheter är inblandade innebär dessutom en ökad svårighetsgrad i detta arbete.

Över huvud taget innebär det stora svårigheter för länsstyrelsen att hålla olika slag av liggare, register för konton osv. aktuella. En hel del har tillkommit genom senare års lagstiftning. Visserligen skall taxeringsnämnderna lämna uppgifter, men ofta krävs ändå att man har deklARATIONEN till hands för vissa kontroller i samband med att anteckningar skall föras in. Deklarationsmaterialet skall dessutom vara tillgängligt för en rad andra ändamål. Vidare har den längre taxeringsperioden inneburit att åtkomsten av deklaramaterialet för annat än den egentliga granskningen försvårats. Inte minst för att rättsförkluster inte skall uppstå finner länsstyrelsen det angeläget att manuell taxering för liggare, register och liknande som har betydelse för följande taxeringar så snart som möjligt överges. Uppgifterna bör i stället dataregistreras och tas fram årligen på taxeringsavin alternativt vara tillgängligt via terminal. Delavyttringsbyggaren kanske inte är vad som i detta sammanhang förorsakar mest arbete men länsstyrelsen har ändå ansett sig i ett vidare perspektiv böra påtala de konsekvenser i form av extra arbetsbelastning denna hantering för med sig.

Länsstyrelsen i Södermanlands län:

Förslaget att två eller flera taxeringsenheter under vissa förutsättningar skall kunna betraktas som en fastighet vid realisationsvinstbeskattningen medför förenklingar för såväl den enskilde som skattemyndigheterna. I många fall kan vidlyftiga utredningar om de olika taxeringsenheternas anskaffningskostnad, arealer, fördelning av förbättringskostnader m. m. undvikas.

Förslaget innebär emellertid även ett avsteg från principen att fiktiv förlust, dvs. i detta fall att indexuppräknad anskaffningskostnad överstiger försäljningspriset, inte skall kunna kvittas mot realisationsvinster. Genom en gemensam realisationsvinstberäkning för flera taxeringsenheter kan en utjämning ske av på så sätt uppräknad förlust mot vinster, som skulle framkommit vid en beräkning av varje enhet för sig. I vissa områden, t. ex. i närheten av större tätorter, kan några taxeringsenheter i ett fastighetsbestånd få en betydligt snabbare värdestegring än andra. För att undvika beskattning av vinster vid försäljning av en eller ett fåtal taxeringsenheter öppnas möjlighet för fastighetsägaren att avyttra samtliga enheter, kvitta "förluster" mot vinster, och senare återköpa delar av det sålda fastighetsbeståndet.

Den negativa effekt av den föreslagna bestämmelsen som här påtalats kan jämföras med tidigare diskuterade problem med återköp av bostadsbyggnad med tomt i samband med realisationsvinstgrundande försäljning av hela fastigheten. Återköpsfallen har diskuterats avseende det fasta 3 000-kronorstillägget (prop. 1975/76:180 s. 136). Departementschefen ansåg då att återköpen i det sammanhanget innebar ett kringgående av skattelag. Han avstod emellertid från att framlägga några särskilda förslag för att hindra återköpen. Även en expertgrupp inom företagsskatteberedningen hänförde återköpen till sådana fall på vilka den föreslagna generella skatteflyktsklausulen borde vara tillämplig (SOU 1975:77; s. 167). Frågan har ännu inte lösts lagstiftningsvägen.

De fördelar som uppnås genom den föreslagna bestämmelsen kan dock anses överväga nackdelarna, särskilt som antalet taxeringsenheter som sambrukas antas öka väsentligt vid 1981 års allmänna fastighetstaxering. Länsstyrelsen vill därför inte motsätta sig en sådan ändring av fastighetsbegreppet i realisationsvinstreglerna. Det är emellertid otillfredsställande att de nya reglerna, redan innan de genomförts, kan visas ge anledning till transaktioner som närmast får betraktas som kringgående av skattelag. För att begränsa nämnda möjlighet med återköp föreslår länsstyrelsen att en bestämmelse införs om förbud mot gemensam realisationsvinstberäkning vid återköp inom viss tid – förslagsvis två à tre år.

Länsstyrelsen i Gävleborgs län:

Under innehavstiden kan fastighetsägaren växla mellan huvudregeln och alternativregeln vid redovisning av resultat av delavyttringar. Detta kommer att komplicera beräkningen av det återstående omkostnadsbelopp som får avdragas vid avyttringen av återstoden av fastigheten eller vid avyttringen av en i bruknings- eller förvaltningsenheten ingående fastighet.

Länsstyrelsen föreslår, att sextonde stycket av punkt 2 a av anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen anpassas till de föreslagna reglerna för beräkning av omkostnadsbelopp vid delavyttringar.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län:

Länsstyrelsen anser – i likhet med vad som föreslagits – att praktiska skäl talar för att en – – – gemensam realisationsvinstberäkning skall få ske om den skattskyldige önskar detta. Svårigheter kan emellertid uppstå ur kontrollsynpunkt om förhållanden långt tillbaka i tiden får återopas. En tidsgräns bör övervägas.

Länsstyrelsen i Kristianstads län:

Enbart den omständigheten att det sålda området någon gång under innehavstiden brukats tillsammans med kvarvarande område anser länsstyrelsen inte vara tillräckligt för att gemensam resultatberäkning skall få göras. Det är ofta fråga om långa innehavstider och det är då svårt för taxeringsmyndigheterna att konstatera om och hur det gemensamma brukandet skett. Av kontrollskäl föreslås därför att endast om gemensamt brukande förekommit under de sex senaste åren före avyttringen bör gemensam resultatberäkning få göras.

RSV:

Den i promemorian föreslagna lagändringen innebär bl. a. en ökad möjlighet att använda reglerna för delavyttring. RSV vill dock understryka att de framförda förslagen kommer att medföra åtskilliga tillämpningsproblem. Osäkerhet kommer att föreligga om storleken av konsumerat ingångsvärde, vilket är en väsentlig rättssäkerhetsfråga.

Svårigheter kommer också att uppstå när det gäller att kontrollera om den skattskyldige verkligen brukat viss egendom gemensamt någon gång under innehavstiden. Detta gäller speciellt när sambrukning förekommit, men upphört sedan lång tid tillbaka. Även om man knyter an till förvärvskällebegreppet i 18 § kommunalskattelagen (KL.) finns det risk för segslitna diskussioner mellan de skattskyldiga och taxeringsmyndigheterna om vilken omfattning förvärvskällan kan ha haft. Om man som hittills vid realisationsvinstberäkningen strikt håller sig till taxeringsenheten undgår man detta problem.

Enligt 57 § 1 mom. taxeringskungörelsen skall det föras en s. k. delavyttringsloggare. Redan i dag har det visat sig svårt att föra den. Ytterligare svårigheter skulle uppstå om man införde delavyttringsregler på gemensamt brukad egendom. En fastighet kan vid ett tillfälle ha ingått i en grupp fastigheter som då brukats gemensamt. Vid ett senare tillfälle kan den ha ingått i en annan grupp av fastigheter. I en sådan situation kan det bli mycket komplicerat att hålla reda på hur mycket som kan ha konsumerats av ett ursprungligt ingångsvärde, särskilt om det förflyter många år mellan förändringarna i innehavet.

Om promemoriaförslagen i denna del ändå anses böra föranleda lagstiftningsförslag vill RSV anföra följande.

I promemorian (s. 49) föreslås för att gemensamt brukande skall föreligga att det räcker med att sådan gemensamhet föreligger vid försäljningstillfället eller visas ha förelegat tidigare under den skattskyldiges innehavstid. Vid benefikt förvärv skulle det räcka med gemensamt brukande under den tid som infallit närmast efter föregående onerösa förvärv.

RSV anser att en sådan bestämmelse är för vittomfattande. Någon kontroll av om ett uppgivet gemensamt brukande verkligen skett i gången tid torde knappast kunna ske. Deklarationsmaterialet sparas normalt högst sex år

efter taxeringsårets utgång (50 § 2 mom. taxeringslagen). RSV förordrar därför att en bortersta tidsgräns införs. Hänsyn bör tas endast till gemensamt brukande under de senaste fem åren före beskattningsårets ingång.

2.2.3 Remissinstanser som avstyrker förslagen eller föredrar en annan lösning

Länsstyrelsen i Västernorrlands län:

En av de mera klara bestämmelserna i lagstiftningen är att resultatberäkning skall ske per taxeringsenhet vilket torde ha trängt in i det allmänna medvetandet. Enligt de regler som skall tillämpas vid 1981 års allmänna fastighetstaxering kommer i vissa fall nu bestående taxeringsenheter med beskattningsnaturen jordbruksfastighet att delas upp i flera taxeringsenheter. Någon del av den tidigare taxeringsenheten kommer därvid att taxeras som annan fastighet och återstoden som jordbruksfastighet. Inkomstberäkningen skall därefter vid taxeringen ske för varje taxeringsenhet för sig i inkomstslaget annan fastighet resp. jordbruksfastighet. Det framstår därför som naturligt att separat vinstberäkning sker för varje särskild taxeringsenhet även om hela fastighetsinnehavet avyttras på en gång. De praktiska problem såsom att fördela förbättringskostnader på de olika taxeringsenheterna vid separat vinstberäkning per taxeringsenhet kan bemästras.

Länsstyrelsen anser inte att tillräckligt starka skäl för nya bestämmelser inom området föreligger.

Om emellertid ändring sker bör de nya reglerna i fråga om gemensam resultatberäkning för flera taxeringsenheter i sambruk göras tvingande och således inte tillämpas endast om den skattskyldige så önskar. Det blir därigenom ett åliggande för taxeringsnämnderna att utreda om fastighetsförsäljningar som omfattar flera taxeringsenheter skall medföra en resultatberäkning i stället för resultatberäkning per taxeringsenhet. Det kan nämligen befaras att det inte sällan kommer att inträffa att den skattskyldige sedan taxeringarna vunnit laga kraft får klart för sig att en gemensam resultatberäkning för flera sambrukade taxeringsenheter skulle ha givit ett förmånligare resultat än deklarerad resultatberäkning per taxeringsenhet.

Länsstyrelsen i Örebro län:

Ett genomförande av förslaget på sätt som närmare utvecklats i promemorian skulle medföra många tillämpnings- och tolkningsproblem och dessutom kräva en avsevärd arbetsinsats för kontroll av lämnade uppgifter. Hur skall man kunna kontrollera att en självständig registerfastighet, som nu utgör en egen taxeringsenhet, någon gång under t. ex. 40-talet förvaltats och brukats tillsammans med en av ägaren dessutom ägd jordbruksfastighet? Troligen måste man i det praktiska arbetet utan närmare utredning acceptera ett sådant påstående i stället för att lägga ned ett tidsödande arbete på att utreda ägarförhållanden, fastighetsbildning (ändrade fastighetsbeteckningar kan försvåra arbetet ytterligare) m. m. för att om allt stämmer så långt ändå bli tvungen att godta påståendet eftersom någon säker kontroll av sambruket ej kan ske.

Vid samtidig avyttring av flera taxeringsenheter till samma köpare kommer således genom kravet att enheterna brukats och förvaltats tillsammans att uppstå nya problem. Länsstyrelsen är dock medveten om att genom de ändrade fastighetstaxeringsreglerna måste fastighetsbegreppet

ändras. Länsstyrelsen föreslår därför att bestämmelserna i stället utformas enligt följande. Fastigheter eller delar av fastigheter, som vid försäljningstillfället ingår i samma förvärvskälla, samt sådana vid fastighetstaxering till särskild taxeringsenhet utbrutna delar från i förvärvskällan ingående fastigheter, vilka ej avstyckats till självständiga registerfastigheter, får betraktas som en enda fastighet vid samtidig försäljning till samma köpare. Härigenom skulle kontrollproblemen undvikas.

Exempel:

I förvärvskällan ingår		Beskattningsnatur
Andersholm 1:2	(1)	Jordbruksfastighet
Andersholm 1:3	(2)	„
Andersvik 1:4, del av	(3)	„

Ägaren av jordbruksfastigheterna äger dessutom Andersvik 1:4, del av (4) och Andersholm 1:24 (5), båda med beskattningsnaturen annan fastighet. Fastigheterna (1)–(4) bör enligt de av länsstyrelsen föreslagna bestämmelserna trots olika beskattningsnatur betraktas som en enda fastighet vid samtidig försäljning till samma köpare. Fastigheten (5) bör däremot vid en sådan försäljning betraktas som en egen fastighet. — —

Bestämmelsen att betrakta fastigheter i ett fall som detta som en enda fastighet bör dock precis som föreslås inte vara tvingande.

I promemorian föreslås att om flera taxeringsenheter under innehavet förvaltats och brukats tillsammans bör bruknings- eller förvaltningsenheten vid samtidig avyttring till samma köpare får dessa i vissa fall betraktas som en enda fastighet vid tillämpning av delavyttringsreglerna. Länsstyrelsen vill absolut avstyrka detta förslag med hänsyn till bl. a. de kontrollproblem som angetts ovan under 1.3. En sådan regel skulle dessutom medföra en inte obetydlig ökning av antalet delavyttringar. Reglerna föreslås även vara icke tvingande vilket medför att antalet varianter på hur beskattningen kan ske ökar och därigenom blir lagstiftningen på detta område än mer svåröverskådlig. Följden blir onekligen även att mer personalresurser måste avsättas för att utföra noteringarna i delavyttringsloggaren. Med den knapphet på sådana resurser som det är i dagens läge, medför detta att resurser måste tas från den egentliga gransknings- och revisionsverksamheten på taxeringsenheten. Bestämmelserna är nämligen så krångliga att handläggande personal inte bara måste utföra granskningen utan även i detalj avgöra vad som egentligen skall noteras i delavyttringsloggaren. — —

Med viss tveksamhet vill länsstyrelsen tillstyrka en utformning av fastighetsbegreppet även vid delavyttring enligt det förslag till bestämmelser som länsstyrelsen fört fram och som exemplifierats ovan.

Länsstyrelsen framhåller vidare att promemorian inte berör de problem som uppkommer vid bedömningen av hur stor del av ingångsvärdet som skall anses ha konsumerats vid en delavyttring. Länsstyrelsen anser att lagtext och förarbeten på denna punkt är oklara och efterlyser förtydligande regler.

2.3 Beloppsgräns och 3 000-kronorstillägg vid delavyttring (1.2.3)

I promemorian konstateras att nuvarande huvudregel för delavyttringar torde innebära att rätten till avdrag för förbättringskostnader liksom rätten till 3 000-kronorstillägg för bostadsbyggnad bedöms med hänsyn enbart till

förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen oberoende av förhållandena på den behållna egendomen. I promemorian föreslås att i stället förhållandena på hela fastigheten skall beaktas. Om 3 000-kronorstillägg har medgivits vid en delavyttring borde enligt promemorian i princip gälla att en bostadsbyggnad på den återstående fastighetsdelen berättigar till 3 000-kronorstillägg endast för tiden efter delavyttringen. Av praktiska skäl föreslås emellertid att i en sådan situation den resterande byggnaden på vanligt sätt skall berättiga till avdrag för hela den tid den har funnits på fastigheten.

Samtliga remissinstanser som yttrat sig i denna del tillstyrker förslaget eller lämnar det utan erinran såvitt det avser rätten till avdrag för förbättringskostnader.

Såvitt gäller 3 000-kronorstillägget har flertalet remissinstanser, nämligen riksskatteverket, kammarrätten i Göteborg, länsstyrelserna i Malmöhus, Göteborgs och Bohus, Älvsborgs, Örebro samt Gävleborgs län och Sveriges fastighetsägareförbund tillstyrkt förslaget eller lämnat det utan erinran. Länsstyrelsen i Örebro län ser dock helst att rätten till 3 000-kronorstillägg tas bort helt. Länsstyrelsen i Kalmar län vill att hänsyn till förhållandena på hela fastigheten skall tas fullt ut, dvs. en bostadsbyggnad på den resterande fastighetsdelen skall berättiga till avdrag endast för tiden efter delavyttringen. Länsstyrelsen anför:

Såsom påpekas i promemorian är det emellertid principiellt riktigast att medge 3 000-kronorstillägg endast för tid efter det att delavyttringen gjordes. Även starka sakskalet talar för detta, eftersom den i promemorian föreslagna lösningen enligt länsstyrelsens mening medför alltför generösa beskattningskonsekvenser. De praktiska svårigheterna med den principiellt sett riktigaste lösningen kan inte vara på något sätt omöjliga att komma till rätta med.

