

Regeringens proposition

1980/81:32

med förslag till ändrade regler för beskattning av realisationsvinst vid fastighetsavyttring;

beslutad den 16 oktober 1980.

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

På regeringens vägnar

THORBJÖRN FÄLLDIN

ROLF WIRTÉN

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen läggs fram förslag om en skärpning av reglerna för beskattning av realisationsvinster vid fastighetsförsäljningar.

Vid vinstberäkningen medges enligt nuvarande regler full indexuppräkningsvärde och förbättringskostnader. Rätten till indexuppräkningsvärde omfattar således inte bara det kapital som fastighetsägaren själv har lagt ner i fastigheten (egenkapitalet) utan också den del av anskaffningsvärde och förbättringskostnader som har finansierats med lån. Dessa regler har fått till följd att många fastighetsägare på grund av inflationens effekter vid belåning har kunnat göra stora vinster som har lämnats helt obeskattade vid en försäljning. Ett sätt att komma till rätta med dessa förhållanden skulle vara att begränsa indexuppräkningsvärdet till egenkapitalet. Åtminstone f. n. är det dock av praktiska och kontrolltekniska skäl inte möjligt att införa ett system som bygger på att man i varje enskilt fall fastställer storleken av detta kapital. Begränsningar i rätten till indexuppräkningsvärde måste därför göras med hjälp av schablonregler. Vid utformningen av sådana regler bör man enligt propositionen ta hänsyn till det förhållandet att fastigheterna normalt är högt belånade i början av ett innehav samt att lånebelastningen därefter successivt sjunker och att andelen egenkapital alltså ökar med tiden.

Mot denna bakgrund föreslås en schablonmässig begränsning av rätten till indexuppräkningsvärde. Förslaget innebär att uppräkningsvärdet för de första innehavsåren i princip slopas. Detta betyder att indexuppräkningsvärdet i fortsättningen får ske med hänsyn endast till prisutvecklingen från det fjärde året efter det år då fastigheten köptes. För det fall att ny-, till- eller ombyggnadsarbeten har utförts under innehavet föreslås på

motsvarande sätt att man vid indexuppräknigen av kostnaderna skall beakta endast den prisutveckling som sker från det fjärde året efter det år då kostnaderna lades ner.

Om en fastighetsägare säljer sin fastighet och köper en ny, är huvudregeln i det föreslagna systemet att en ny fyraårsperiod börjar löpa. Undantag från denna princip har dock ansetts motiverade i första hand när det är fråga om fastigheter som utgör bostad för ägaren. Det föreslås att den, som säljer sin fastighet och köper en ny fastighet som ersättning för den ursprungliga, under vissa förutsättningar skall få möjlighet att vid en senare försäljning av ersättningsfastigheten tillgodoräkna sig den tid under vilken han har innehaft den ursprungliga fastigheten.

Ett tidigare fastighetsinnehav får enligt förslaget i första hand beaktas i de fall då den ursprungliga fastigheten sålts efter utgången av år 1980 och fastighetsägaren vid den försäljningen fått uppskov med realisationsvinstbeskattning. Sådant uppskov med beskattning kan under vissa förutsättningar komma i fråga då en fastighet tagits i anspråk genom expropriation e. d. samt vid frivilliga försäljningar av villa- och jordbruksfastigheter. Ett tidigare innehav skall dock enligt förslaget få beaktas även i vissa fall där uppskov med beskattning av vinst på den ursprungliga fastigheten inte erhållits. För detta fordras att man vid försäljning av ersättningsfastigheten kan konstatera att förutsättningar för uppskov har förelegat. Vid denna bedömning skall man dock bortse från några av de villkor som gäller för uppskov. Det äldre fastighetsinnehavet skall nämligen få beaktas oberoende av om försäljningen av fastigheten ledde till vinst och i princip oberoende av om priset som erhöles för fastigheten var större eller mindre än priset som betalades för ersättningsfastigheten. Vidare skall bosättningskravet i uppskavsreglerna vid frivillig försäljning av en villa- eller jordbruksfastighet anses uppfyllt om fastighetsägaren någon gång under de fem åren närmast före försäljningen var bosatt på fastigheten.

I propositionen föreslås att reglerna skärps i ytterligare ett avseende. F. n. har den som säljer en bostadsfastighet vanligen rätt att göra ett särskilt avdrag med 3 000 kr. för varje innehavsår (3 000-kronorstillägg). Det har inte ansetts motiverat att behålla detta tillägg i det framtida systemet. Det föreslås därför att rätten till 3 000-kronorstillägg i princip skall upphöra.

I fråga om ikraftträdandet föreslås som huvudregel att de nya reglerna skall tillämpas på försäljningar som sker efter utgången av år 1980. Särskilda övergångsbestämmelser föreslås dock för att göra övergången mjuk och begränsa skärpningarna för dem som vid övergången redan har innehaft sin fastighet under en viss tid. Dessa bestämmelser kan sammanfattas enligt följande.

a) Om en fastighet, som har förvärvats år 1979 eller tidigare, avyttras något av åren 1981, 1982 eller 1983 skall den inledande begränsningen av indexuppräknigen omfatta endast ett, två resp. tre år. Dessutom föreslås att den skattskyldige alltid skall få avdrag för anskaffningskostnaden och för de

förbättringskostnader, som har lagts ner år 1979 eller tidigare, med minst det belopp som han enligt nuvarande regler skulle ha tillgodoförts vid en försäljning under år 1980.