Negativa till förslaget såvitt avser 3 000-kronorstillägget är Sveriges advokatsamfund, lantbrukarnas skattedelegation, SAF och Sveriges industriförbund. De anför:

Sveriges advokatsamfund:

Eftersom förslaget inte syftar till skatteskärpningar ifrågasätter samfundet om huvudregeln för delavyttringar bör ändras så till vida att --- rätten till 3 000-kronorstillägget måste bedömas med hänsyn till förhållandena på hela fastigheten. Beträffande 3 000-kronorstillägget torde rättsläget efter 1976 års lagstiftning, som anges i promemorian s. 30, vara att sådant tillägg skall medges om det på avyttrad fastighetsdel finns en i sammanhanget godtagbar bostadsbyggnad, oavsett att det på behållen mark finns en annan bostadsbyggnad som före försäljningen utgjorde huvudbyggnad för fastigheten som helhet. Enligt förslaget skulle fortsättningsvis 3 000-kronorstillägg vägras för bostadsbyggnad på avyttrad fastighetsdel om byggnaden vid försäljningstillfället inte var att betrakta som huvudbyggnad på fastigheten som helhet. En ändring bör i detta sammanhang endast ske om det är nödvändigt med hänsyn till det ovan behandlade alternativförslaget om brukningsenhet.

Lantbrukarnas skattedelegation:

Delegationen har aldrig hyst uppfattningen att den före 1976 gällande ordningen var den riktiga. Avyttrar man en funktionsduglig bostadsbyggnad bör rätt till fasta tillägg föreligga oavsett om man före försäljningen ombesörjt avstyckning och oavsett om byggnaden med tomt utgör särskild taxeringsenhet. Detta synsätt ligger i linje med det fasta tilläggets syfte såsom det formulerats i prop. 1967:153, nämligen att undanta mindre realisationsvinster på egna hem, villor och vanliga jordbruk från beskattning. Delegationen motsätter sig därför i denna del förslaget i promemorian.

Delegationen vill dock inte överdriva frågans betydelse. Rätten att betrakta ett helt fastighetskomplex som resultatenhet skall enligt förslaget vara frivilligt. Om en skattskyldig ombesörjer avstyckning eller i vart fall särtaxering före avyttringen kan han alltså erhålla rätt till fasta tillägg genom att hantera enbart den nybildade taxeringsenheten som resultatenhet.

SAF och *Sveriges industriförbund* uppehåller sig särskilt vid det fallet att en jordbruksfastighet, som är en självständig registerfastighet men ingår i en större taxeringsenhet, säljs. De anför:

Hittills har i sistnämnda fall 3 000-kronorstillägg utgått vid försäljning av registerfastigheten. Enligt promemorieförslaget skall däremot huvudregeln vid delavyttringar ändras därhän att rätten till 3 000-kronorstillägg skall bedömas med hänsyn till förhållandena på hela taxeringsenheten. Eftersom taxeringsenheten i det aktuella fallet består av ett antal jordbruksfastigheter får alltså 3 000-kronorstillägg beräknas endast om huvudbyggnaden på den försålda registerfastigheten också kan anses utgöra huvudbyggnad för samtliga i taxeringsenheten ingående registerfastigheter. Enligt vår mening innebär promemorieförslaget i detta hänseende en omotiverad, kraftig skärpning av realisationsvinstreglerna och dessutom en praktiskt ohanterlig ordning. Vi avstyrker därför förslaget i denna del.

2.4 5 000-kronorsavdraget vid fastighetsreglering m. m. (1.3.1)

Kontanersättningar som utgår vid förrättningar enligt fastighetsbildningslagen utlöser i vissa fall realisationsvinstbeskattning. Ett särskilt avdrag på 5 000 kr. medges dock. I promemorian föreslås att bestämmelserna om 5 000-kronorsavdraget ändras så att det klart framgår att kontanterställningar upp till 5 000 kr. alltid skall undantas från beskattning. I syfte att undanröja vissa tröskeeffekter föreslås vidare att de bestämmelser som avser ersättningar över 5 000 kr. får följande lydelse.

Om ersättningen i pengar vid sådana marköverföringar överstiger 5 000 kr., skall som skattepliktig inkomst tas upp så stor del av hela realisationsvinsten, som ersättningen i pengar minskad med 5 000 kr., utgör av det totala vederlaget för fastigheten minskat med 5 000 kr., dock att den skattepliktiga inkomsten inte skall tas upp till högre belopp än som motsvarar den del av ersättningen i pengar som överstiger 5 000 kr.

Flertalet remissinstanser tillstyrker förslaget eller lämnar det utan erinran utan någon närmare motivering. Erinringar mot förslaget framförs av

lantbruksstyrelsen, lantmäteriverket, SAF och Sveriges industriförbund. Lantbruksstyrelsen vill att avdraget höjs till 10 000 kr. I likhet med lantmäteriverket, SAF och Sveriges industriförbund anser styrelsen vidare att promemorieförslaget inte lyckats lösa problemet med tröskeleffekter tillfredsställande.

Lantbruksstyrelsen:

Styrelsen finner det mycket angeläget med klargörandet att ersättningar under 5 000 kr. inte ger anledning till beskattning, men anser att beloppsgränsen bör höjas. När den tillkom 1971 var det för att markägare och myndigheter skulle slippa arbetet med beräkning av småbelopp, särskilt vid större strukturrationaliseringsprojekt i Kopparbergs län. Genom penningvärdets förändring har värdet sedan dess i stort sett halverats. Värdet av skog och skogsmark har samtidigt tredubblats. Beloppet bör därför höjas till minst 10 000 kr. Då frekvensen av sådana projekt är relativt låg medför en sådan ändring endast obetydligt skattebortfall, samtidigt som stimulanseffekten i rationaliseringsarbetet behålles.

Styrelsen delar uppfattningen att tröskeleffekter bör undvikas i övergången från skattefria till skattepliktiga ersättningar men anser att effekten av den föreslagna regeln är blygsam. Vid en avvägning av fördelarna mot nackdelarna med ytterligare en bestämmelse i regelkomplexet anser styrelsen att förslaget ej bör genomföras. Det synes ha betydelse endast i de fall då hela vederlaget utgår kontant och ligger i intervallet 5 000–10 000 kr. I de fall markvederlag utgår har den endast liten betydelse. Den påtalade tröskeleffekten har praktisk betydelse endast i de fall då hela vederlaget utgår i pengar. En effektivare utjämning som mera liknar den som erhålles då markvederlag också utgår kan åstadkommas genom att ändra den nu gällande regeln på så sätt att om penningersättningen överstiger 10 000 (5 000) kr. skall som skattepliktig inkomst tas upp så stor del av hela realisationsvinsten som ersättningen i pengar minskad med 5 000 kr. utgör av det totala vederlaget för fastigheten. Med en sådan ändring bibehålles visserligen en mindre tröskeleffekt, och den beskattade delen av realisationsvinsterna blir något lägre, särskilt i de fall då hela vederlaget utgår i pengar. Mot detta skall ställas värdet av den stimulans till engagemang i strukturrationaliseringsprojekt och den förenkling som vinnes. Konsekvenserna av denna beräkningsmodell belyses närmare i bifogade promemoria.

Styrelsen anser för sin del att ändringar av detta slag kan betraktas som tekniska och föreslår att möjligheterna att vidta de föreslagna ändringarna undersöks närmare. Enligt styrelsens mening skulle sådana ändringar underlätta genomförandet av större strukturrationaliseringsprojekt, särskilt i Kopparbergs län.

I den nämnda promemorian sägs följande.

Vid fastighetsreglering utgår ersättning för avstådd mark antingen i form av mark och/eller pengar. Beräkning av skattepliktig realisationsvinst i sådana fall sker enligt reglerna i anvisningarna till 35 § KL. Enligt anvisningarnas regler beräknas hur stor del av vinsten som skall tas upp som skattepliktig inkomst när förhållandet mellan markvederlag och penningersättning varierar.

I departementspromemorian Ds B 1980:9 föreslås vissa ändringar av dessa regler för att undvika tröskeleffekter.

Här nedan redovisas effekten av ett alternativ till dessa regler som innebär

att någon skatteberäkning inte görs om penningersättningen är 10 000 kr. eller lägre. Vidare skall som skattepliktig inkomst tas upp så stor del av hela realisationsvinsten som ersättningen i pengar, minskad med 5 000 kr. utgör av det totala vederlaget för fastigheten. I tabellen här nedan har förutsatts att vinsten utgör 40 % av det totala vederlaget.

Totalt vederlag tkr.	Penningersättning tkr	Vinst (40 % av tot. vederlag) tkr.	Skattepliktig inkomst		
			Nuv. regler tkr.	Ds B 1980:9 tkr.	PM 1980-09-12 tkr.
5	5	2	0	0	0
6	6	2,4	2,4	1	0
8	8	3,2	3,2	3	0
10	10	4	4	4	0
20	20	8	8	8	6
50	50	20	20	20	18
100	100	40	40	40	38
200	200	80	80	80	78,4
10	5	4	0	0	0
12	6	4,8	0,7	0,7	0
16	8	6,4	1,8	1,8	0
20	10	8	2,7	2,7	0
50	25	20	8,9	8,9	8
100	50	40	19	19	18
200	100	80	39	39	38

Lantmäteriverket:

Det är tillfredsställande att promemorian föreslår en lösning av det problem som LMV tidigare har pekat på när det gäller 5 000-kronorsregeln. Den lösning som föreslås för de fall då ersättningen i pengar inte överstiger 5 000 kr. ligger helt i linje med de ursprungliga intentionerna med 5 000-kronorsavdraget och tillstyrks.

Förslaget i fråga om ersättningar över 5 000 kr. har emellertid enligt LMV:s uppfattning inte utformats så att den i promemorian redovisade ambitionen att undgå tröskeeffekter tillgodoses. I stället uppkommer tröskeeffekter som inte förefaller godtagbara. LMV kan därför inte biträda förslaget på denna punkt. Enligt LMV:s bedömning får man en ändamålsenlig lösning om man konstruerar proportioneringsregeln så att till skattepliktig inkomst upptas så stor del av hela realisationsvinsten, som ersättningen i pengar minskad med 5 000 kr., utgör av det totala vederlaget utan reducering med 5 000 kr. Detta förslag innebär att man vid beräkning av den skattepliktiga vinsten drar av 5 000 kr. i täljaren men inte i nämnaren. Någon särskild tilläggsföreskrift för att motverka tröskeeffekten behövs då inte.

En sådan lösning ger också en betydligt enklare författningsteknisk utformning och en ökad begriplighet för den vanlige deklaranter, vilket enligt LMV:s mening har stor betydelse.

Förslagets innebörd i sak, jämfört med promemoriaförslaget, belyses i följande exempel.

Enligt promemoriaförslaget	Enligt I.M.V:s förslag
Avstår mark värderad till	15 000 kr
Får mark värderad till	10 000 kr
Får likvid	5 000 kr
Realisationsvinsten antas uppgå till	6 000 kr
Den skattepliktiga inkomsten blir	
$\frac{5\ 000-5\ 000}{15\ 000-5\ 000} \times 6\ 000 = \underline{0\ kr}$	$\frac{5\ 000-5\ 000}{15\ 000} \times 6\ 000 = \underline{0\ kr}$
Avstår mark värderad till	80 000 kr
Får mark värderad till	74 000 kr
Får likvid	6 000 kr
Realisationsvinsten antas uppgå till	40 000 kr
Den skattepliktiga inkomsten blir	
$\frac{6\ 000-5\ 000}{80\ 000-5\ 000} \times 40\ 000 = \underline{533\ kr}$	$\frac{6\ 000-5\ 000}{80\ 000} \times 40\ 000 = \underline{500\ kr}$
Avstår mark värderad till	80 000 kr
Får mark värderad till	50 000 kr
Får likvid	30 000 kr
Realisationsvinsten antas uppgå till	25 000 kr
Den skattepliktiga inkomsten blir	
$\frac{30\ 000-5\ 000}{80\ 000-5\ 000} \times 25\ 000 = \underline{8\ 333\ kr}$	$\frac{30\ 000-5\ 000}{80\ 000} \times 25\ 000 = \underline{7\ 812\ kr}$
Avstår mark värderad till	4 500 kr
Får likvid	4 500 kr
Realisationsvinsten antas uppgå till	2 000 kr
Den skattepliktiga inkomsten blir	
$\frac{4\ 500-5\ 000}{4\ 500-5\ 000} \times 2\ 000 = \underline{0\ kr}$	$\frac{4\ 500-5\ 000}{4\ 500} \times 2\ 000 = \underline{0\ kr}$
Avstår mark värderad till	9 000 kr
Får likvid	9 000 kr
Realisationsvinsten antas uppgå till	4 000 kr
Den skattepliktiga inkomsten blir	
$\frac{9\ 000-5\ 000}{9\ 000-5\ 000} \times 4\ 000 = \underline{4\ 000\ kr}$	$\frac{9\ 000-5\ 000}{9\ 000} \times 4\ 000 = \underline{1\ 777\ kr}$

Enligt promemorieförslaget		Enligt LMV:s förslag	
Avstår mark värderad till	18 000 kr		
Får likvid	18 000 kr		
Realisationsvinsten antas uppgå till	8 000 kr		
Den skattepliktiga inkomsten blir			
$\frac{18\ 000-5\ 000}{18\ 000-5\ 000} \times 8\ 000 =$	<u>8 000 kr</u>	$\frac{18\ 000-5\ 000}{18\ 000} \times 8\ 000 =$	<u>5 777 kr</u>

I här redovisade exempel har skattepliktig inkomst beräknats. Det framgår att LMV-förslaget ger något lägre skattepliktig inkomst än promemorieförslaget i de exempel där likviden överstiger 5 000 kr. Största skillnaden mellan förslagen uppstår vid ensidiga marköverföringar.

Skillnaderna beror på att 5 000-kronorsavdraget i promemorieförslaget inte är konstruerat som ett grundavdrag. Detta kan konstateras i de två sista exemplen, där hela den på vederlaget beräknade vinsten får tas upp som skattepliktig inkomst. Att syftet är att 5 000-kronorsavdraget skall fungera som ett grundavdrag eller fribelopp framgår av förarbetena till författningen (prop. 1975/76:180 s. 141 och SkU 1975/76:63 s. 59-60).

LMV-förslaget ger en mjukare övergång än promemorieförslaget mellan likvider under och över 5 000 kr. och fungerar enligt de ursprungliga intentionerna i alla exemplen, som ett grundavdrag.

SAF och Sveriges industriförbund:

Den föreslagna ändringen i fråga om 5 000-kronorsavdraget vid fastighetsreglering m. m. innebär en bättre ordning än vad som hittills synes ha gällt. Vi vill emellertid ifrågasätta om inte bestämmelsen bör ändras i ännu ett avseende. Det vill nämligen synas som om en förbättrad ordning med mindre tröskeleffekter erhålls om man vid den beräkning som skall ske i det fall ersättningen i pengar överstiger 5 000 kr. inte minskar det totala vederlaget med 5 000 kr. Vidare bör anges huruvida 5 000-kronorsavdraget skall beräknas per transaktion eller per år.

2.5 2 000-kronorsavdraget vid upplåtelse mot engångsersättning (1.3.2)

Engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelse beskattas enligt realisationsvinstreglerna. Vid vinstberäkningen får den skattskyldige, om han inte visar att han haft avdragsgilla omkostnader som uppgår till samma eller högre belopp, avdrag med 2 000 kr. från det sammanlagda beloppet av de engångsersättningar som han fått under beskattningsåret. För att underlätta taxeringsarbetet föreslås i promemorian att bestämmelserna

ändras så att avdrag medges med 2 000 kr. från det sammanlagda beloppet av den eller de engångsersättningar som ägaren har fått på grund av upplåtelse av fastigheter inom en och samma kommun.

Förslaget tillstyrks eller lämnas utan erinran av *RSV, lantmäteriverket, skogsstyrelsen, kammarrätten i Göteborg, länsstyrelserna i Stockholms, Kalmar, Malmöhus, Göteborgs och Bohus, Älvsborgs, Värmlands, Gävleborgs samt Västernorrlands län, lantbrukarnas skattedelegation, Sveriges advokatsamfund* och *Sveriges fastighetsägareförbund*. Enligt advokatsamfundets mening skulle förslaget om regional begränsning kunna förbättras ytterligare genom att avdraget fick tillämpas för varje taxeringsenhet eller resultatenhet. Lantbrukarnas skattedelegation anser att praktiska skäl talar för att schablonavdraget höjs – åtminstone i nivå med det fribelopp om 5 000 kr. som gäller för ersättningar enligt fastighetsbildningslagen.

Förslaget avstyrks av *länsstyrelserna i Södermanlands och Kristianstads län*. Länsstyrelsen i Södermanlands län anser inte att de kontrollproblem som anförs som skäl för ändringen är av sådan art att de motiverar en utvidgning av den schablonmässiga avdragsrätten. Länsstyrelsen anser vidare att det måste beaktas att avdrag kan medges med högre belopp om anskaffningskostnaden visas vara högre. Länsstyrelsen i Kristianstads län uttalar att det är mycket sällsynt att någon erhåller flera ersättningar av ifrågavarande slag under ett år och än mera sällsynt att ersättningarna skulle avse flera kommuner. Även med den föreslagna regeln måste enligt länsstyrelsen kommunikation ske mellan berörda nämnder varför förslaget inte skulle medföra någon nämnvärd arbetsbesparing.

SAF och *Sveriges industriförbund* tar upp det förhållandet att upplåtelse av avverkningsrätt i samband med allframtidsupplåtelse kan behandlas som engångsersättning. Enligt förbundens mening bör med ersättning jämföras även uttag för användning i egen rörelse.

2.6 Återföring av värdeminskningsskatt (1.3.3)

I promemorian konstateras att förbättringskostnader som understiger 3 000 kr. men som har uppförts på plan f. n. får dras av vid realisationsvinstberäkningen. När fråga är om kostnader som läggs ned på byggnader återförs emellertid de värdeminskningsskatt som hänförs till kostnaderna i fråga bara för de år då de tillsammans med övriga avdrag för värdeminskning av byggnad har uppgått till minst 3 000 kr. Förhållandet betecknas som principiellt otillfredsställande. Inte heller finns det enligt promemorian längre några praktiska skäl för att behålla 3 000-kronorsgränsen. Den föreslås därför slopad.

Förslaget tillstyrks eller lämnas utan erinran av *RSV, lantmäteriverket, skogsstyrelsen, kammarrätten i Göteborg, länsstyrelserna i Stockholms,*

Södermanlands, Kalmar, Göteborgs och Bohus, Älvsborgs, Gävleborgs samt Västernorrlands län, SAF och Sveriges industriförbund.

SAF och Sveriges industriförbund:

Förslaget att den nuvarande beloppsgränsen på 3 000 kr. för återföring av värdeminskingsavdrag skall slopas är konsekvent så till vida att motsvarande beloppsgräns för förbättringskostnader inte gäller i fråga om kostnader som uppförts på plan. Å andra sidan är det i promemorian gjorda påståendet att det saknas praktiska skäl att bibehålla beloppsgränsen knappast sant. Utan tvivel har den hittillsvarande ordningen besparat såväl skattskyldiga som taxeringsmyndigheter åtskilligt arbete med att redovisa och kontrollera en mängd beloppsmässigt helt obetydliga avdrag. Vi anser därför att någon praktisk beloppsgräns – om än lägre än den nuvarande – borde finnas även i fortsättningen.

Länsstyrelsen i Örebro län och lantbrukarnas skattedelegation anser att beloppsgränsen bör tas bort endast för förbättringskostnader som uppförts på plan, resp. som dragits av.

Länsstyrelsen i Örebro län:

I promemorian föreslås att beloppsgränsen för återföring av värdeminskingsavdrag slopas. Detta kommer att medföra tillämpnings- och kontrollproblem eftersom det ur resurssynpunkt är olämpligt att lägga ner så mycket arbete på att kontrollera de i regel mycket små värdeminskingsavdrag det gäller för tid innan avdragen beräknats enligt avskrivningsplan som bifogats deklarationen. Det gäller såväl jordbruks- som hyresfastigheter. Reglerna bör i stället få den utformningen att belopp som framgår av avskrivningsplan bör återföras efter indexuppräkningsplan medan nuvarande beloppsgräns fortfarande bör gälla för belopp som ej kan beräknas på grundval av avskrivningsplan.

Lantbrukarnas skattedelegation:

Delegationen kan instämma i att det är inkonsekvent att låta förevaron av en avskrivningsplan leda till obegränsad avdragsrätt utan någon motsvarande återföringsskyldighet. Härifrån är dock steget långt till generell återföringsskyldighet. Delegationen vill därför tillstyrka förslaget endast på så sätt att värdeminskingsavdrag för byggnader, som hänför sig till avdragna förbättringskostnader understigande 3 000 kr., skall återföras oavsett avdragets storlek.

Förslaget avstyrks av *länsstyrelsen i Malmöhus län* och *Sveriges fastighetsägareförbund*. Länsstyrelsen åberopar praktiska skäl medan fastighetsägareförbundet funnit motiven otillräckliga.

Länsstyrelsen i Malmöhus län:

Vad avser återföring av värdeminskingsavdrag förefaller det principiellt riktigt att återföra dessa oberoende av beloppens storlek. Det kan emellertid anföras praktiska skäl för att låta 3 000-kronorsgränsen kvarstå. Visserligen har praxis beträffande avskrivningsprocent för olika slag av byggnader varit relativt fast efter den 1 januari 1952 och i de flesta fall bör det framgå av

värdeminskningsbilaga, vilka värdeminskningsavdrag som belöper på tiden före avyttringen. I det praktiska taxeringsarbetet visar det sig emellertid ofta – inte minst när det gäller mindre fastigheter – att svårigheter föreligger att fastställa värdeminskningsavdragen. För den skattskyldige kan det vara förenat med svårigheter att vid realisationsvinstberäkningen få fram på innehavstiden belöpande värdeminskningsavdrag; 3 000-kronorsgränsen bör måhända av det skälet kvarstå.

Sveriges fastighetsägareförbund:

Förbundet avstyrker däremot – – – att vid beräkningen av realisationsvinst slopa beloppsgränsen vid återföring av avdrag för värdeminskning av byggnad. De motiv som anförts för den föreslagna ändringen, vilken berör en icke obetydlig del av de fastigheter förbundet företräder är, enligt förbundets uppfattning, otillräckliga och ändringsförslaget kan därför inte accepteras.

2.7 Författningsförslagen

De föreslagna författningsändringarna godtas i stort sett av remissinstanserna. RSV, kammarrätten i Göteborg och lantbrukarnas skattedelegation har alternativa förslag beträffande punkt 2 a av anvisningarna till 36 § KL.

RSV:

Promemoriaförslaget

RSV:s förslag

*Anvisningar
till 35 §*

2. Vid avyttring av fastighet skall beräkning av realisationsvinst och realisationsförlust göras särskilt för varje avyttrad fastighet eller del av fastighet. I punkt 2 a av anvisningarna till 36 § anges vad som i detta sammanhang skall anses som en fastighet.

till 36 §

2 a — — — — —
(21:a stycket)

Vid beräkning av realisationsvinst anses varje taxeringsenhet som en fastighet. Om flera taxeringsenheter eller delar av taxeringsenheter inom samma kommun vid avyttringstillfället brukas gemensamt eller tidigare under den skattskyldiges innehav har brukats gemensamt, får dock, om den skattskyldige så önskar, beräkningen göras som om den gemensamt brukade egendomen utgjorde en enda fastighet. Har vid avyttring av en del av gemensamt brukad egendom vinstberäkningen gjorts som om egendomen utgjorde

Med fastighet i punkt 2 av anvisningarna till 35 § avses varje taxeringsenhet. Om flera taxeringsenheter eller delar av taxeringsenheter inom samma kommun vid avyttringstillfället brukas gemensamt eller någon gång under de senaste fem åren före beskattningsårets ingång under den skattskyldiges innehav har brukats gemensamt, får dock den nu angivna egendomen anses utgöra en enda fastighet. Har vid avyttring av en del av gemensamt brukad egendom vinstberäkningen gjorts som om egendomen utgjorde

en enda fastighet, skall bestämmelserna i sextonde och sjuttonde styckena iakttas vid avyttring av återstoden av egendomen.

en enda fastighet, skall bestämmelserna i sextonde och sjuttonde styckena iakttas vid avyttring av återstoden av egendomen.

(22:a stycket)

Vid tillämpning av föregående stycke gäller följande. Med den skattskyldiges eget innehav likställs tid under vilken han enligt 35 § 2 mom. tredje stycket skall anses ha innehaft fastigheten. Taxeringsenheter och delar av taxeringsenheter anses ha brukats gemensamt under tid då de enligt de grunder som anges i 18 § skulle anses ingå i samma förvärvskälla. Vid denna bedömning bortses från enheternas beskattningsnatur.

Vid tillämpning av föregående stycke gäller följande. Med den skattskyldiges eget innehav likställs tid under vilken han enligt 35 § 2 mom. tredje stycket skall anses ha innehaft fastigheten. Taxeringsenheter eller delar av taxeringsenheter anses ha brukats gemensamt under tid då de enligt de grunder som anges i 18 § skulle anses ingå i samma förvärvskälla. Vid denna bedömning bortses från enheternas beskattningsnatur.

Kammarrätten i Göteborg:

Bestämmelsen i punkt 2 av anvisningarna till 35 § KL om fastighet = taxeringsenhet infördes så sent som 1976. Enligt promemorian skall den alltså vara huvudregel. Kammarrätten ifrågasätter därför om den föreslagna omredigeringen är påkallad. Den avsedda uppmjukningen av lagregeln kunde i stället uppnås genom att bestämmelsen byggs ut med en hänvisning till det utvidgade fastighetsbegreppet enligt följande:

... "såvida inte den skattskyldige påyrkar sådan beräkningsgrund som avses i punkt 2 a tjugoförsta stycket av anvisningarna till 36 §". Första meningen i sistnämnda stycke skulle i så fall utgå. Vidare skulle ordet "fastighet" i slutet av andra meningen och i slutet av bisatsen i tredje meningen bytas mot "taxeringsenhet". Visserligen har enligt promemorian första meningen tillkommit för att förtydliga fastighetsbegreppets innebörd vid tillämpningen av bl. a. delavyttringsreglerna (jfr s. 28). Det måste emellertid anses självklart att definitionen av fastighetsbegreppet i 35 § äger giltighet även vid beräkningen av omkostnadsbelopp enligt 36 §.

Nuvarande taxeringsenheter kommer vid blivande fastighetstaxering att i icke oväsentlig omfattning uppdelas i enheter av olika beskattningsnatur. På grund härav föreslås i promemorian särskilda bestämmelser i ett nytt, tjuogoandra stycke av anvisningarna till 36 § KL. Enligt kammarrättens uppfattning är det dock endast den sista meningen – "Vid denna bedömning bortses från enheternas beskattningsnatur" – som oundgängligen behövs. I övrigt innehåller stycket regler som ändå får anses gälla. Det bör därför räcka med ett påpekande i motiven härom. Följer man kammarrättens uppfattning, bör den kvarvarande bestämmelsen kunna fogas in i det föregående stycket. Härigenom undviks att anvisningspunkten 2 a ytterligare belastas.

Lantbrukarnas skattedelegation:

I promemorian undgår man faran för begreppsförvirring genom att i stället för "fastighet" resp. "taxeringsenhet" tala om "resultatenhet". I förslaget till lagtext vill man emellertid föra in begreppet "fastighet" även i punkten 2 av

anvisningarna till 35 §. Klarhet skall sedan vinnas genom att man tar in en definition av fastighetsbegreppet i två nyinsatta stycken i punkt 2 a av anvisningarna till 36 §. Denna definition skulle gälla exklusivt vid beräkningen av realisationsvinst.

Delegationen finner det för sin del olyckligt att tillskapa skiftande fastighetsbegrepp för olika områden inom skattelagstiftningen. Delegationen vill i stället föreslå att begreppet "resultatenhet" lagfästs och definieras. Definitionen bör tas in i omedelbar anslutning till begreppet, dvs. i punkt 2 av anvisningarna till 35 §.

Delegationen har redan tidigare framhållit det otillfredsställande i att begreppet "fastighet" inte har en enhetlig betydelse i vår skattelagstiftning. I dag finns skiftande fastighetsbegrepp mellan exempelvis mervärdeskattelagen och kommunalskattelagen. Skulle man nu få olika betydelser t. o. m. inom en och samma lag kan begreppsförvirringen bli mycket besvärande.

I promemorian föreslås inte någon ändring i punkten 2 a tolfte stycket av anvisningarna till 36 § KL. Som denna punkt är utformad föreligger rätt till fasta tillägg så fort avyttrad fastighet omfattat bostadsbyggnad. Frågan om förekomsten av huvudbyggnad får betydelse först när mer än en bostadsbyggnad avyttras. Delegationen ifrågasätter därför om den föreslagna nyinsatta andra meningen i trettonde stycket är tillräcklig för att nå åsyftat resultat.

I tredje meningen av trettonde stycket återfinns alternativregel 1. Det i promemorian framförda förslaget att rätten till 3 000-kronorstillägg skall göras beroende av bostadsbyggnadsbeståndet på hela resultatenheten torde vara tänkt att gälla även vid tillämpning av alternativregel 1. Är det tveksamt om andra meningen ger avsedd verkan i fråga om huvudregeln torde det i fråga om alternativregel 1 vara helt klart, att bestämmelserna i tolfte stycket inte upphävs genom meningen i fråga.

Delegationen vill föreslå att andra meningen i trettonde stycket – inte minst av praktiska skäl – får följande lydelse:

"Vid tillämpningen av den beloppsgräns som anges i andra stycket skall dock hänsyn tas till förhållandena på hela fastigheten."

3 Avdrag för substansminskning

3.1 Allmänna synpunkter

Remissinstanserna finner det tillfredsställande att bestämmelserna om avdrag för substansminskning blir enhetliga för samtliga de inkomstslag där utvinningen av en naturfyndighet kan redovisas. Frågan tas upp särskilt av bl. a. 1976 års *fastighetstaxeringskommitté* och *lantbrukarnas skattedelegation*.

Fastighetstaxeringskommittén:

Uttryckliga regler om avdrag för substansminskning finns f. n. endast i inkomstlagen jordbruksfastighet och rörelse. I praxis har dock sådant avdrag medgivits även vid inkomst av annan fastighet.

I promemorian föreslås att gemensamma regler om avdrag för substans-

minskning skall införas för alla tre inkomstslagen. ---

I den nya fastighetstaxeringslagen (1979:1152), FTL, föreskrivs att mark skall indelas som täktmark om täkttillstånd enligt 18 § naturvårdslagen (1964:822) eller vattenlagen (1918:523) gäller för marken. Med täkttillstånd jämställs pågående täkt (2 kap. 4 § FTL). Täktmark och ev. industribyggnad på sådan mark skall utgöra särskild taxeringsenhet med beskattningsnaturen annan fastighet (4 kap. 5 § punkt 4 och 11 § FTL). Det sagda innebär som huvudregel att täktverksamheten endast kan hänföras till inkomstslagen annan fastighet och rörelse. I ett övergångsskede då t. ex. täkttillstånd meddelas för mark ingående i jordbruksfastighet kan inkomsterna av täkten vara att hänföra till inkomst av jordbruksfastighet. Mot bakgrund härav tillstyrker kommittén att regler om avdrag för substansminskning även fortsättningsvis finns i inkomstslaget jordbruksfastighet. Detta ställningstagande torde inte påverkas av huruvida meddelat täkttillstånd eller påbörjad täktverksamhet skall utgöra skäl för ny taxering under den löpande taxeringsperioden efter 1981 års allmänna fastighetstaxering.

Lantbrukarnas skattedelegation:

Delegationen vill bestämt understryka uppfattningen att inkomstslaget annan fastighet inte kan hållas utanför de avdragsregler, som eljest gäller i fråga om värdepminskning på grund av substansminskning. Någon saklig grund för åtskillnad på grund av beskattningsnaturen kan inte uppletas. Inte minst det förhållandet, att en och samma täkt till och från kan bli föremål för omtaxering och därför – eller av annan anledning – överflyttas från ett inkomstslag till ett annat, gör det helt nödvändigt med enhetliga avdragsregler. Delegationen förutsätter därvid, att om ett täktområde övergår till annan förvärvskälla, så skall full kontinuitet råda i fråga om anskaffningsvärde och substansminskningsavdrag. Måhända behöver denna princip uttryckligen fastläggas i lagtext eller åtminstone i ett motivuttalande.