b) Vidare föreslås att 3 000-kronorstillägget skall slopas bara för innehavsår efter år 1980. Även i fortsättningen får alltså tillägg beräknas för år 1980 och tidigare innehavsår.

c) Den föreslagna successiva övergången till de nya reglerna om indexuppräknning får betydelse för rätten att vid försäljning av en ersättningsfastighet beakta innehavet av den ursprungliga fastigheten. Har den ursprungliga fastigheten avyttrats före utgången av år 1980, får innehavet inte beaktas vid en senare försäljning av ersättningsfastigheten. Har den ursprungliga fastigheten avyttrats något av åren 1981, 1982 eller 1983, får den skattskyldige vid en försäljning av ersättningsfastigheten inte tillgodoräkna sig mer än ett, två resp. tre år av det tidigare innehavet.

De nu nämnda förslagen kommer att medföra att realisationsvinster på grund av fastighetsförsäljningar tas till beskattning i betydligt större utsträckning än hittills. För att lindra progressionseffekterna vid beskattningen föreslås att vinsterna i ökad omfattning skall få behandlas som s. k. ackumulerad inkomst. Detta innebär att man vid skatteberäkningen tar hänsyn till att en realisationsvinst i regel har ackumulerats under flera år.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370) dels att punkt 2 a av anvisningarna till 36 § skall ha nedan angivna lydelse.

dels att i anvisningarna till 36 § skall införas två nya punkter, 6 a och 6 b, av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Anvisningar

till 36 §

2.a.¹ 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 värdeminskingsavdrag 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

¹ Senaste lydelse 1979:1017.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

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 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 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, bytc 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 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 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

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

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 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 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 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 – 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 värdeminskningsskattavdrag m. m., vilka skola minska omkostnadsbeloppet, skola omräknas till de belopp, var till 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

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.

Har avyttring av fastighet omfattat byggnad, som i huvudsak är avsedd att användas för bostadsändamål och som vid avyttringstillfället

Nuvarande lydelse

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 *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 *medgives 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.

Föreslagen lydelse

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

*Nuvarande lydelse**Föreslagen 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 värdeminskningsskatt 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.

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 värdeminskningsskatt 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 förebibras om den andel av omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskningsskatt 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 värdeminskningsskatt 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 fastighe-

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

ten 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, *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 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.

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.

6 a. Vid omräkning enligt punkt 2 a tionde stycket skall ingångsvärdet samt förbättringskostnader och därmed likställda belopp för vilka avdrag får ske (förbättringskostnader) räknas om med hänsyn till prisutvecklingen från det fjärde året

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

efter det år då fastigheten förvärvades respektive kostnaderna lades ned till det år då fastigheten avyttras. Ett ingångsvärde som beräknas med ledning av taxeringsvärdet för visst år räknas dock om med hänsyn till prisutvecklingen från det fjärde året efter sistnämnda år.

Värdeminskningsavdrag och andra belopp som skall minska omkostnadsbeloppet (värdeminskningsavdrag) räknas om med hänsyn till prisutvecklingen från det år på vilket avdraget belöper till det år då fastigheten avyttras. Ett värdeminskningsavdrag som belöper på det år då den kostnad vartill avdraget hänför sig lades ned eller på något av de tre följande åren, räknas dock om med hänsyn till prisutvecklingen från det fjärde året efter det år då kostnaden lades ned.

Vid tillämpningen av andra stycket iakttas

1) att, om ingångsvärdet grundas på köpeskillingen vid förvärvet av fastigheten, en kostnad som innefattas i köpeskillingen skall anses nedlagd det år då fastigheten förvärvades,

2) att, om ingångsvärdet beräknas med ledning av taxeringsvärdet för visst år, en kostnad som lades ned före ingången av nämnda år skall anses nedlagd det året, samt

3) att, om delar av fastigheten har förvärvats vid olika tillfällen, avdrag på grund av avyttring av skog i första hand skall anses hänförligt till anskaffningsvärdet för den tidigare förvärvade skogen och skogsmarken.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 b. Avyttras en fastighet som har förvärvats som ersättning för en annan fastighet, skall om den skattskyldige begär det och under de förutsättningar som anges i andra-fjärde styckena innehavet av den sistnämnda fastigheten (den ursprungliga fastigheten) beaktas vid omräkning enligt punkt 6 a av ingångsvärde, förbättringskostnader och värdeminskingsavdrag för den förstnämnda fastigheten (ersättningsfastigheten). Innehavet av den ursprungliga fastigheten beaktas på det sätt som anges i femte-sjunde styckena.

Som förutsättning för att innehavet av den ursprungliga fastigheten skall beaktas gäller att denna fastighet har avyttrats efter utgången av år 1980 och att ingångsvärdet för ersättningsfastigheten grundas på köpeskillingen vid förvärvet.

Vidare fordras

1) att uppskov enligt lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst har erhållits såvitt avser beskattningen av vinst som har uppkommit vid avyttringen av den ursprungliga fastigheten och att uppskovsbeloppet skall beaktas enligt 11 § samma lag vid avyttringen av ersättningsfastigheten eller

2) att - om inte sådant uppskov har erhållits - förutsättningar för uppskov har förelegat enligt nämnda lag utom i de hänseenden som anges i fjärde stycket.