Flertalet remissinstanser ställer sig också positiva till de förslag som läggs fram i promemorian. FAR uttalar att genom förslagen uppnås regler som bättre beaktar redovisningsmässiga aspekter och dessutom förhindrar vissa fall av ej önskvärda värdestegringsvinster.

3.2 Beräkning av anskaffningsvärdet (2.4.2)

I promemorian föreslås att huvudregeln för beräkning av anskaffningsvärdet för en naturtillgång fortfarande skall vara att det bestäms med utgångspunkt i det faktiska anskaffningsvärdet. Som alternativ föreslås att fastighetsägaren skall få utgå från det belopp som skulle ha fått dras av enligt realisationsvinstreglerna om täktområdet i stället hade avyttrats vid det tillfälle då exploateringen påbörjas. Alternativregeln får dock inte leda till att underlaget bestäms till högre värde än 75 % av täktens saluvärde.

Remissinstanserna har inte rest några invändningar mot den föreslagna huvudregeln. Det alternativa beräkningssättet med utgångspunkt i realisationsvinstreglerna tillstyrks i sina huvuddrag eller lämnas utan erinran av RSV, kammarrätten i Göteborg, samtliga länsstyrelser utom länsstyrelsen i

Västernorrlands län, 1976 års fastighetstaxeringskommitté, LO, lantbrukarnas skattedelegation, SAF och Sveriges industriförbund. Flera av de positiva remissinstanserna påtalar emellertid de praktiska svårigheterna och ifrågasätter även enskilda komponenter i förslaget. Förslaget avstyrks av länsstyrelsen i Västernorrlands län och Sveriges advokatsamfund. TOR liksom domänverket vill ha ytterligare alternativ för beräkningen. FAR finner det olyckligt att förslaget läggs fram vid en tidpunkt då stora förändringar i realisationsvinstbeskattningen är att vänta. FAR anser det angeläget att de nya realisationsvinstreglerna avvaktas och att konsekvenserna utvärderas med avseende på avdraget för substansminskning.

Flera remissinstanser, bl. a. *kammarrätten i Göteborg* och *länsstyrelsen i Älvsborgs län*, instämmer i kritiken mot den nuvarande schablonregeln. Länsstyrelsen uttalar vidare att det med dagens regler många gånger uppkommer svårigheter bl. a. vad gäller jordbruksfastigheter där olika regler gäller om utvinningen påbörjats före eller efter övergång till bokföringsmässig redovisning. Länsstyrelsen finner det därför angeläget att nya regler för beräkning av avdrag för substansminskning snarast införs.

Som nämnts påtalar flera instanser de praktiska svårigheterna. *Länsstyrelsen i Malmöhus län* utvecklar sina överväganden på följande sätt:

Utredningens förslag innebär bl. a. att nuvarande alternativregel för beräkning av anskaffningskostnaden för naturtillgång ersätts med de regler som gäller för beräkning av omkostnadsbelopp vid realisationsvinstberäkning. Länsstyrelsen delar utredningens uppfattning att dessa regler ger ett i sak acceptabelt resultat, men att man från praktisk synpunkt kan hysa vissa betänkligheter. Särskilt vid tillämpning av delavyttringsreglerna för realisationsvinstberäkning kan lösningarna bli komplicerade. Bland anledningarna till den aktuella översynen av substansminskningsreglerna har framhållits att den nuvarande schablonregeln är svår att tillämpa och alltför förmånlig. I förslaget kvarstår emellertid den nuvarande svårigheten att bestämma tillgångens saluvärde. Vid tillämpning av alternativregel 1 för delavyttring skall dessutom hela fastighetens värde beräknas. I praktiken innebär detta ett icke obetydligt utrymme för uppskattningar. Enligt länsstyrelsens mening kan det därmed finnas en viss risk för att den föreslagna spärregeln (75 % av saluvärdet) tenderar att bli standard. Det kan i så fall ifrågasättas om någon skärpning av bestämmelserna uppnåts.

Å andra sidan måste beaktas att problemets natur medför att mer eller mindre schablonmässiga beräkningar får tillgripas. Med realisationsvinstreglerna uppnås större likformighet i beskattningseffekterna mellan avyttring och exploatering i egen regi och man får den fördelen som anknytningen till ett annat regelsystem ger. Trots ovanstående betänkligheter finner länsstyrelsen därför övervägande skäl tala för anknytningen till realisationsvinstreglerna. Länsstyrelsen vill dock här ta upp frågan huruvida den nya fastighetstaxeringen kan utnyttjas i detta sammanhang.

Enligt promemorian (s. 67) kommer täktområdena att brytas ut och bilda egna taxeringsenheter och sålunda åsättas särskilda taxeringsvärden. Av promemorian framgår inte om denna möjlighet övervägts. Med tanke på de praktiska fördelar som kan vara att vinna, exempelvis vid beräkning av saluvärde, anser länsstyrelsen detta värt att utredas.

Även länsstyrelsen i Örebro län tar upp svårigheten med att bestämma det allmänna saluvärdet. Länsstyrelsen anför:

Detta uttryck, som även finns i nu gällande lagstiftning, ger ingen ledning för hur värdet egentligen skall beräknas. Om reglerna får den utformningen att ett allmänt saluvärde skall beräknas måste i lagtext, i förarbeten eller i särskilda av RSV utfärdade föreskrifter klart anges hur saluvärdet skall beräknas i olika typfall jämte förtydligande exempel.

Utredningssvårigheterna får enligt *lantbrukarnas skattedelegation* inte hindra att förslaget genomförs. Delegationen vänder sig emellertid mot att underlaget skulle begränsas till 75 % av saluvärdet. Delegationen anför:

Delegationen är angelägen understryka att utredningssvårigheter inte får åberopas som hinder mot ett genomförande av förslaget. Redan den nuvarande schablonregeln ställer krav på utredning rörande naturfyndighetens allmänna saluvärde. Vad som nu tillkommer är att man – i det fall man vill tillämpa delförsäljningsalternativ 1 – på något sätt måste visa även "fastighetens hela värde". Båda de aktuella värdena kan givetvis framtagas genom sakkunnig-värdering men i de flesta fall torde omkostnadsbeloppet kunna fördelas med ledning av de vid senaste fastighetstaxeringen åsatta delvärdena.

Delegationen ställer sig tveksam till den i promemorian föreslagna begränsningen till 75 % av fyndighetens allmänna saluvärde. Att en spärr måste finnas, som förhindrar att avskrivningsunderlaget överstiger allmänna saluvärdet, är ofrånkomligt. Inga sakliga skäl kan dock motivera en spärr på lägre nivå. Förslaget markerar egentligen endast en viss skepsis i fråga om möjligheterna att rätt kunna värdera både fyndighet och fastighet. I fall av osäkerhet menar man då, att det allmänna generellt har större behov av trygghetsmarginal än den enskilde skattskyldige. Delegationen ifrågasätter om en sådan princip bör knäslättas och föreslår, att avskrivningsunderlaget inte får överstiga 100 % av fyndighetens allmänna saluvärde vid den tidpunkt verksamheten tar sin början.

Det bör måhända framhållas, att avskrivningsunderlaget endast undantagsvis kommer att nå upp till ett sådant tak. I de fall omkostnadsbeloppet för hela fastigheten understiger "fastighetens hela värde" kommer också avskrivningsunderlaget att understiga fyndighetens värde. Däremot kommer spärren att träda i funktion i det fall omkostnadsbeloppet överstiger "fastighetens hela värde".

I övrigt vill delegationen åberopa sitt i bilagedelen intagna yttrande i frågan i samband med remissbehandlingen av företagsskatteberedningens betänkande SOU 1977:86.

Länsstyrelsen i Södermanlands län vill i stället sänka taket till 50 % av saluvärdet. Länsstyrelsen vill också begränsa avskrivningsunderlaget med hänsyn till att området i realiteten inte avyttras.

Huvudregeln föreslås kompletterad med en alternativ regel för beräkning av avskrivningsunderlaget. Som alternativregeln utformats torde den i många fall ge ett avsevärt högre underlag än huvudregeln. De realisationsvinstregler som skall ligga till grund för beräkning av underlaget är i vissa stycken mycket förmånliga för den enskilde. En stor del av en fastighets hela ingångsvärde kan konsumeras även vid smärre delavyttringar. Även om

underlaget maximeras till 75 % av det allmänna saluvärdet torde det ändå väsentligt överstiga den verkliga anskaffningskostnaden. Det har tidigare påtalats av bl. a. företagsskatteberedningen (SOU 1977:86, s. 547 f) att den nuvarande schablonregeln i normalfallet ger ett högre underlag än vid beräkning enligt huvudregeln. Det saknas enligt länsstyrelsens mening bärande skäl att från beskattning undanta värdestegringsvinster utöver vad som föranleds av penningvärdets fall.

Praktiska skäl talar för en alternativregel vid sidan av huvudregeln. Då utnyttjandet av en naturtillgång i viktiga avseenden kan jämföras med avyttring av täktområdet bör beräkningen av avskrivningsunderlaget kunna anknytas till realisationsvinstbestämmelserna. Det bör dock påpekas att dessa regler kan föranleda tillämpningssvårigheter och att det allmänna saluvärdet inte alltid kan beräknas på ett tillförlitligt och enkelt sätt.

Länsstyrelsen tillstyrker att reglerna för beräkning av avskrivningsunderlaget utformas på föreslaget sätt. Ett underlag beräknat med tillämpning av alternativregeln bör dock ge ett värde som nära ansluter till den verkliga anskaffningskostnaden. När särskilt anskaffningsvärde saknas för fyndigheten beror det oftast på att den inte var känd vid förvärvet av fastigheten. Dess värde motsvarar då täktområdets andel i hela fastighetens anskaffningskostnad. I de fallen blir avskrivningsunderlaget normalt förhållandevis lågt. Länsstyrelsen anser vidare att hänsyn måste tas till att täktområdet i realiteten inte avyttras. Efter utvinningen har området fortfarande ett visst värde och kan användas för andra ändamål, t. ex. skogsplantering. Ett underlag beräknat enligt realisationsvinstreglerna bör därför begränsas på så sätt att endast en skälig del av omkostnadsbeloppet godtas som avskrivningsunderlag. Vidare bör underlaget, med hänsyn till den befogade kritik som riktats mot den nuvarande schablonregeln, få bestämmas till högst 50 % av det allmänna saluvärdet.

RSV påtalar att senare uppkomna exploateringskostnader kan medföra att taket överskrids. Verket anför:

Det underlag som beräknas enligt realisationsvinstreglerna föreslås --- inte få överstiga ett belopp som motsvarar 75 % av fyndighetens saluvärde vid tiden för utvinningens början. Enligt lydelsen i sjätte stycket får emellertid avskrivningsunderlaget ökas i de fall exploateringskostnader som inte är omedelbart avdragsgilla, läggs ned på fyndigheten sedan man påbörjat exploateringen. Sådana kostnader beaktas även enligt gällande rätt (se prop. 1972:120 s. 223 n).

Av motiveringen till de föreslagna reglerna kan man möjligen få den uppfattningen att avsikten med förslaget varit att begränsningen av avskrivningsunderlaget till ett belopp som motsvarar 75 % av allmänna saluvärdet (jämförelsebeloppet) inte i något fall skulle kunna överskridas.

Lagförslaget innehåller emellertid ingen sådan begränsning. Detta är enligt *RSV*:s uppfattning inte heller lämpligt. Konsekvensen av en bestämmelse där anskaffningsvärdet beräknat enligt realisationsvinstreglerna med tillägg av senare uppkomna exploateringskostnader inte får överstiga 75 % av jämförelsebeloppet skulle bli att även dessa exploateringskostnader måste beaktas när det gäller att bestämma jämförelsebeloppets storlek. Ett sådant egelsystem torde inte gå att praktiskt tillämpa. Alternativet att exploateringskostnaderna inte skulle få betydelse vid beräkningen av jämförelsebeloppet framstår mot bakgrund av det anförda inte som en logiskt riktig lösning.

TOR och domänverket vill komplettera promemorians förslag med ytterligare en schablonmetod för att förenkla beräkningen i de fall exploateringen påbörjas efter en längre tids innehav. TOR föreslår att dagens schablon – eventuellt med ett lägre procenttal – behålls medan domänverket i likhet med länsstyrelsen i Malmöhus län pekar på möjligheten att anknyta till taxeringsvärdet.

TOR:

Att alltid behöva beräkna anskaffningsvärdet med utgångspunkt från den faktiska förvärvskostnaden innebär vid tillämpning av huvudregeln att utredning måste företas om hur stor del av fastighets anskaffningskostnad som belöper på naturtillgången. I helt övervägande antalet fall torde köpeskillingen för naturtillgången inte specificeras särskilt i köpekontrakt och i de fall så kan ha skett bör nog f. ö. uppgiften om vad som belöper på naturtillgången inte godtas utan att ytterligare utredning företas. Har dessutom lång tid förflutit mellan förvärvet av fastigheten och igångsättandet av utvinningen föreligger stora svårigheter att förete utredning om hur stor del av anskaffningskostnaden som belöper på naturtillgången. Taxeringsmyndigheternas kontrollmöjligheter är vidare begränsade. Den föreslagna alternativa regeln med fördelning av ursprungliga anskaffningskostnaden efter värderationerna vid utvinningens igångsättande skulle i de här angivna fallen självfallet enklare ge underlaget för beräkning av substansminskningsavdrag. Enligt TOR:s mening bör dock – kanske endast i de fall då väsentlig tid förflutit mellan fastighetsanskaffning och påbörjande av utvinning – finnas ytterligare en alternativregel, som då bör vara utformad som dagens schablonregel men kanske med ett lägre procenttal än 60 % av allmänna saluvärdet.

Domänverket:

DV delar i promemorian redovisad uppfattning att skattebelastningen bör vara densamma oavsett om intäkter uppkommer genom avyttring av naturtillgång eller i samband med exploatering av densamma i egen regi.

I promemorian föreslås att detta genomförs genom att anpassa reglerna för substansminskningsavdrag till realisationsvinstreglerna. Detta förfarande medför dock att schablonregeln – dvs. avskrivningsunderlaget beräknas till 60 % av saluvärdet – utgår. DV anser att denna lösning inte är tillfredsställande eftersom det skulle innebära stora olägenheter för att få fram avskrivningsunderlag för äldre fastigheter. Schablonregeln tillkom så sent som vid 1974 års taxering just för att underlätta framtagandet av ett avskrivningsunderlag då det visat sig svårt att få fram både anskaffningskostnader och taxeringsvärden för äldre fyndigheter. Schablonregeln har vidare betraktats som alltför förmånlig. Denna uppfattning står dock i strid med den del av förslaget där det accepteras att avskrivningsunderlaget kan få uppgå till 75 % av tåktens saluvärde.

I och med den nya fastighetstaxeringslagen kommer tåktområden att brytas ut och bilda särskilda taxeringsenheter med egna taxeringsvärden. DV anser att en alternativ lösning till att få fram ett anskaffningsvärde vore att använda dessa nya taxeringsvärden eventuellt efter multiplicering med någon omräkningsfaktor. Äldre taxeringsvärden för fastigheter kan knappast vara relevanta för nya tåktområden.

Länsstyrelsen i Västernorrlands län och Sveriges advokatsamfund ställer sig helt negativa till den föreslagna alternativregeln.

Länsstyrelsen i Västernorrlands län:

Länsstyrelsen ansluter sig till det Sveriges Jordägareförbund anfört i sitt remissyttrande över företagsskatteberedningens betänkande i denna fråga återgivet på s. 4 i bilagan till departementspromemorian. Nuvarande regler bör således bibehållas. Länsstyrelsen anser dock att schablonregeln bör utökas att omfatta även inkomstslaget annan fastighet då det inte kan anses motiverat att samma verksamhet behandlas på olika sätt vid inkomsttaxeringen beroende enbart på beskattningsnaturen för den fastighet på vilken verksamheten bedrivs.