Vid bedömning som avses i tredje stycket 2) skall förutsättningar för uppskov anses ha förelegat oavsett om vinst har uppkommit vid avytt-

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

ringen av den ursprungliga fastigheten och oavsett hur stort vederlaget för den ursprungliga fastigheten var i förhållande till vederlaget för ersättningsfastigheten. I fall som avses i 3 § lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst skall kravet på bosättning på den ursprungliga fastigheten anses uppfyllt om den skattskyldige har varit bosatt på fastigheten vid något tillfälle inom fem år före den dag då fastigheten avyttrades.

Innehavet av den ursprungliga fastigheten beaktas vid omräkningen på så sätt att ersättningsfastigheten anses förvärvad och förbättringskostnader anses nedlagda på fastigheten lika lång tid före den annars gällande tidpunkten som den ursprungliga fastigheten hade innehaft vid tidpunkten för dess avyttring. Tidigareläggning enligt vad nu har sagts får dock inte ske med mer än fyra år. I fråga om förbättringskostnader får tidigareläggning ske endast om kostnaderna har lagts ned inom den tidsfrist som har gällt för förvärv av ersättningsfastigheten.

Tidigareläggning enligt femte stycket får ske endast i fråga om den del av ingångsvärde och förbättringskostnader för ersättningsfastigheten som inte överstiger ett belopp motsvarande vederlaget vid avyttringen av den ursprungliga fastigheten minskat med förbättringskostnader som under den skattskyldiges innehav har lagts ned på denna fastighet under det år då fastigheten avyttrades eller under något av de tre närmast föregående åren. Sådan minskning med

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

hänsyn till förbättringskostnader på den ursprungliga fastigheten skall dock ske endast för år då de nedlagda kostnaderna har överstigit tio procent av vederlaget vid avyttringen av denna fastighet.

Har ersättningsfastigheten förvärvats före avyttringen av den ursprungliga fastigheten, får tidigare-läggning enligt femte stycket inte leda till att ersättningsfastigheten anses förvärvad före förvärvet av den ursprungliga fastigheten eller tidigare än fyra år före avyttringen av sist-nämnda fastighet.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1981.

1. De nya bestämmelserna tillämpas – med de undantag som anges i punkterna 2 och 3 nedan – i fråga om avyttringar som sker efter utgången av år 1980.

2. Har en fastighet, som avyttras efter utgången av år 1980, förvärvats år 1979 eller tidigare, gäller bestämmelserna i andra-fjärde styckena.

Vid tillämpning av punkt 6 a första stycket av anvisningarna till 36 § skall hänsyn tas till prisutvecklingen från ett tidigare år än det där föreskrivna fjärde året, nämligen

vid avyttring år 1981: från det första året

” ” ” 1982: ” ” andra ”

” ” ” 1983: ” ” tredje ”

efter det år som anges i nämnda lagrum.

Har fastigheten avyttrats något av åren 1981, 1982 eller 1983 skall vid tillämpning av punkt 6 a andra stycket av anvisningarna till 36 § värdeminskingsavdrag som belöper på det år då kostnaden lades ned (kostnadsåret) eller de närmast följande åren räknas om med hänsyn till prisutvecklingen från ett annat år än det på vilket avdraget belöper endast i den mån det framgår av följande uppställning:

<i>Avyttringsår</i>	<i>Avdrag som belöper på</i>	<i>Omräknas med hänsyn till prisutvecklingen från</i>
1981	kostnadsåret	första året efter kostnadsåret
1982	kostnadsåret och det första följande året	andra året efter kostnadsåret
1983	kostnadsåret och de två följande åren	tredje året efter kostnadsåret

I fråga om fastighetens ingångsvärde samt i fråga om de förbättringskostnader som är nedlagda och de värdeminskingsavdrag som belöper på år 1979 och tidigare år gäller dessutom följande. En jämförelse skall göras mellan det belopp, som efter omräkning med beaktande av andra och tredje styckena ovan framkommer när summan av ingångsvärdet och förbättringskostnaderna minskas med värdeminskingsavdrag, och det motsvarande belopp, som vid en avyttring av fastigheten år 1980 skulle ha framkommit efter omräkning enligt de intill den 1 januari 1981 gällande bestämmelserna i punkt 2 a tionde stycket av anvisningarna till 36 §. Den skattskyldige skall tillgodoföras avdrag med det högsta av beloppen.

3. Avyttras en ersättningsfastighet och har den ursprungliga fastigheten avyttrats något av åren 1981, 1982 eller 1983, skall vid omräkning av ingångsvärde, förbättringskostnader och värdeminskingsavdrag för ersättningsfastigheten tidigareläggning enligt punkt 6 b femte stycket av anvisningarna till 36 § ske med högst ett, två respektive tre år.

2 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst

Härigenom föreskrivs att 2 §, 3 § 4 mom. och punkt 1 av anvisningarna till 1 § lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §²

Till grund för skatteberäkning enligt 1 § skall ligga den ackumulerade inkomsten minskad med avdragsgilla kostnader för dess förvärvande (*nettobeloppet av den ackumulerade inkomsten*) eller, om den skattskyldiges sammanlagda till statlig inkomstskatt beskattningsbara inkomst är lägre, denna inkomst.

Skatteberäkning enligt 1 § *må* ske endast under förutsättning att den inkomst, som skall ligga till grund för skatteberäkningen, uppgår till minst 5 000 kronor och *tillika* utgör minst en femtedel av den skattskyldiges till statlig inkomstskatt taxerade inkomst.

(Se vidare anvisningarna.)

Skatteberäkning enligt 1 § *får* ske endast under förutsättning att den inkomst, som skall ligga till grund för skatteberäkningen, uppgår till minst 15 000 kronor och *dessutom* utgör minst en femtedel av den skattskyldiges till statlig inkomstskatt taxerade inkomst.

(Se vidare anvisningarna.)

3 §

4 mom.³ I fråga³ om inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet gäller lagens bestämmelser, såvitt avser realisationsvinst, vid avyttring av aktie eller andel i bolag vars aktier eller andelar vid tiden för avyttringen till huvudsaklig del ägdes eller på därmed jämförligt sätt innehades – direkt eller genom förmedling av juridisk person – av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer och förvärvats tidigare än två år före avyttringen, *samt sådan* vinst vid avyttring av fastighet *som*

4 mom. I fråga om inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet gäller lagens bestämmelser, såvitt avser realisationsvinst, vinst vid avyttring av fastighet *samt vinst* vid avyttring av aktie eller andel i bolag vars aktier eller andelar vid tiden för avyttringen till huvudsaklig del ägdes eller på därmed jämförligt sätt innehades – direkt eller genom förmedling av juridisk person – av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer och förvärvats tidigare än två år före avyttringen.

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:860.

² Senaste lydelse 1970:908.

³ Senaste lydelse 1979:616.

Nuvarande lydelse

avses i 2 § lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst eller som till mer än hälften utgörs av återvunna avdrag för värdeminskning av den avyttrade fastigheten.

*Föreslagen lydelse***Anvisningar**

till 1 §

1.⁴ Inkomst skall enligt denna lag anses hänförlig till visst beskattningsår, om intäkten exempelvis intjänats eller eljest motprestation för densamma i någon form lämnats under ifrågavarande år.

För att en inom visst beskattningsår åtnjuten inkomst skall anses utgöra ackumulerad inkomst enligt denna lag fordras, att inkomsten hänför sig till minst två beskattningsår.

Engångsbelopp, som uppbäres såsom ersättning för årlig pension, skall i allmänhet anses hänföra sig till tio år. Engångsbelopp, som beskattas med tillämpning av bestämmelserna i fjärde stycket av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen (1928:370), anses icke såsom ackumulerad inkomst.

Akkumulerad inkomst, som avses i 3 § 4 mom., skall anses hänföra sig till det antal år den skattskyldige innehåft *aktien eller andelen*.

Akkumulerad inkomst, som avses i 3 § 4 mom., skall anses hänföra sig till det antal år den skattskyldige innehåft *den avyttrade egendomen. Realisationsvinst vid avyttring av fastighet får dock inte fördelas på mer än fyra år i andra fall än då vinsten har uppkommit vid sådan avyttring som avses i 2 § lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst eller då vinsten till mer än hälften utgörs av återvunna avdrag för värdeminskning av den avyttrade fastigheten.*

Intäkt av skogsbruk skall anses hänförlig till det antal år som motsvarar förhållandet mellan intäkten, minskad med vederbörliga avdrag, och värdet av ett års skogstillväxt å fastigheten.

Akkumulerad inkomst, som avses i 3 § 2 mom. vid 5)–7) samt i 3 § 3 mom. vid 2), 5) och 6), skall anses hänföra sig till det antal år den skattskyldige

⁴ Senaste lydelse 1977:43.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

bedrivit jordbruket eller rörelsen. Har skattskyldig åtnjutit ackumulerad inkomst som nu sagts i egenskap av delägare i handels- eller kommanditbolag, skall inkomsten anses hänförlig till den tid han varit delägare i bolaget. Inkomsten skall dock anses hänförlig till kortare tid än den skattskyldige bedrivit jordbruket eller rörelsen eller varit delägare i bolaget, därest han så yrkar och företer utredning om det antal år vartill inkomsten hänför sig, eller eljest om det framstår såsom uppenbart att inkomsten hänför sig till kortare tid.

Har jordbruk eller rörelse, som bedrivits av den ena av två makar, övertagits av den andra maken, skall denne, om han så yrkar, anses hava bedrivit jordbruket eller rörelsen jämväl under den förstnämnda makens innehav av förvärvskällan, under förutsättning att makarna då voro taxerade med tillämpning av 11 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt eller, därest andra maken haft inkomst, skulle hava taxerats med tillämpning av nämnda bestämmelse. Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning när andel i handels- eller kommanditbolag, som ägts av den ena av två makar, övertagits av den andra maken samt när jordbruk, rörelse eller andel i bolag i samband med den ena makens död övertagits av den andra maken, och denne var ensam dödsbodelägare. Inkomst, som enligt tredje stycket av anvisningarna till 52 § kommunalskattelagen (1928:370) taxeras hos make, skall icke till någon del anses utgöra ackumulerad inkomst.

Vad i nästföregående stycke stadgas om makar skall i tillämpliga delar gälla även andra skattskyldiga, vilka taxeras med tillämpning av där angivna bestämmelse.

Vid skatteberäkning enligt 1 § skall oskift dödsbo och den avlidne anses som en och samma skattskyldig.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1981.

1. De nya bestämmelserna i 2 § tillämpas första gången i fråga om ackumulerad inkomst som tas till beskattning vid 1982 års taxering. Äldre bestämmelser i 2 § tillämpas dock alltså vid 1982 och 1983 års taxeringar om taxeringen avser beskattningsår som omfattar tid före utgången av år 1980.