Sveriges advokatsamfund:

Som anförts ovan bör väl inarbetade schablonregler behållas om inte starka skäl finns för att slopa sådan regel. Enligt förslaget skall schablonregeln 60 % av fyndighets ingående saluvärde slopas. Skälen anges vara dels att schablonregeln bryter mot principer som annars tillämpas och dels att regeln i vissa fall visat sig ge alltför förmånliga resultat. Samfundet anser sig böra avstyrka förslaget i denna del. Enligt samfundets mening bör den väl inarbetade schablonregeln behållas som en alternativregel för beräkning av fyndighets anskaffningsvärde. Fråga om eventuell skärpning av schablonregeln bör behandlas i samband med den allmänna översynen av realisationsvinstbeskattningen.

Beträffande substansminskningsreglerna ifrågasätts tolkningen av begreppet "saluvärde". Den praktiska frågan uppkommer vilken bevisning som krävs för att styrka detta saluvärde och vem som skall bestämma vad som är saluvärdet. Det är angeläget att fastighetsägaren inte åläggs en alltför betungande beviskyldighet i detta avseende.

Länsstyrelsen i Värmlands län tar upp frågan om samordning av länsstyrelsernas noteringar om olika anskaffningsvärden. Länsstyrelsen anför:

Länsstyrelsen för liggare inte endast över delavyttringar utan också över avdrag för värdeminskning av skog och substansminskning. Eftersom samtliga liggare baseras på beräknade anskaffningskostnader skulle det vara till fördel om de kunde samordnas. Fr. o. m. 1981 års taxering kommer skogsvärdeminskningens avdragen att förenklas på ett sätt som sannolikt bör göra det möjligt att utarbeta en gemensam blankett för alla tre avdragstyperna. Då det ofta förekommer förfrågningar från berörda fastighetsägare om noteringarna i dessa liggare framstår det som rationellt att hanteringen förenklas så långt detta är möjligt.

3.3 Avdrag vid förskottsersättning (2.4.3)

I promemorian föreslås att de fastighetsägare som har upplåtit rätt till utvinning mot förskottsbetalning under vissa förutsättningar skall kunna få avdrag för avsättning för framtida substansminskning. Förslaget har godtagits av samtliga remissinstanser, som har yttrat sig i denna del. Endast ett

fåtal har kommenterat det närmare. *FAR* uttrycker sin tillfredsställelse över att möjlighet till avsättning för framtida uttag nu öppnas och uttalar att de företagsekonomiska principer som här fått påverka lagstiftningens utformning borde få ett större beaktande inom företagsbeskattningen i övrigt. *Lantbrukarnas skattedelegation* anser att förslaget tillgodoser elementära rättvisekrav. Delegationen anför:

Den i promemorian påtalade obalansen mellan intäkt och substansminskningsavdrag kan beloppsmässigt uppgå till mycket betydande belopp. Förhållandet står i strid mot vedertagna synsätt inom redovisningsområdet vad gäller intäkt- och kostnadsperiodisering. Det framlagda förslaget tillgodoser därför elementära rättvisekrav. Systemet blir genom den årliga återföringen lätt att kontrollera.

Beträffande den lagtekniska utformningen anser *länsstyrelsen i Malmöhus län* bl. a. att det krav på redovisning som förslaget medför klarare bör framgå av lagtexten. *RSV* önskar att det klarare skall framgå i vilken förvärvskälla redovisningen skall ske.

Länsstyrelsen i Malmöhus län:

Vad särskilt beträffar avdrag vid förskottsersättning bör som föreslagits avsättningsmetoden vara att föredra. Länsstyrelsen vill dock påpeka att det bör ställas stora krav på innehållet i det underlag som behövs för att beräkna utrymmet för avsättningen. Länsstyrelsen finner inte att detta helt klart framgår av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen enligt förslaget (s. 6). För att avsättning skall få ske bör förutsättas, att det klart framgår att förskottsersättningen avser full betalning för angiven substans.

RSV:

Promemorian innehåller också ett förslag om avdrag vid förskottsersättning – avsättning för framtida uttag – för en ägare som skriftligen upplåter nyttjanderätten till en fyndighet. Om nyttjanderätten upplåtits mot engångsersättning skall nyttjanderättshavaren – under förutsättning att fyndigheten bildar en särskild taxeringsenhet – behandlas som ägare vid fastighetstaxeringen och i inkomstskattehänseende (1 kap. 5 § FTL och 47 § KL i dess lydelse enligt SFS 1979:1154) och även i förmögenhetsskattehänseende (se prop. 1979/80:40 s. 88–89).

Den nya lydelsen av 47 § KL innebär att nyttjanderättshavaren skall garantibeskattas för fyndigheten samt att han enligt 45 § KL även är den som har rätt att åtnjuta procentavdrag. Vidare skall nyttjanderättshavaren redovisa verksamheten under inkomst av annan fastighet om inte rörelse föreligger.

Eftersom nyttjanderättshavaren sålunda skall behandlas som ägare uppstår frågan hur markägaren skall redovisa avdrag för avsättning och substansminskningsavdrag samt hur medgivet avsättningsavdrag skall återföras till beskattning för det fall markägaren ej själv driver rörelse. Någon sådan redovisning kan enligt *RSV:s* mening inte ske i förvärvskällorna jordbruksfastighet eller annan fastighet utan att uttrycklig lagreglering härom införs.

3.4 Övriga frågor

Beskattning vid framtida avyttring

Förslagen i promemorian innebär att en avyttring av täktområdet behandlas enligt vanliga realisationsvinstregler. Omkostnadsbeloppet får beräknas på vanligt sätt enligt bestämmelserna i punkt 2 a av anvisningarna till 36 § KL och de substansminskningsavdrag som har gjorts under innehavet återförs efter indexuppräknings.

Några invändningar mot förslaget i denna del har inte framförts under remissbehandlingen.

Förskjutning av substansminskningsavdrag

Av den i promemorian föreslagna lagtexten framgår uttryckligen att avdrag för faktiska uttag, som inte har utnyttjats tidigare år, får göras det aktuella året. Bestämmelsen överensstämmer med rådande rättspraxis.

Inte heller i denna del har remissinstanserna haft några erinringar mot förslaget.

Framtida kostnader för återställande av marken

I promemorian konstateras att regeringsrätten genom ett avgörande år 1976 (RRK R 76 1:5) bekräftat den principiella avdragsrätten för avsättning för återställningskostnader. Med hänvisning till att frågan faller inom ramen för arbetet inom 1980 års kommitté (B 1980:01) för översyn av reglerna för beskattning av statsbidrag m. m. uttalas i promemorian att det saknas skäl att nu ta upp saken.

FAR anser dock att en väsentlig brist kvarstår genom att problematiken kring framtida återställningskostnader inte tillräckligt beaktas. Föreningen anför:

Genom de ökade krav på åtgärder, då exploateringen avslutats, som numera ställs, kan man i princip vid varje exploatering med säkerhet säga att kostnader för återställning uppkommer i framtiden. Ur redovisningsmässig synpunkt är det korrekt att dessa kostnader periodiseras så att de belastar de år under vilka utvinning sker. Skatterettsligt tillåts detta dock inte alltid. Endast då kraven på återställning framgår av koncessionen, medges anteciperingskostnaderna därför. Möjligen kan detta problem lösas så att det genom ett tillägg till 22 § anv p 9, 6 st KL, anges att som exploateringskostnad anses även kostnader för framtida återställning, även om dessa uppskattats till sin storlek.

3.5 Övergångsbestämmelser (2.4.5)

De nya bestämmelserna om substansminskningsavdrag föreslås gälla i de fall då utvinningen påbörjas efter utgången av år 1980. Emellertid konstateras att det i dag föreligger stora skillnader i den skattemässiga

behandlingen av olika fastighetsägare beroende på när utvinningen påbörjades. Enligt promemorian bör därför möjlighet öppnas för en övergång till de nya reglerna såvitt gäller beräkning av avskrivningsunderlag. Övergången sägs lämpligen kunna ske på det sättet att en ny utvinning anses påbörjad i och med övergången.

Övergångsbestämmelserna tillstyrks eller lämnas utan erinran av *kammarrätten i Göteborg, länsstyrelserna i Kalmar, Göteborgs och Bohus, Värmlands samt Gävleborgs län och lantbrukarnas skattedelegation*. De avstyrks av *länsstyrelserna i Stockholms och Kristianstads län. Länsstyrelsen i Södermanlands län* ställer sig tveksam.

Av de positiva remissinstanserna är det endast *lantbrukarnas skattedelegation* som kommenterar förslaget närmare. Delegationen erinrar om att den tidigare har tryckt hårt på de nyckfulla och ojämna resultat, som nuvarande regler kan leda till. Enligt delegationen är det därför ett angeläget rättvisekrav att alla skattskyldiga som bedriver utvinning av en naturtillgång, får tillgång till de föreslagna nya reglerna.

De negativa remissinstanserna anför såväl praktiska som materiella skäl mot att förslaget genomförs.

Länsstyrelsen i Stockholms län:

Visserligen kommer avdragsunderlaget att för olika fastigheter vara beräknat efter skilda metoder, men detta är en konsekvens av ändrad lagstiftning som får tas. En beräkning efter en ny metod i de fall någon form av substansminskningsavdrag tidigare erhållits leder till alltför stora komplikationer vid den praktiska tillämpningen. Det kan även uppkomma situationer, som ger den skattskyldige överkompensation.

Länsstyrelsen i Kristianstads län:

Värdestegring som skett under tid som utvinning pågått bör i princip inte få frånräknas den löpande inkomsten av utvinningen. De föreslagna övergångsreglerna kommer dessutom att i vissa fall medföra att utvinning som nu pågår kommer att visa underskott, som är helt fiktiva. Det kan också framhållas att de nya ingångsvärden som enligt förslagen skall beräknas medför ett betydande merarbete vid taxeringen.

Länsstyrelsen i Södermanlands län anser att de materiella effekterna bör analyseras närmare före ett eventuellt genomförande.

Bilaga 3

Det remitterade förslaget

Förslag till

Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Häriigenom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370)

dels att punkt 9 av anvisningarna till 22 §, punkt 8 av anvisningarna till 29 §, punkterna 2 och 4 av anvisningarna till 35 § och punkt 2 a av anvisningarna till 36 § skall ha nedan angivna lydelse,

dels att till anvisningarna till 25 § skall fogas en ny punkt, 10, av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Anvisningar

till 22 §

9.¹ För substansminskning vid tillgodogörande av naturtillgångar på jordbruksfastighet får avdrag ske i form av årlig avskrivning med skäligt belopp som avpassas så att anskaffningskostnaden för tillgången blir till fullo avdragen under den tid tillgången beräknas räcka.

Anskaffningskostnad för naturtillgång beräknas till antingen den del av anskaffningskostnaden för fastigheten som belöper på tillgången eller ett belopp motsvarande 60 procent av tillgångens allmänna saluvärde vid tidpunkten för verksamhetens början. Har fastigheten förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får anskaffningskostnaden även beräknas till den del av anskaffningskostnaden för fastigheten vid närmast föregående köp, byte eller därmed jämförligt fång som då belöpte på tillgången. Till den sålunda framräknade anskaffningskostnaden får läggas kost-

9. Avdrag för substansminskning på grund av utvinning av naturtillgångar samt avdrag för avsättning som avser framtida substansminskning på grund av sådan utvinning medges enligt bestämmelserna i denna anvisningspunkt.

För inträdd substansminskning medges avdrag vid taxeringen för ett visst beskattningsår med högst ett belopp som, tillsammans med de avdrag som har medgetts för tidigare beskattningsår, motsvarar den del av anskaffningsvärdet för hela tillgången som belöper på utvinningen före beskattningsårets utgång.

Har den skattskyldige genom skriftligt avtal upplåtit rätt till utvinning och har han uppburit förskotts betalning för utvinningen, får han göra avdrag för belopp som i räkenskaperna har avsatts för framtida substansminskning. Vid taxeringen för ett visst beskattningsår medges

¹ Senaste lydelse 1972:741.

Nuvarande lydelse

nad för tillgångens tillgodogörande i den mån kostnaden icke fått dragas av såsom kostnad i den löpande driften.

Föreslagen lydelse

avdrag med högst ett belopp motsvarande den del av anskaffningsvärdet för hela naturtillgången som kan anses belöpa på den framtida utvinning för vilken förskottsbetalning har erhållits. Avdraget skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

Avdrag enligt föregående stycke medges dock inte om upplåtelseavtalet har ingåtts mellan varandra närstående personer eller mellan näringsidkare som har intressegemenskap (t. ex. moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning). Som närstående till fysisk person räknas dels personer som anges i 35 § 1 a mom., dels sådana fåmansföretag som avses i nämnda lagrum och i vilka den fysiska personen eller någon honom närstående person är företagsledare eller – direkt eller genom förmedling av juridisk person – äger aktier eller andelar.

Anskaffningsvärdet för en naturtillgång beräknas med utgångspunkt i den faktiska utgiften för förvärvet. Om den skattskyldige så önskar, tas anskaffningsvärdet dock upp till det belopp varmed den skattskyldige skulle få avdrag enligt punkt 2 a av anvisningarna till 36 § om han vid tidpunkten för utvinningens början hade avyttrat täktmarken för ett vederlag som motsvarar dess allmänna saluvärde vid nämnda tidpunkt. Beräkning enligt nämnda anvisningspunkt får dock inte leda till att anskaffningsvärdet tas upp till högre belopp än vad som motsvarar 75 procent av täktmarkens allmänna salu-

Nuvarande lydelse

Har fastighet, på vilken naturtillgång börjat *uttagas*, övergått till ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får den nye ägaren tillgodoräkna sig endast avdrag för substansminskning på fastigheten som skulle ha tillkommit före ägaren, om denne fortfarande ägt fastigheten.

Föreslagen lydelse

värde vid tidpunkten i fråga. Uttrycket *täktmark* har här den innebörd som anges i 2 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

Lanskaaffningsvärdet inräknas, förutom belopp som har beräknats enligt föregående stycke, även utgifter för tillgångens exploatering i den mån utgifterna inte har fått dras av som kostnad i den löpande driften och inte heller har beaktats vid beräkning enligt punkt 2 a av anvisningarna till 36 §.

Om en fastighet, på vilken en naturtillgång har börjat *uttas*, har övergått till en ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller *något* därmed jämförligt fång, får den nye ägaren tillgodoräkna sig endast de avdrag för substansminskning på fastigheten som skulle ha tillkommit *den* före ägaren, om denne fortfarande *hade* ägt fastigheten.

Vid tillämpningen av bestämmelserna i denna anvisningspunkt skall en fastighetsägare, som har upplåtit nyttjanderätt till *täktmark* mot engångsersättning, utan hinder av 47 § andra stycket e) betraktas som ägare till marken även efter det att upplåtelsen har skett.

till 25 §

10. I fråga om avdrag för substansminskning på grund av utvinning av naturtillgångar samt avdrag för avsättning som avser framtida substansminskning på grund av sådan utvinning tillämpas bestämmelserna i punkt 9 av anvisningarna till 22 §.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

till 29 §

8.² För substansminskning vid tillgodogörande av naturtillgångar såsom gruvor, stenbrott m. m. får avdrag ske i form av årlig avskrivning med skäligt belopp, som så avpassas, att anskaffningsvärdet blir till fullo avdraget under den tid tillgången beräknas räcka. Härvid iakttages, att i anskaffningsvärdet inräknas icke blott vad som erlagts vid inköp eller annat förvärv av fyndigheten utan jämväl de kostnader, som nedlagts för fyndighetens exploaterande, såsom exempelvis för upptagande av schakt vid gruva eller anläggning av utfartsvägar vid stenbrott m. m. dyl., allt i den mån dessa kostnader icke fått avdragas såsom kostnader i den löpande driften.

Anskaffningsvärde för naturtillgång av nu avsett slag beräknas med tillämpning av de grunder som enligt punkt 9 andra och tredje styckena av anvisningarna till 22 § gälla i fråga om jordbruksfastighet.

till 35 §

2.³ Vid avyttring av fastighet skall beräkning av realisationsvinst och realisationsförlust göras särskilt för varje avyttrad taxeringsenhet eller del av taxeringsenhet.

8. I fråga om avdrag för substansminskning på grund av utvinning av naturtillgångar samt avdrag för avsättning som avser framtida substansminskning på grund av sådan utvinning tillämpas bestämmelserna i punkt 9 av anvisningarna till 22 §.