2. De nya bestämmelserna i 3 § 4 mom. och punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 1 § tillämpas i fråga om vinst vid fastighetsavyttring som sker efter utgången av år 1980.

3 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst

Härigenom föreskrivs att 11 § lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

11 §

Vid beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust genom avyttring av en ersättningsfastighet skall avdrag, som enligt anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen (1928:370) får göras vid beräkning av vinsten eller förlusten, minskas med det belopp som framkommer om uppskovsbeloppet *omräknas* med hänsyn till förändringarna i det allmänna prisläget från det år då ersättningsfastigheten förvärvades till det år då avyttringen skedde.

Vid beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust genom avyttring av en ersättningsfastighet skall avdrag, som enligt anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen (1928:370) får göras vid beräkning av vinsten eller förlusten, minskas med det belopp som framkommer om uppskovsbeloppet *räknas om* med hänsyn till förändringarna i det allmänna prisläget från *det fjärde året efter* det år då ersättningsfastigheten förvärvades till det år då avyttringen skedde. *Har, vid omräkning av fastighetens ingångsvärde eller del av det, fastigheten enligt punkt 6 b femte stycket av anvisningarna till nämnda paragraf ansetts förvärvad före den annars gällande tidpunkten, skall motsvarande tidigareläggning av förvärvstidpunkten ske vid omräkning av uppskovsbeloppet.*

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

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1981.

De nya bestämmelserna tillämpas i fråga om avyttring av ersättningsfastighet som sker efter utgången av år 1980. Har fastigheten avyttrats något av åren 1981–1983, skall dock vid tillämpningen av 11 § första stycket första meningen hänsyn tas till förändringar i det allmänna prisläget från ett tidigare år än det där angivna fjärde året, nämligen

vid avyttring år 1981: från det första året

” ” ” 1982: ” ” andra ”

” ” ” 1983: ” ” tredje ”

efter det år då ersättningsfastigheten förvärvades eller, på grund av 11 § första stycket andra meningen, skall anses förvärvad.

BUDGETDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringssammanträde
1980-09-11

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

Föredragande: statsrådet Wirtén

Lagrådsremiss med förslag till ändrade regler för beskattning av realisationsvinst vid fastighetsavyttring

1 Inledning

I årets budgetproposition anmäldes att ett förslag till ändring i realisationsvinstreglerna för fastigheter senare skulle läggas fram (prop. 1979/80:100 bil. 2 s. 16). Jag tar nu upp den frågan.

Nuvarande regler innebär att den som säljer en fastighet får räkna upp anskaffnings- och förbättringskostnaderna – både den del som har finansierats med egna medel och den lånefinansierade delen – med hänsyn till de förändringar i det allmänna prisläget som har inträffat under innehavet (indexuppräknings). Om försäljningen har omfattat en bostadsbyggnad, har den skattskyldige dessutom i regel rätt att göra ett särskilt avdrag med 3 000 kr. för varje innehavsår (3 000-kronorstillägg). Som framhölls i budgetpropositionen har utvecklingen blivit en helt annan än den som förutsattes när reglerna infördes i mitten av 1960-talet. Särskilt rätten till full indexuppräknings har – i kombination med den obegränsade avdragsrätten för låneräntor vid den löpande inkomstbeskattningen – lett till att många fastighetsägare på grund av inflationens effekter vid belåning har kunnat göra mycket stora vinster som har lämnats helt obeskattade vid en försäljning. Dessa förhållanden är inte längre acceptabla.

Mot denna bakgrund kommer jag i det följande att föreslå en viss begränsning i rätten till indexuppräknings. Jag kommer också att föreslå att rätten till 3 000-kronorstillägg skall upphöra såvitt avser tiden efter utgången av innevarande år. Förslagen medför att realisationsvinster på grund av fastighetsförsäljning kommer att tas till beskattning i betydligt större utsträckning än hittills. En beskattning vid ett och samma tillfälle av en

värdestegring som hänför sig till ett längre innehav kan dock i vissa fall innebära en omotiverat hård marginalbeskattning. Jag kommer därför att föreslå att realisationsvinster på grund av fastighetsavyttringar i större omfattning än hittills får behandlas enligt reglerna för ackumulerad inkomst. Det bör framhållas att någon inskränkning i nuvarande möjligheter att få uppskov med beskattning av realisationsvinst inte föreslås.

Jag vill här nämna att den nya fastighetstaxeringslagen (1979:1152, ändrad 1980:149) kan föranleda vissa tekniska följdändringar på realisationsvinstbeskattningens område. Det kan visa sig motiverat att bl. a. justera de regler som gäller vid avyttring av en del av en fastighet. Frågan har behandlats i departementspromemorian (Ds B 1980:9) Delavyttring, substansminskning m. m. som f. n. remissbehandlas.

2 Nuvarande regler

2.1 Inledning

Realisationsvinstbeskattning vid fastighetsavyttring kommer i fråga vid försäljningar som inte sker yrkesmässigt. Om säljaren däremot utövar handel med fastigheter eller om den sålda fastigheten ingår i en tomt- eller byggnadsrörelse, redovisas resultatet av försäljningen i inkomstslaget rörelse.

Reglerna för beskattning av realisationsvinst vid fastighetsförsäljning ändrades på ett genomgripande sätt genom lagstiftning år 1967 (prop. 1967:153, BeU 1967:64, rskr 1967:383, SFS 1967:748–753). Genom denna reform blev skattskyldigheten oberoende av den tid som fastigheten hade innehaft. Ett viktigt inslag i de nya reglerna för vinstberäkning var att anskaffnings- och förbättringskostnader fick räknas om med hänsyn till förändringar i det allmänna prisläget. Även 3 000-kronorstillägget infördes i detta sammanhang.

På förslag av realisationsvinstkommittén (Fi 1970:79) i betänkandet (SOU 1975:53) Beskattning av realisationsvinst genomfördes år 1976 ytterligare ändringar i reglerna för realisationsvinstbeskattning (prop. 1975/76:180, SkU 1975/76:63, rskr 1975/76:389, SFS 1976:343–347). De nya reglerna innebar bl. a. att möjligheter infördes till uppskov med beskattningen av realisationsvinster vid frivilliga försäljningar av jordbruksfastigheter och schablonbeskattade villafastigheter. Uppskovsreglerna har därefter åter ändrats genom lagstiftning hösten 1978 (prop. 1978/79:54, SkU 1978/79:16, rskr 1978/79:86, SFS 1978:970–972).

I det följande lämnas en redogörelse för reglerna om beräkning av vinst och förlust vid fastighetsavyttringar. Därefter behandlas reglerna om uppskov med beskattning av realisationsvinst samt slutligen bestämmelserna i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst.

2.2 Beräkningen av vinst och förlust

Regler om beskattning av realisationsvinst som uppkommer vid fastighetsavyttring finns i 35 § 2 mom. och 36 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, med anvisningar. Beskattningen träffar den vid försäljningen uppkomna vinsten. Vid bedömningen av om vinst har uppkommit eller inte skall en jämförelse göras mellan å ena sidan försäljningspriset, minskat med mäklarprovision och andra försäljningskostnader, och å andra sidan samtliga kostnader för inköp (ingångsvärdet) och förbättring av fastigheten. Summan av kostnaderna för inköp och förbättringar kallas omkostnadsbeloppet (punkt 1 av anvisningarna till 36 § KL).

Ingångsvärdet för en fastighet utgörs i de flesta fall av det pris som faktiskt har betalats vid förvärvet med tillägg för stämpelskatt och eventuell inköpsprovision. Har fastigheten förvärvats genom arv, gåva eller annat s. k. benefikt fång gäller som huvudregel att man som ingångsvärde skall ta upp vad som betalades vid närmast föregående s. k. onerösa fång (35 § 2 mom. tredje stycket KL).

Har fastigheten förvärvats före år 1952, anses den i princip förvärvad den 1 januari 1952 för en köpeskillning som motsvarar 150 % av 1952 års taxeringsvärde. Regeln om ingångsvärde är emellertid inte obligatorisk. Kan den skattskyldige visa att den faktiska köpeskillningen överstiger nämnda värde, får köpeskillningen tas upp som ingångsvärde. Även om så sker, skall fastigheten dock anses förvärvad vid ingången av år 1952. Detta får till följd bl. a. att prisutveckling och förbättringskostnader för tiden före år 1952 inte får beaktas vid vinstberäkningen (punkt 2 a femte stycket av anvisningarna till 36 § KL).

Ingångsvärdet får även i två andra fall bestämmas med utgångspunkt i taxeringsvärdet för ett visst år. Har fastigheten vid avyttringstillfället innehaft i mer än 20 år, får ingångsvärdet beräknas till 150 % av taxeringsvärdet 20 år före avyttringen (punkt 2 a sjätte stycket av anvisningarna till 36 § KL). Om fastigheten har förvärvats genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död, får som ingångsvärde tas upp 133 % av taxeringsvärdet året före dödsfallet om dödsfallet har inträffat efter utgången av år 1970. Har dödsfallet inträffat före denna tidpunkt, får ingångsvärdet beräknas till 150 % av taxeringsvärdet året före dödsfallet (punkt 2 a sjunde stycket av anvisningarna till 36 § KL).

För fastigheter som har förvärvats före år 1968 kan en särskild bestämmelse i punkt 7 av ikraftträdandebestämmelserna till 1967 års lagstiftning (1967:748) alltså bli tillämplig. Regeln riktar sig mot vissa befarade skatteflyktstransaktioner i anslutning till införandet av den nya lagstiftningen. Om en fastighet har förvärvats före år 1968 från en närstående fysisk eller juridisk person och om lagfart på förvärvet har sökts efter den 8 november 1967, skall fastigheten vid en framtida realisationsvinstbeskattning anses förvärvad genom det onerösa fång som har skett närmast dessförinnan från

någon annan än en närstående person.

I omkostnadsbeloppet medräknas – som redan nämnts – även förbättringskostnader. Med förbättringskostnader avses i första hand kostnader för ny-, till- och ombyggnad av fastigheten. I fråga om schablonbeskattade fastigheter (en- och tvåfamiljsfastigheter samt fastigheter ägda av bostadsföreningar, bostadsaktiebolag och allmännyttiga bostadsföretag) räknas även kostnader för vissa värdehöjande reparationer som förbättringskostnader. Förbättringskostnader och avdragsgilla reparationskostnader får emellertid beaktas bara för de år då kostnaden har uppgått till minst 3 000 kr. Har kostnaderna uppförts på avskrivningsplan, gäller dock inte denna beloppsgräns (punkt 2 a andra stycket av anvisningarna till 36 § KL).