2. Vid avyttring av fastighet skall realisationsvinst och realisationsförlust beräknas särskilt för varje avyttrad taxeringsenhet eller del av taxeringsenhet.

Har två eller flera vid avyttringstillfället befintliga taxeringsenheter tidigare under innehavet helt eller delvis ingått i samma taxeringsenhet, skall dock, om den skattskyldige begär det, beräkningen göras som om taxeringsenheterna vid avyttringstillfäl-

² Senaste lydelse 1972:741.

³ Senaste lydelse 1976:343.

Nuvarande lydelse

4.⁴ *Lika med avyttring av fastighet anses sådan marköverföring genom fastighetsreglering enligt 5 kap. eller genom klyvning enligt 11 kap. fastighetsbildningslagen (1970:988) som sker mot ersättning helt eller delvis i pengar samt marköverföring på grund av inlösen enligt 8 kap. samma lag. Har skattskyldig avstått mark genom fastighetsreglering enligt 5 kap. eller genom klyvning enligt 11 kap. nämnda lag, skall såsom skattepliktig inkomst upptagas så stor del av hela realisationsvinsten, som ersättningen i pengar, minskad med 5 000 kronor, utgör av det totala vederla-*

Föreslagen lydelse

let utgjorde en enda taxeringsenhet. I fråga om en taxeringsenhet som endast delvis har ingått i den förutvarande taxeringsenheten gäller vad nu har sagts endast under förutsättning att mer än hälften av enhetens vid avyttringstillfället gällande taxeringsvärde belöper på den del som har ingått i den förutvarande enheten. Hänsyn tas inte till den indelning i taxeringsenheter som har förelegat före den 1 januari 1952.

Vid tillämpningen av bestämmelserna om del av fastighet i punkt 4 andra stycket nedan och i punkt 2 a trettonde–artonde styckena av anvisningarna till 36 § skall som fastighet anses varje vid avyttringstillfället befintlig taxeringsenhet eller sådan större enhet som på grund av bestämmelserna i föregående stycke behandlas som en enda taxeringsenhet.

4. *Med avyttring av fastighet likställs överföring av mark eller andel i samfällighet genom fastighetsreglering enligt 5 kap. och uppdelning i lotter genom klyvning enligt 11 kap. fastighetsbildningslagen (1970:988), om överföringen eller uppdelningen sker mot ersättning helt eller delvis i pengar, samt avstående av mark genom inlösen enligt 8 kap. samma lag. Har den ersättning i pengar som en skattskyldig erhållit på grund av en överföring enligt 5 kap. eller en uppdelning enligt 11 kap. nämnda lag inte överstigit 5 000 kronor, är dock inte någon del av vinsten skattepliktig. Om ersättningen i pengar*

⁴ Senaste lydelse 1979:500.

Nuvarande lydelse

get för *fastigheten*, minskat med 5 000 kronor.

Föreslagen lydelse

överstiger 5 000 kronor, skall som skattepliktig inkomst *tas upp* så stor del av hela realisationsvinsten som ersättningen i pengar, minskad med 5 000 kronor, utgör av det totala vederlaget för *överföringen eller uppdelningen*, minskat med 5 000 kronor, *dock att den skattepliktiga inkomsten inte skall tas upp till högre belopp än som motsvarar den del av ersättningen i pengar som överstiger 5 000 kronor*.

Avyttring av fastighet anses vidare föreligga när ägare av fastighet fått engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelse. Härmed avses ersättning på grund av sådan inskränkning i förfoganderätt till fastigheten som skett enligt naturvårdslagen (1964:822) eller på grund av motsvarande inskränkningar enligt andra författningar eller på grund av upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastigheten för obegränsad tid (jfr punkt 8 av anvisningarna till 21 §). Engångsersättningen är i dessa fall att betrakta som köpeskilling, varvid så stor del av fastigheten anses avyttrad som ersättningsbeloppet utgör av fastighetens hela värde vid tiden för beslutet om inskränkningen i förfoganderätten eller för upplåtelsen av nyttjanderätten eller servitutsrätten.

Har den skattskyldige i samband med allframtidsupplåtelse fått ersättning på grund av upplåtelse av avverkningsrätt skall ersättningen, om den skattskyldige yrkar det, anses som engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelsen (jfr punkt 5 tredje stycket av anvisningarna till 21 §). Har den skattskyldige i nu avsett fall fått ersättning för avyttrade skogsprodukter, får 60 procent av ersättningen behandlas som engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelse. Vad som sägs i detta stycke gäller dock endast om skatteplikt för ersättningen för avverkningsrätten eller skogsprodukterna inträtt under samma beskattningsår som ersättningen på grund av allframtidsupplåtelsen.

Vid vinstberäkningen får den skattskyldige från sammanlagda beloppet av den eller de engångsersättningar han fått under ett beskattningsår, om han inte visar att han haft avdragsgilla omkostnader enligt anvisningarna till 36 § till samma eller högre belopp, avdrag med 2 000 kronor. Detta avdrag får dock

Från det sammanlagda beloppet av den eller de engångsersättningar som den skattskyldige under ett beskattningsår har fått på grund av upplåtelse inom en och samma kommun är han berättigad till avdrag med 2 000 kronor, om han inte visar att han haft avdragsgilla omkostnader enligt anvisningarna till 36 § till sam-

Nuvarande lydelse

inte överstiga det sammanlagda ersättningsbeloppet.

Föreslagen lydelse

ma eller högre belopp. Avdraget får dock inte överstiga det sammanlagda ersättningsbeloppet för upplåtelse inom kommunen.

till 36 §

2. a.⁵ Skall vid beräkning av realisationsvinst på grund av avyttring av fastighet vederlaget för viss del av fastigheten upptagas som intäkt av jordbruksfastighet eller rörelse (jfr punkt 1 av anvisningarna till 35 §) får i omkostnadsbeloppet icke inräknas kostnad som hänförelse till sådan del av fastigheten och som vid inkomsttaxeringen behandlats enligt reglerna för maskiner och andra inventarier.

Som förbättringskostnad enligt punkt 1 räknas även kostnad, som under tid, då intäkt av avyttrad annan fastighet eller i förekommande fall del därav beräknats enligt 24 § 2 eller 3 mom., har nedlagts på reparation och underhåll av fastigheten eller fastighetsdelen, i den mån den avyttrade egendomen på grund därav vid avyttringen befunnit sig i bättre skick än vid förvärvet samt kostnad för reparation och underhåll för vilken avdrag inte medges på grund av föreskrifterna i 25 § 2 mom. första stycket b) eller c) och för vilken bidrag ej utgått. Förbättringskostnad, som icke uppförts på avskrivningsplan, och med förbättringskostnad jämförlig reparations- eller underhållskostnad får dock inräknas i omkostnadsbeloppet endast för år då de nedlagda kostnaderna uppgått till minst 3 000 kronor.

Kostnad enligt föregående stycke, som uppförts på avskrivningsplan, skall normalt anses nedlagd det år då kostnaden uppförts på planen. I andra fall skall sådan kostnad normalt anses nedlagd när faktura eller räkning erhållits, varav framgår vilket arbete som utförts.

Omkostnadsbeloppet skall minskas med värdeminskningens avdrag m. m., som belöper på tid före avyttringen av fastigheten, såsom avdrag på grund av avyttring av skog, avdrag för värdeminskning av annan naturtillgång eller för värdeminskning av täckdiken eller andra markanläggningar (jfr punkt 4 fjärde–sjätte styckena och punkt 7 av anvisningarna till 22 § samt punkt 16 femte och sjätte styckena av anvisningarna till 29 §). På samma sätt skall omkostnadsbeloppet minskas med avdrag för värdeminskning av byggnad m. m. (jfr punkt 3 tredje stycket och punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 22 §, punkt 2 och punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 25 § och punkt 16 fjärde stycket av anvisningarna till 29 §), dock inte för år då avdraget understigit 3 000 kronor. Omkostnadsbeloppet skall minskas även med belopp varmed fastigheten avskrivits i samband med ianspråktagande av investeringsfond e. d.

⁵ Lydelse enligt prop. 1980/81:61.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Vid beräkning av omkostnadsbeloppet skall fastighet, som förvärvats före år 1952, anses förvärvad den 1 januari 1952. Ingångsvärdet skall därvid anses utgöra 150 procent av fastighetens taxeringsvärde för år 1952. Hänsyn skall vid vinstberäkningen icke tagas till kostnader och avdrag som belöper på tid före år 1952. Dock får det vid förvärvet erlagda vederlaget för fastigheten upptagas som ingångsvärde, om den skattskyldige kan visa att köpeskillingen överstiger 150 procent av taxeringsvärdet för år 1952. Fanns taxeringsvärde ej åsatt för år 1952, får motsvarande värde uppskattas med ledning av taxeringsvärdet för fastighet, i vilken den avyttrade egendomen ingått, eller närmast därefter åsatta taxeringsvärde.

Har fastighet vid avyttringen innehafts mer än tjugo år får den skattskyldige vid vinstberäkningen som ingångsvärde upptaga ett belopp motsvarande 150 procent av det taxeringsvärde, som gällde tjugo år före avyttringen. Har taxeringsvärdet åsatts vid fastighetstaxering som verkställt år 1970 eller senare får dock som ingångsvärde upptagas endast 133 procent av taxeringsvärdet. Om ingångsvärdet beräknas med ledning av det taxeringsvärde som gällde tjugo år före avyttringen, skall hänsyn vid vinstberäkningen icke tagas till kostnader och avdrag, som belöper på tidigare år än tjugo år före avyttringen. Fanns taxeringsvärde ej åsatt tjugo år före avyttringen, får motsvarande värde uppskattas på sätt anges i femte stycket sista meningen.

Har avyttrad fastighet förvärvats genom arv eller testamente eller genom bodelning i anledning av makes död, får den skattskyldige, i stället för köpeskillning eller motsvarande vederlag för fastigheten vid närmast föregående köp, byte eller därmed jämförliga fång eller i stället för ett med stöd av föregående stycke framräknat värde, som ingångsvärde upptaga 150 procent av fastighetens taxeringsvärde året före det år då dödsfallet inträffade eller motsvarande i arvsskattehänseende gällande värde, förutsatt att dödsfallet ägt rum efter år 1952. Ägde dödsfallet rum efter år 1970 får dock som ingångsvärde upptagas endast 133 procent av taxeringsvärdet eller motsvarande i arvsskattehänseende gällande värde. Fanns taxeringsvärde ej åsatt året före det år då dödsfallet inträffade, får motsvarande värde uppskattas på sätt som anges i femte stycket sista meningen. Har ingångsvärdet upptagits med stöd av bestämmelserna i detta stycke, skall hänsyn vid vinstberäkningen icke tagas till kostnader och avdrag, som belöper på tidigare år än året före dödsåret.

Beräknas ingångsvärdet med ledning av taxeringsvärde skall, såvida viss del av taxeringsvärdet avser egendom som i kostnadshänseende hänförs till maskiner och andra inventarier i jordbruk eller rörelse (jfr punkt 1 av anvisningarna till 35 §), taxeringsvärdet reduceras med den del därav som kan anses belöpa på egendom av nyss angivet slag. Sådan reduktion skall dock icke göras om mindre än 25 procent av hela vederlaget för den avyttrade

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

fastigheten belöper på egendom, som vid beräkning av värdeminskningsskattavdrag hänföres till maskiner och andra inventarier.

Skall taxeringsvärdet reduceras enligt föregående stycke iakttagas följande. Har taxeringsvärdet åsatts tidigare än vid 1975 års fastighetstaxering, skall taxeringsvärdet reduceras med så stor del därav som vederlaget för egendom, som vid beräkning av värdeminskningsskattavdrag hänföres till maskiner och andra inventarier, utgör av hela vederlaget för den avyttrade fastigheten. Vad nu sagts gäller även om taxeringsvärdet åsatts år 1975 eller senare, dock att vid beräkningen skall bortses från den del av vederlaget vid avyttringen som belöper på egendom som avses i 2 kap. 3 § jordabalken. Kan den skattskyldige visa att den andel av taxeringsvärdet som kan anses belöpa på egendom, som vid beräkning av värdeminskningsskattavdrag hänföres till maskiner och andra inventarier, är mindre än den andel av hela vederlaget för den avyttrade fastigheten som kan anses belöpa på egendom av nu angivet slag, får dock taxeringsvärdet reduceras på grundval av förhållandena vid fastighetstaxeringen.

Det för fastigheten gällande ingångsvärdet – om det inte har beräknats enligt trettonde stycket sista meningen – liksom de förbättringskostnader och därmed likställda belopp för vilka avdrag får ske samt de värdeminskningsskattavdrag och andra belopp som skall minska omkostnadsbeloppet skall i den omfattning som anges i punkterna 6 a och 6 b nedan räknas om med hänsyn till förändringarna i det allmänna prisläget (prisutvecklingen) under den tid då fastigheten har innehafts.

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

Har avyttring av fastighet omfattat byggnad, som i huvudsak är avsedd att användas för bostadsändamål och som vid avyttringstillfället varit eller bort vara åsatt ett taxerat byggnadsvärde av lägst 10 000 kronor, avdrages ytterligare ett belopp av 3 000 kronor för varje påbörjat kalenderår före taxeringsåret som bostadsbyggnaden under innehavstiden funnits på fastigheten. Om det taxerade byggnadsvärdet inte uppgått eller bort uppgå till 10 000 kronor, avdrages 3 000 kronor för varje påbörjat kalenderår under innehavstiden som byggnaden utnyttjats till stadigvarande bostad. Avdrag medges inte för tidigare år än år 1952 och inte heller för senare år än år 1980. Finns på fastigheten mer än en bostadsbyggnad beräknas nu avsett avdrag endast för fastighetens huvudbyggnad. Sker vinstberäkningen med utgångspunkt från taxeringsvärdet tjugo år före avyttringen enligt sjätte stycket ovan eller från taxeringsvärdet året före dödsfallet enligt sjunde stycket ovan eller motsvarande värden, får avdrag enligt detta stycke ej ske för tidigare år än tjugo år före avyttringen eller året före dödsfallet. Om bostadsbyggnad rivits eller förstörts genom brand eller liknande, skall avdrag enligt detta stycke medges även för tid då denna byggnad funnits på fastigheten, om den

Nuvarande lydelse

skattskyldige inom ett år igångsatt arbete med att uppföra ersättningsbyggnad. Om en bostadsbyggnad under mer än ett år tagits i anspråk huvudsakligen för annat ändamål än bostadsändamål medges avdrag enligt detta stycke endast för tid då byggnaden därefter åter utnyttjats huvudsakligen för bostadsändamål.

Vinstberäkning på grund av avyttring av del av fastighet skall grundas på förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen. *Om den skattskyldige så önskar* skall dock så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värde-minskningsavdrag m. m. – anses belöpa på den avyttrade delen som vederlaget för fastighetsdelen utgör av fastighetens hela värde vid avyttringstillfället. I sist avsedda fall skall, om den skattskyldige önskar det och värdet av skogen och skogsmarken på den avyttrade fastighetsdelen är mindre än 20 procent av värdet av hela fastighetens skog och skogsmark, omkostnadsbeloppet inte minskas med avdrag på grund av avyttring av skog. Om den avyttrade delen avser en eller ett fåtal tomter avsedda att bebyggas med bostadshus och vederlaget är mindre än 10 procent av fastighetens taxeringsvärde, får vidare ingångsvärdet på den avyttrade fastighetsdelen utan särskild utredning beräknas till 1 krona per kvadratmeter, dock ej till högre belopp än köpeskillingen.

Föreslagen lydelse

Vinstberäkning på grund av avyttring av en del av en fastighet skall grundas på förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen. *Vid tillämpning av de beloppsgränser som anges i andra och fjärde styckena skall dock hänsyn tas till förhållandena på hela fastigheten. Avdrag enligt tolfte stycket får göras endast om avyttringen har omfattat bostadsbyggnad som vid tiden för avyttringen var huvudbyggnad för hela fastigheten. På den skattskyldiges begäran skall omkostnadsbeloppet för fastighetsdelen – i stället för att beräknas enligt första meningen – tas upp till ett belopp som motsvarar så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värde-minskningsavdrag m. m. – som vederlaget för fastighetsdelen utgör av fastighetens hela värde vid avyttringstillfället. I sist avsedda fall skall, om den skattskyldige begär det och värdet av skogen och skogsmarken på den avyttrade fastighetsdelen är mindre än 20 procent av värdet av hela fastighetens skog och skogsmark, omkostnadsbeloppet inte minskas med avdrag på grund av avyttring av skog. Om den avyttrade delen avser en eller ett fåtal tomter avsedda att bebyggas med bostadshus och vederlaget är mindre än 10 procent av fastighetens taxeringsvärde, får vidare ingångsvärdet på*

Nuvarande lydelse

Vad i de *tre* första meningarna av föregående stycke föreskrivits gäller i tillämpliga delar även vid marköverföring enligt fastighetsbildningslagen (1970:988).