Vid vinstberäkningen skall från omkostnadsbeloppet dras värdeminskningssavdrag o. d. som belöper på innehavstiden. Såvitt avser värdeminskningssavdrag på hyggnad skall dock hänsyn inte tas till avdrag för de år då avdraget har understigit 3 000 kr. (punkt 2 a fjärde stycket av anvisningarna till 36 § KL). Värdeminskningssavdrag som är hänförliga till tid före den 1 januari 1952 beaktas inte vid vinstberäkningen.

De tre delposterna ingångsvärde, förbättringskostnader och återförda värdeminskningssavdrag o. d. skall räknas om till de belopp som de skulle ha uppgått till efter det allmänna prisläget under avyttringsåret. Indexuppräkningsavdraget får dock inte ske för tiden före den 1 januari 1952. Uppräkningen sker enligt omräkningstal som årligen fastställs av RSV på grundval av förändringar i konsumentprisindex (punkt 2 a tionde och elfte styckena av anvisningarna till 36 § KL). Ingångsvärdet får indexuppräknas i sin helhet. Någon skillnad görs således inte mellan den del av anskaffningskostnaden som har finansierats med egna medel och den länefinansierade delen.

Har avyttringen omfattat en bostadsbyggnad, får till omkostnadsbeloppet läggas ett fast tillägg på 3 000 kr. för varje påbörjat år under innehavstiden som det på den avyttrade fastigheten har funnits en bostadsbyggnad. För detta fordras dock i princip att byggnaden har ett taxerat byggnadsvärde av minst 10 000 kr. Beräknas ingångsvärdet med utgångspunkt i taxeringsvärdet för ett visst år, får tillägg beräknas endast fr. o. m. detta år. Tillägg får inte i något fall beräknas för tid före år 1952 (punkt 2 a tolfte stycket av anvisningarna till 36 § KL).

Särskilda regler gäller för vinstberäkningen vid avyttring av en del av fastighet. Dessa regler förbigås här. Som tidigare nämnts har en översyn av dessa regler gjorts i den departementspromemoria (Ds B 1980:9) som nu remissbehandlas.

Det finns slutligen anledning att kort beröra reglerna om beräkning av avdragsgill realisationsförlust. Vid förlustberäkningen skall den faktiska anskaffningskostnaden eller i förekommande fall 1952 års taxeringsvärde tas upp som ingångsvärde. Någon indexuppräkningsavdrag eller återvunna värdeminskningssavdrag sker inte. 3 000-

kronorstillägg får inte göras (punkt 3 av anvisningarna till 36 § KL). Det bör anmärkas att samma metod kommer till användning även vid vinstberäkning i det fall då en delägare i ett fåmansföretag avyttrar en fastighet till företaget (punkt 2 a sista stycket av anvisningarna till 36 § KL.).

2.3 Uppskovsreglerna

I anslutning till att den i tiden obegränsade skattskyldigheten infördes genom 1967 års lagstiftning infördes också för första gången särskilda uppskovsregler. Bestämmelserna togs in i förordningen (1968:276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst. Uppskov enligt förordningen kunde medges vid vissa tvångsavyttringar och därmed jämställda försäljningar. Vid 1976 års reform av realisationsvinstbeskattningen infördes möjligheter till uppskov även vid frivilliga försäljningar av vissa typer av fastigheter, nämligen jordbruksfastigheter och schablonbeskattade villafastigheter. Sedan uppskovsreglerna ändrats i såväl formellt som materiellt hänseende genom beslut av statsmakterna hösten 1978 finns reglerna samlade i lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst (UppskL). Nuvarande regler innebär i korthet följande.

Uppskov med beskattning kan erhållas vid vissa tvångsavyttringar o. d. oberoende av vilket slag av fastighet som avyttringen avser. De olika avyttringsfallen – expropriation m. m. – finns angivna i 2 § UppskL. Som förutsättning för uppskov vid tvångsavyttring gäller att den skattskyldige har förvärvat eller avser att förvärva en fastighet (ersättningsfastighet) som är jämförlig med den avyttrade fastigheten samt att realisationsvinsten uppgår till minst 3 000 kr. Om en fysisk person avlider innan han har hunnit förvärva en ersättningsfastighet, träder dödsboet i den avlidnes ställe.

Uppskov med beskattning kan vidare enligt 3 § UppskL erhållas vid en frivillig avyttring, om säljaren är en fysisk person och den avyttrade fastigheten antingen är en jordbruksfastighet eller en schablonbeskattad villafastighet. Som förutsättning för uppskov i frivilligfallen gäller *dels* att den skattepliktiga vinsten uppgår till minst 15 000 kr., *dels* att den skattskyldige har varit bosatt på den avyttrade fastigheten minst tre år i följd under den femårsperiod som har infallit närmast före avyttringsdagen, *dels* att den skattskyldige har förvärvat eller avser att förvärva en ersättningsfastighet som han har bosatt eller avser att bosätta sig på. Ersättningsfastigheten måste vara en jordbruksfastighet eller en schablonbeskattad villafastighet. Som ersättningsfastighet godtas inte en fastighet som är belägen utomlands eller en fastighet som i och med förvärvet utgör omsättningstillgång i den skattskyldiges rörelse. Uppskov med beskattning vid frivillig avyttring kan vidare erhållas, om en skattskyldig avyttrar en del av jordbruksfastighet på vilken han är bosatt eller en fastighet som ingår i samma förvärvskälla som bosättningsfastigheten och han förvärvar en ersättningsfastighet som tillsammans med bosättningsfastigheten bildar en förvärvskälla.