Har den skattskyldige erhållit sådan engångsersättning som avses i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 35 §, skall så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskingsavdrag m. m. – anses belöpa på den del av fastigheten som ersättningen avser, som engångsersättningen utgör av fastighetens hela värde vid tiden för upplåtelsen eller inskränkningen i förfoganderätten. Vid bedömningen av om omkostnadsbeloppet skall minskas med avdrag på grund av avyttring av skog gäller vad som är föreskrivet i fråga om del av fastighet.

Har den skattskyldige under innehavstiden avyttrat del av fastighet skall hänsyn *tagas härtill* vid beräkning av *det omkostnadsbelopp som får avdragas vid vinstberäkningen i anledning av avyttring* av återstoden av fastigheten. Kan utredning icke förebringas om den andel av omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskingsavdrag m. m. – för fastigheten, som belöpt på den avyttrade fastighetsdelen, skall denna andel anses ha motsvarat hälften av erhållen ersättning för fastighetsdelen. Andelen skall dock i intet fall anses överstiga omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskingsavdrag m. m. – för hela fastigheten omedelbart före avyttringen av fastighetsdelen.

Vad i föregående stycke föreskrivits äger motsvarande tillämpning

Föreslagen lydelse

den avyttrade fastighetsdelen utan särskild utredning beräknas till 1 krona per kvadratmeter, dock ej till högre belopp än köpeskillingen.

Vad i de *fem* första meningarna av föregående stycke föreskrivits gäller i tillämpliga delar även vid marköverföring enligt fastighetsbildningslagen (1970:988).

Har den skattskyldige under innehavstiden avyttrat *en* del av *en* fastighet skall hänsyn *tas till detta* vid beräkning av *omkostnadsbeloppet för återstoden* av fastigheten. Kan utredning *inte* förebringas om den andel av omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskingsavdrag m. m. – för fastigheten, som belöpt på den avyttrade fastighetsdelen, skall denna andel anses ha motsvarat hälften av erhållen ersättning för fastighetsdelen. Andelen skall dock i intet fall anses överstiga omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskingsavdrag m. m. – för hela fastigheten omedelbart före avyttringen av fastighetsdelen.

Föreskrifterna i föregående stycke tillämpas också om den skattskyldige

Nuvarande lydelse

om den skattskyldige under innehavstiden erhållit engångsersättning som avses i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 35 §. Har den skattskyldige under innehavstiden avstått från mark genom marköverföring enligt fastighetsbildningslagen (1970:988), skall omkostnadsbeloppet på återstoden av fastigheten anses ha minskat med så stor del av omkostnadsbeloppet för den tidigare avstådda marken som ersättningen i pengar utgjort av det totala vederlaget för marken.

Beräknas omkostnadsbeloppet vid den slutliga avyttringen med ledning av ett taxeringsvärde som åsatts efter det att delavyttringen, markupplåtelsen eller marköverföringen m. m. ägt rum, äro bestämmelserna i de två föregående styckena icke tillämpliga.

Kostnad för förbättringsarbete eller därmed jämförligt reparations- och underhållsarbete, för vilket ersättning på grund av skadeförsäkring utgått, beaktas icke vid beräkning av realisationsvinst i vidare mån än kostnaden överstigit ersättningen. Har ersättning på grund av skadeförsäkring uppburits med större belopp än det som gått åt för skadans avhjälpande gäller följande. Fastighetens ingångsvärde, omräknat enligt tionde stycket till tiden för skadetillfället, minskas med skillnaden mellan ersättningen och kostnaden för skadans avhjälpande. För tid efter skadetillfället ligger återstoden av det omräknade ingångsvärdet till grund för omräkning enligt tionde stycket.

Avyttrar delägare i fåmansföretag eller honom närstående person fastighet till företaget får vid vinstberäkningen fastighetens ingångsvärde icke beräknas på grundval av taxeringsvärde enligt sjätte och sjunde styckena. Ej heller får omräkning göras enligt tionde stycket eller tillägg göras enligt tolfte stycket. Riksskatteverket får medge undantag från bestämmelserna i detta stycke om det kan antagas att avyttringen skett av organisatoriska eller andra synnerliga skäl. Mot beslut av riksskatteverket i sådan fråga får talan icke föras.

Föreslagen lydelse

under innehavstiden erhållit sådan engångsersättning som avses i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 35 §. Har den skattskyldige under innehavstiden avstått från mark genom marköverföring enligt fastighetsbildningslagen (1970:988), skall omkostnadsbeloppet på återstoden av fastigheten anses ha minskat med så stor del av omkostnadsbeloppet för den tidigare avstådda marken som ersättningen i pengar utgjort av det totala vederlaget för marken.

Beräknas omkostnadsbeloppet vid avyttring av återstoden av fastigheten eller del därav med ledning av ett taxeringsvärde som åsatts efter det att delavyttringen, markupplåtelsen eller marköverföringen m. m. ägt rum, är bestämmelserna i de två föregående styckena icke tillämpliga.

Denna lag träder i kraft den 1 april 1981.

1. De nya bestämmelserna i punkterna 2 och 4 av anvisningarna till 35 § samt punkt 2 a av anvisningarna till 36 § tillämpas endast i fråga om avyttringar som sker efter utgången av mars 1981, om inte annat följer av andra och tredje styckena.

Punkt 2 av anvisningarna till 35 § i dess nya lydelse tillämpas även i fråga om avyttringar som sker under tiden den 1 januari – den 31 mars 1981, varvid hänvisningen i tredje stycket skall avse där angivna lagrum i deras äldre lydelse.

De nya bestämmelserna i punkt 4 fjärde stycket av anvisningarna till 35 § tillämpas första gången vid 1982 års taxering.

2. De nya bestämmelserna i punkt 9 av anvisningarna till 22 §, punkt 10 av anvisningarna till 25 § och punkt 8 av anvisningarna till 29 § tillämpas i de fall då utvinningen av en naturtillgång påbörjas efter utgången av mars 1981.

Även i de fall då utvinningen har påbörjats före utgången av mars 1981 får de nya bestämmelserna om beräkning av fyndighetens anskaffningsvärde tillämpas vid 1982 och senare års taxeringar. En förutsättning för detta är dock att ett yrkande om en sådan tillämpning framställs vid 1982 års taxering eller, om den skattskyldige vid denna taxering inte yrkar avdrag för substansminskning på grund av utvinning från fyndigheten i fråga, vid den första därefter följande taxering då sådant avdrag yrkas. Beräkningen enligt de nya bestämmelserna skall göras som om en ny utvinning hade påbörjats vid ingången av det beskattningsår för vilket avdrag första gången yrkas enligt de nya bestämmelserna.

Har en skattskyldig beräknat anskaffningsvärdet för en naturfyndighet enligt äldre bestämmelser, skall den omständigheten att taktmarken vid 1981 års allmänna fastighetstaxering eller senare får ändrad beskattningsnatur inte föranleda någon ändring av avskrivningsunderlaget.

LAGRÅDET

Utdrag
PROTOKOLL
vid sammanträde
1980-12-10

Närvarande: f. d. justitierådet Petrén, regeringsrådet Hilding, justitierådet Vängby.

Enligt lagrådet den 1 december 1980 tillhandakommet utdrag av protokoll vid regeringssammanträde den 20 november 1980 har regeringen på hemställan av statsrådet och chefen för budgetdepartementet Rolf Wirtén beslutat inhämta lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370).

Förslaget har inför lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn Margareta Sahlström.

Förslaget föranleder följande yttrande av *lagrådet*:

Punkt 9 av anvisningarna till 22 §

Det föreslagna fjärde stycket av förevarande anvisningspunkt innehåller bestämmelser om "näringsidkare som har intressegemenskap (t. ex. moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning)". I 57 § 3 mom. kommunalskattelagen och även i sjunde stycket av punkt 2 i anvisningarna till 41 § definieras "näringsidkare mellan vilka intressegemenskap råder" på motsvarande sätt, med det undantaget att uttrycket "t. ex." inte har någon motsvarighet. Något behov av en utvidgad tillämpning i nu förevarande fall av begreppet intressegemenskap har inte redovisats i remissen och lagrådet vill i enhetlighetens intresse förorda att definitionen i förslaget görs likalydande med den, som redan finns i de angivna bestämmelserna i kommunalskattelagen, och att därför orden "t. ex." får utgå.

I andra och tredje styckena av förevarande anvisningspunkt används uttrycket "anskaffningsvärdet" för viss naturtillgång i betydelsen avskrivningsunderlaget för värdeminskningsskattavdrag i anledning av minskning av tillgångens substans samt underlag för beräkning av avdrag för avsättning som avser framtida substansminskning. I sjätte stycket anges att även utgifter för tillgångens exploatering inräknas i anskaffningsvärdet, "förutom belopp som har beräknats enligt föregående stycke". I nämnda femte stycke anges vissa belopp som skall framräknas på grundval av "anskaffningsvärdet" i betydelsen utgifter för förvärvet. Att uttrycket "anskaffningsvärdet" på så sätt används i två olika betydelser i en och samma anvisningspunkt är inte godtagbart. Bristen synes enklast kunna rättas genom att uttrycket konsek-

vent används i betydelsen avskrivningsunderlaget o. l. och lydelsen av femte stycket ändras.

I femte stycket används vidare uttrycket "täktmarken", uppenbarligen i betydelsen det område där de förut i anvisningspunkten behandlade naturtillgångarna utvinns. Därefter sägs i sista meningen av femte stycket att uttrycket täktmarken här har den innebörd som anges i 2 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152). Enligt nämnda lagrum avses med täktmark mark för vilken gäller täkttillstånd enligt 18 § naturvårdslagen (1964:822) eller vattenlagen (1918:523), varvid med täkttillstånd skall jämföras pågående täkt. Enligt nämnda lagrum i naturvårdslagen – vattenlagen kan i detta sammanhang lämnas åsido – erfordras tillstånd för täkt av sten, grus, sand, lera, torv eller andra jordarter för annat ändamål än markinnehavarens husbehov. Klart torde vara att begreppet naturtillgångar i förevarande anvisningspunkt nu omfattar även andra nyttigheter än som avses i 18 § naturvårdslagen och någon ändring av uttryckets nuvarande innebörd torde inte vara åsyftad. Hänvisningen till 2 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen skulle därför kunna uppfattas som en icke avsedd begränsning i fråga om vilka naturtillgångar som anvisningspunkten omfattar. Om avsikten med sista meningen av femte stycket är att närmare ange det område på marken för vilket värde skall beräknas enligt stycket bör detta komma till uttryck på annat sätt. Meningen torde därvid få begränsas till fall när tillstånd enligt lag getts till utvinning av naturtillgången i fråga.

På grund av det anförda förordas att femte stycket ges följande lydelse:

"Anskaffningsvärdet för en naturtillgång beräknas med utgångspunkt i den faktiska utgiften för förvärvet. Begär den skattskyldige det, skall dock till utgångspunkt tas det belopp varmed den skattskyldige skulle få avdrag enligt punkt 2 a av anvisningarna till 36 §, om han vid tidpunkten för utvinningens början hade avyttrat täktmarken för ett vederlag som motsvarar dess allmänna saluvärde vid nämnda tidpunkt. Beräkning enligt nämnda anvisningspunkt får dock inte leda till att den på förvärvet grundade delen av anskaffningsvärdet tas upp till högre belopp än vad som motsvarar 75 procent av täktmarkens allmänna saluvärde vid tidpunkten i fråga. Har tillstånd enligt lag givits för utvinning av tillgången, beräknas anskaffningsvärdet endast för det område som omfattas av tillståndet."

Punkt 4 av anvisningarna till 35 §

Av ordalydelsen i fjärde stycket framgår ej klart vad som skall gälla för det fall att den skattskyldige visar ett omkostnadsbelopp som är lägre än 2 000 kronor. Avsikten måste emellertid antagas vara att det i stycket medgivna avdraget på 2 000 kronor träder i stället för ett omkostnadsbelopp som understiger 2 000 kronor; den skattskyldige skall alltså ej få avdrag med såväl beloppet 2 000 kronor som ett omkostnadsbelopp under denna summa.

Stadgandet får emellertid också anses ha funktionen att från beskattning över huvud taget undantaga ersättningar på smärre belopp. Denna stadgandets funktion kan också antagas vara skälet till att regeln upptagits bland anvisningarna till 35 § och icke bland anvisningarna till 36 § som anger hur det avdragsgilla omkostnadsbeloppet skall framräknas. Önskvärd tydlighet kan skapas genom att i anvisningarna till 36 § angiva att den som åtnjuter ifrågavarande avdrag på 2 000 kronor inte har rätt till avdrag för omkostnadsbelopp. En sådan regel kan lämpligen upptagas i punkt 2 a femtonde stycket av anvisningarna till 36 §. Det förordas att i sist angivna stycke införes en ny tredje mening med följande lydelse:

”En skattskyldig som enligt punkt 4 fjärde stycket av anvisningarna till 35 § åtnjuter avdrag från den eller de engångsersättningar han fått på grund av upplåtelser inom en och samma kommun äger ej tillgodoräkna sig något omkostnadsbelopp hänförligt till dessa ersättningar.”

Punkt 2 a av anvisningarna till 36 §

På sätt angivits vid punkt 4 av anvisningarna till 35 § förordar lagrådet ett tillägg till femtonde stycket av förevarande anvisningspunkt.

Övergångsbestämmelserna

Enligt punkt 1 i övergångsbestämmelserna skall de i punkt 2 av anvisningarna till 35 § föreslagna reglerna om att den skattskyldige alternativt kan begära sammanförande vid realisationsvinstberäkning av två eller flera taxeringsenheter till en större enhet tillämpas även i fråga om avyttringar som skett under tiden den 1 januari – den 31 mars 1981, dvs. före lagens ikraftträdande. I angivet syfte att sådan tillämpning inte skall komma i strid med förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen förordas i motiven en sådan tillämpning av den föreslagna övergångsbestämmelsen, att skattemyndigheterna skall vägra att använda alternativregeln om de skulle finna att den leder till högre skatt för den skattskyldige.

I angivna lagrum i regeringsformen sägs att – med vissa här ej aktuella undantag – skatt eller statlig avgift ej får uttagas i vidare mån än som följer av föreskrift, som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skattskyldigheten. Enligt förarbetena till förbudet avser detta bara sådana ändringar som är till den skattskyldiges nackdel. Av förarbetena framgår vidare att huvudskälet mot retroaktiv lagstiftning på skatte- och avgiftsområdet är att en sådan lagstiftning bryter mot grundsatsen att man i förväg skall kunna bedöma de rättsliga konsekvenserna av sitt handlande; en skattskyldig som handlar med utgångspunkt i gällande rätt skall inte behöva riskera att hans handling kommer att bedömas efter regler som har tillkommit i efterhand, när han inte kan göra gjort ogjort. (Se prop. 1978/79:195 s. 55 f).

De föreslagna reglerna om möjlighet till sammanförande vid realisationsvinstberäkning av två eller flera taxeringsenheter till en större enhet har kommit till för att tillgodose de skattskyldigas intressen i vissa fall när indelningen i taxeringsenheter enligt den nya fastighetstaxeringslagen kan tänkas medföra olägenheter i förhållande till vad som tidigare gällt. Den nya lagstiftningen sedd som helhet är alltså till de skattskyldigas fördel. I det enskilda fallet kan dock tillämpning av de nya reglerna om sammanförande av taxeringsenheter leda till ett för den skattskyldige oförmånligt resultat. Men dessa regler skall – enligt sin egen lydelse och alltså oavsett om det är fråga om övergångsförhållanden eller ej – tillämpas endast om den skattskyldige begär det.

Det kan väl tänkas råda delade meningar mellan den skattskyldige och skattemyndigheterna om huruvida en retroaktiv tillämpning av de nya bestämmelserna om sammanförande av taxeringsenheter är till den skattskyldiges nackdel eller ej. En anledning härtill kan vara att de har skilda åsikter beträffande någon annan fråga som inverkar på realisationsvinstberäkningen och som kanske kommer att avgöras först i högsta instans. En annan anledning kan vara att den skattskyldige i och för sig skulle kunna visa att en tillämpning av de nya bestämmelserna är till hans fördel men att detta förutsätter en omfattande och kanske kostsam utredning som han inte anser sig behöva förebringa. Har den skattskyldige gjort sig skyldig till ett rent förbiseende, bör skattemyndigheterna självfallet göra honom uppmärksam härpå och medverka till en rättelse. Om han vidhåller sin begäran, ter det sig emellertid främmande att skattemyndigheterna skulle vägra att bifalla denna under påståendet att den enligt deras uppfattning skulle vara till hans nackdel. Än egendomligare skulle en skatteprocess te sig vari skattemyndigheterna och den skattskyldige drev var sin linje under föregivande från vardera sidan att just den linjen skulle vara till den skattskyldiges fördel.

Lagrådet finner mot bakgrund av det anförda att retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen inte kan anses tillämpligt i den situation varom nu är fråga. Det intresse ifrågavarande regel är avsett att skydda får nämligen anses tillgodosett redan därigenom att det ligger i den skattskyldiges hand att – med utgångspunkt från egna bedömningar om vad som är till hans förmån – avgöra om han önskar åberopa den nya alternativregeln i punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 35 §.

Lagrådet vill vidare anföra följande. Eftersom den föreslagna övergångsregeln direkt utsäger att de nya bestämmelserna tillämpas också i fråga om vissa tidigare avyttringar, kräver en tillämpning sådan som den i motiven förordade i vart fall en uttrycklig lagreglering. Det är inte förenligt med god lagstiftningsteknik att åt de rättstillämpande myndigheterna överlämna att åsidosätta givna lagbestämmelser för att undvika en tillämpning av dessa som strider mot regeringsformen. Ett undantag sådant som det i motiven förordade bör i så fall uttryckas med ett tillägg till andra stycket av punkt 1 i övergångsbestämmelserna av förslagsvis följande lydelse: "Vad nu sagts

skall dock ej gälla om anvisningarna i deras nya lydelse skulle leda till högre realisationsvinst än anvisningarna i deras äldre lydelse." Anmärkas må att en sådan regel synes föra med sig att taxeringsmyndigheterna trots den skattskyldiges begäran måste avkräva honom sådana upplysningar att frågan om vilket alternativ som är mest förmånligt för den skattskyldige kan bedömas.

BUDGETDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regerings-sammanträde
1981-01-15

Närvarande: statsministern Fälldin, ordförande, och statsråden Ullsten, Bohman, Wikström, Friggebo, Mogård, Dahlgren, Åsling, Söder, Krönmark, Johansson, Wirtén, Holm, Andersson, Boo, Winberg, Adelson, Danell, Petri, Eliasson

Föredragande: statsrådet Wirtén

Proposition med förslag angående beskattning av realisationsvinst vid avyttring av del av fastighet och beräkning av substansminskningsavdrag

Föredraganden anmäler lagrådets yttrande¹ över förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370).

Föredraganden redogör för yttrandet.

Författningsförslaget

Punkt 9 av anvisningarna till 22 §

Fjärde stycket innehåller ett förbud mot avdrag för avsättning för framtida substansminskning i de fall då upplåtelseavtalet har ingåtts mellan närstående eller mellan näringsidkare som har intressegemenskap. Den sistnämnda gruppen har definierats som "t. ex. moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning". Lagrådet har föreslagit att orden "t. ex." får utgå. Lagrådet har erinrat om att uttrycket "näringsidkare mellan vilka intressegemenskap råder" i 57 § 3 mom. och punkt 2 sjunde stycket av anvisningarna till 41 § definierats på motsvarande sätt med undantag för orden "t. ex." samt att något behov av en utvidgad tillämpning i nu förevarande fall av begreppet intressegemenskap inte har redovisats i remissen.

¹ Beslut om lagrådsremiss fattat vid regerings-sammanträde den 20 november 1980.

Det skulle i och för sig kunna hävdas att förbudet mot avdrag för avsättning för framtida substansminskning borde gälla även vid upplåtelse mellan sådana näringsidkare som visserligen inte är så nära knutna till varandra att de utgör moder- och dotterföretag eller har i huvudsak gemensam ledning men som ändå har gemensamma ekonomiska intressen. Med hänsyn till att begreppet intressegemenskap i andra fall har en mer begränsad innebörd kan jag dock i enhetlighetens intresse ansluta mig till vad lagrådet har anfört. Jag förordar alltså att uttrycket "i. ex." utgår.

I femte stycket har i sista meningen definitionen av "täktmark" knutits till FTL. Enligt den lagen avses med täktmark mark för vilken gäller täkttillstånd enligt 18 § naturvårdslagen (1964:822) eller vattenlagen (1918:523). Med täkttillstånd jämföras pågående täkt. Lagrådet har konstaterat att uttrycket "täktmark" används för att beteckna det område där naturtillgångarna utvinns. Eftersom begreppet naturtillgångar omfattar även andra tillgångar än sådana för vilka tillstånd fordras enligt naturvårdslagen och vattenlagen anser lagrådet att hänvisningen till FTL skulle kunna uppfattas som en inte avsedd begränsning. Om avsikten med sista meningen är att närmare ange det område på marken för vilket anskaffningsvärdet skall beräknas bör meningen enligt lagrådet avse de fall då tillstånd enligt lag har getts för utvinningen.

Som lagrådet har anfört är avsikten med sista meningen att begränsa det område på marken för vilket anskaffningsvärdet skall beräknas. En anknytning till enbart FTL skulle inte täcka alla de fall då bestämmelserna om avdrag för substansminskning kan bli tillämpliga. Jag ansluter mig därför till lagrådets förslag.

Lagrrådet har också anmärkt att uttrycket "anskaffningsvärde" i anvisningspunkten används i två olika betydelser, nämligen dels i bl. a. andra och tredje styckena för att beteckna hela avskrivningsunderlaget och dels i femte stycket för att beteckna den del av underlaget som motsvarar utgiften för förvärvet. Lagrådet föreslår att uttrycket anskaffningsvärde konsekvent används i betydelsen avskrivningsunderlaget och att femte stycket ändras så att det framgår att stycket avser den del av underlaget som beräknas med utgångspunkt i förvärvet. Jag ansluter mig i princip till lagrådets förslag. Uttrycket "den på förvärvet grundade delen av anskaffningsvärdet" i tredje meningen av lagrådets förslag bör dock enligt min mening ersättas med "den till förvärvet hänförliga delen av anskaffningsvärdet". Härigenom markeras tydligare att en beräkning enligt realisationsvinstreglerna inte behöver grundas på den faktiska utgiften utan kan baseras på taxeringsvärdet för ett visst år.

Punkt 2 a av anvisningarna till 36 §

Lagrrådet har i tydlighetens intresse föreslagit att femtonde stycket skall kompletteras så att det klart framgår att något omkostnadsbelopp inte skall

tillgodoräknas den fastighetsägare som har fått en engångsersättning för allframtidsupplåtelse och vid realisationsvinstbeskattningen får avdrag med 2 000 kr. enligt punkt 4 fjärde stycket av anvisningarna till 35 §. Jag ansluter mig till vad lagrådet har anfört och förordar att bestämmelsen i princip utformas på det sätt som föreslagits.

Övergångsbestämmelserna

I remissen föreslogs att de nya reglerna om att två eller flera taxeringsenheter på den skattskyldiges begäran skall sammanföras till en större enhet blir tillämpliga även i fråga om avyttringar som sker under tiden den 1 januari – den 31 mars 1981, dvs. före lagens ikraftträdande. Skälet till detta var att resultatet av 1981 års allmänna fastighetstaxering får verkan från den 1 januari 1981. Jag erinrade emellertid om förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen och förordade att myndigheterna inte skulle följa den skattskyldiges begäran om retroaktiv tillämpning om de skulle finna att en sådan tillämpning skulle leda till högre skatt.

Lagrådet erinrar om att de föreslagna reglerna om sammanföring av två eller flera taxeringsenheter har kommit till för att tillgodose de skattskyldigas intresse i vissa fall när indelningen i taxeringsenheter enligt FTL kan tänkas medföra olägenheter i förhållande till vad som tidigare gällt och att således den nya lagstiftningen sedd som helhet är till de skattskyldigas fördel. Visserligen kan tillämpningen i det enskilda fallet leda till ett för den skattskyldige oförmånligt resultat, men reglerna skall enligt sin lydelse, och alltså oavsett om det är fråga om övergångsförhållanden eller ej, tillämpas endast om den skattskyldige begär det. Lagrådet framhåller att det kan tänkas råda delade meningar mellan den skattskyldige och myndigheterna om huruvida en retroaktiv tillämpning är till den skattskyldiges nackdel eller ej. Har den skattskyldige gjort sig skyldig till ett rent förbiseende, bör enligt lagrådet skattemyndigheterna göra honom uppmärksam på förhållandet och medverka till en rättelse. Om den skattskyldige vidhåller sin uppfattning ter det sig emellertid enligt lagrådet främmande att myndigheterna skulle vägra att bifalla hans begäran under påståendet om att den enligt deras uppfattning skulle vara till hans nackdel. Än egendomligare skulle en skatteprocess te sig vari myndigheterna och den skattskyldige drev var sin linje under föregivande från vardera sidan att just den linjen skulle vara till den skattskyldiges fördel.

Mot denna bakgrund har lagrådet funnit att retroaktivitetsförbudet inte kan anses tillämpligt i den situation som det nu är fråga om. Vidare har lagrådet framhållit att en tillämpning av det slag som har förordats i remissen skulle fordra en uttrycklig lagreglering.

För egen del vill jag till en början erinra om att de nya bestämmelserna om sammanföring av taxeringsenheter har till syfte att eliminera vissa olägen-

heter som den nya indelningen i taxeringsenheter kan medföra vid realisationsvinstbeskattningen och att de skall tillämpas bara om den skattskyldige begär det. Förslaget att de skall kunna tillämpas även på avyttringar som sker före ikraftträdandet föranleds av att de nya fastighets-taxeringsreglerna får verkan redan fr. o. m. den 1 januari 1981 och att det därför har ansetts angeläget att även de som avyttrar en fastighet under tiden den 1 januari – den 31 mars 1981 får möjlighet att utnyttja dem.

De nya reglerna är således avsedda att vara till de skattskyldigas förmån. Som utvecklats i lagrådsremissen kan de dock i undantagsfall ge ett ogynnsamt resultat. Enligt min uppfattning skulle retroaktivitetsförbudet rent teoretiskt kunna bli tillämpligt i vissa sådana fall. I praktiken torde dock några problem inte uppkomma. Man kan nämligen utgå från att de skattskyldiga handlar på ett rationellt sätt när de tar ställning till om de nya reglerna skall tillämpas eller ej. Skulle någon av förbiseende eller missförstånd yrka att de nya bestämmelserna skall tillämpas trots att det är till hans nackdel, följer dessutom redan av de allmänna principer som ligger till grund för taxeringsarbetet att myndigheten skall göra honom uppmärksam på förhållandet och lämna honom möjlighet till rättelse. Mot denna bakgrund behöver enligt min mening någon uttrycklig erinran om retroaktivitetsförbudet inte tas in i övergångsbestämmelserna.

Hemställan

Med hänvisning till vad jag nu har anfört hemställer jag att regeringen föreslår riksdagen att antaga det av lagrådet granskade förslaget med vidtagna ändringar.

Beslut

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

Innehåll

Propositionen	1
Propositionens huvudsakliga innehåll	1
Lagförslag	3
Utdrag av protokoll vid regeringssammanträde den 20 november 1980	16
1 Inledning	16
2 Allmän motivering	17
2.1 Realisationsvinstberäkning	17
2.1.1 Allmänt om resultatberäkningen	17
2.1.2 Enheter för beräkningen	18
2.1.3 Avdrag för förbättringskostnader och 3 000-kronorstillägg vid delavyttring	27
2.1.4 5 000-kronorsavdraget vid fastighetsreglering m. m.	29
2.1.5 2 000-kronorsavdraget vid upplåtelse mot engångsansättning	30
2.1.6 Återföring av värdeminskningensavdrag	31
2.2 Avdrag för substansminskning	33
2.2.1 Behovet av enhetliga regler	33
2.2.2 Beräkning av anskaffningsvärdet	34
2.2.3 Avdrag vid förskottsersättning m. m.	38
2.2.4 Vissa tekniska frågor	39
2.3 Övergångsbestämmelser	41
3 Upprättat lagförslag	46
4 Specialmotivering	46
4.1 Realisationsvinstberäkningen	46
4.2 Avdrag för substansminskning	49
4.3 Övergångsbestämmelser	50
5 Hemställan	51
6 Beslut	51

Bilaga 1

Departementspromemorian (Ds B 1980:9) Delavyttring, substansminskning m. m.	53
Sammanfattning	54
Författningsförslag	56
1 Realisationsvinstbeskattning vid avyttring av del av fastighet ..	70
1.1 Inledning	70
1.2 Delavyttring m. m.	71
1.2.1 Gällande rätt	71
1.2.1.1 Allmänt om vinstberäkningen	71

	1.2.1.2 Särskilt om resultatenhets- och fastighetsbegrepp	74
	1.2.2 Behov av översyn	82
	1.2.3 Överväganden och förslag	85
	1.2.3.1 Allmänna överväganden	85
	1.2.3.2 Översyn av detaljbestämmelserna	89
	1.2.3.3 Förslag	97
	1.2.3.4 Ikraftträdande	103
1.3	Övriga frågor beträffande realisationsvinstberäkningen .	103
	1.3.1 5 000-kronorsavdraget vid fastighetsreglering m. m.	103
	1.3.2 2 000-kronorsavdraget vid upplåtelse mot engångsansättning	106
	1.3.3 Återföring av värdeminskningssavdrag	107
2	Avdrag för substansminskning	108
	2.1 Inledning	108
	2.2 Gällande rätt	109
	2.2.1 Beräkning av anskaffningsvärdet	109
	2.2.2 Förskjutning av avdrag m. m.	114
	2.2.3 Behandling av avdragen vid avyttring av fastigheten	115
	2.3 Företagsskatteberedningens förslag	115
	2.4 Överväganden och förslag	117
	2.4.1 Inledande synpunkter	117
	2.4.2 Beräkning av anskaffningsvärdet	119
	2.4.3 Övriga frågor	123
	2.4.4 Författningsförslag	128
	2.4.5 Övergångsbestämmelser	129
	Bilaga: Sammanställning av remissyttranden över kap. 11.10 i företagsskatteberedningens betänkande (SOU 1977:86) Beskattning av företag (beräkning av substansminskningssavdrag för naturfyndighet).	131

Bilaga 2

	Sammanställning av remissyttranden över promemorian (Ds B 1980:9) Delavyttring, substansminskning m. m.	141
1	Inledning	141
2	Realisationsvinstbeskattning vid avyttring av del av fastighet ..	141
	2.1 Allmänna synpunkter	141
	2.2 Principen att gemensamt brukad egendom får behandlas som en fastighet (1.2.3)	142
	2.3 Beloppsgräns och 3 000-kronorstillägg vid delavyttring (1.2.3)	153

2.4	5 000-kronorsavdraget vid fastighetsreglering m. m. (1.3.1).....	155
2.5	2 000-kronorsavdraget vid upplåtelse mot engångsersättning (1.3.2)	159
2.6	Återföring av värdeminskningssavdrag (1.3.3).....	160
2.7	Författningsförslagen	162
3	Avdrag för substansminskning	164
3.1	Allmänna synpunkter	164
3.2	Beräkning av anskaffningsvärdet (2.4.2)	165
3.3	Avdrag vid förskottsersättning (2.4.3)	170
3.4	Övriga frågor	172
3.5	Övergångsbestämmelser (2.4.5).....	172
 <i>Bilaga 3</i>		
	Det remitterade förslaget	174
	Utdrag av lagrådets protokoll den 10 december 1980	187
	Utdrag av protokoll vid regeringssammanträde den 15 januari 1981	192