Gemensamt för tvångs- och frivilligfallen gäller att ersättningsfastigheten måste förvärfvas inom fyra år från avyttringen av den fastighet till vilken realisationsvinsten hänförs. Har ersättningsfastigheten förvärfvats före den realisationsvinstgrundande avyttringen får uppskov medges om det kan antas att förvärvet har skett för att ersätta den avyttrade fastigheten. I frivilligfallen krävs vidare att den skattskyldige bosätter sig på ersättningsfastigheten inom ett år från förvärvstidpunkten (5 § UppskL).

RSV får medge undantag från kravet i 3 § UppskL på viss tids bosättning på den avyttrade fastigheten. Verket kan även medge förlängning av de tidsfrister som enligt 5 § UppskL gäller för förvärv av och bosättning på ersättningsfastigheten. I de fall då säljaren avlider innan han har hunnit anskaffa en ersättningsfastighet eller hunnit bosätta sig på fastigheten kan RSV medge att dödsboets förvärv av ersättningsfastighet och en närstående persons bosättning på ersättningsfastigheten skall anses medföra att kraven på förvärv av och bosättning på ersättningsfastigheten är uppfyllda. Uppskov medges med ett belopp som motsvarar hela realisationsvinsten, om vederlaget för den avyttrade fastigheten motsvarar eller understiger vederlaget för ersättningsfastigheten. Om däremot vederlaget för den avyttrade fastigheten överstiger vederlaget för ersättningsfastigheten, medges uppskov med skillnaden mellan realisationsvinsten och det överskjutande beloppet (6 § första stycket UppskL).

Frågan om uppskov med realisationsvinstbeskattning prövas av taxeringsnämnden vid taxeringen för det beskattningsår då skatteplikt för realisationsvinsten inträdde (i regel avyttringsåret). Har ersättningsfastighet inte anskaffats eller – i förekommande fall – bosättning inte skett när taxeringen fastställs, krävs för uppskov att bankgaranti lämnas för ett skattebelopp motsvarande 70 % av realisationsvinsten (7 § första stycket UppskL). Om det senare visar sig att ersättningsfastighet inte förvärfvas eller bosättning inte sker inom de föreskrivna tidsgränserna, skall den skattskyldige på talan av skattechefen efterbeskattas för uppskovsbeloppet i den ordning som gäller för eftertaxering (9 § första stycket UppskL).

Medges uppskov, skall uppskovsbeloppet tas fram till beskattning först då ersättningsfastigheten avyttras. Uppskovsbeloppet beaktas på så sätt att omkostnadsbeloppet för ersättningsfastigheten minskas med uppskovsbeloppet sedan detta indexuppräknats från det år då ersättningsfastigheten förvärfvades till det år då avyttringen äger rum (11 § första stycket UppskL). Enligt punkt 3 av ikraftträdandebestämmelserna till UppskL skall dock omräkning av uppskovsbeloppet inte avse tid före utgången av år 1978, om uppskov har beviljats enligt äldre regler.

2.4 Skatteberäkning för ackumulerad inkomst

I syfte att mildra den progressiva statliga inkomstkatten på inkomst som uppbärs under ett beskattningsår men är hänförlig till två eller flera år har en

möjlighet införts till särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst. Reglerna tillkom genom lagstiftning år 1951 (SOU 1949:9, prop. 1951:170, BeU 1951:62, rskr 1951:357, SFS 1951:763). År 1970 anpassades reglerna till den samma år genomförda reformen av inkomstbeskattningen (prop. 1970:170, BeU 1970:65, rskr 1970:453, SFS 1970:908). Bestämmelserna finns i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst (AIL).

Lagen är tillämplig endast för skattskyldiga som beskattas progressivt, dvs. fysiska personer, dödsbon och familjestiftelser. Den särskilda skatteberäkningen omfattar endast statlig inkomstskatt.

Har en skattskyldig som omfattas av AIL under ett beskattningsår haft inkomst som hänför sig till minst två beskattningsår (ackumulerad inkomst), kan den statliga skatten på inkomsten beräknas som om inkomsten hade tagits till beskattning med lika delar under taxeringsåret och så många av de närmast föregående taxeringsåren att inkomsten därigenom blir fördelad på det antal år till vilka den hänför sig. Fördelning får dock ske på högst tio år. Finns inte tillförlitlig utredning om det antal år till vilka den ackumulerade inkomsten hänför sig, sker fördelning på tre år.

All ackumulerad inkomst som hör till inkomstlagen annan fastighet, tjänst och kapital kan i princip omfattas av skatteberäkning enligt AIL. I fråga om intäkter i inkomstlagen jordbruksfastighet, rörelse och tillfällig förvärvsverksamhet är däremot bestämmelserna tillämpliga endast beträffande vissa intäkter som anges i 3 § 2-4 mom. AIL.

Såvitt gäller realisationsvinster som uppkommer vid fastighetsavyttring kan skatteberäkning enligt AIL komma i fråga i två fall. Det ena fallet är att vinsten uppkommer vid överlåtelse som avses i 2 § UppskL. Det skall alltså vara fråga om vinst vid expropriation eller vissa med expropriation jämställda fall av avyttring. Det andra fallet är att den skattepliktiga realisationsvinsten till mer än hälften utgörs av återvunna värdeminskningss-avdrag.

Till grund för skatteberäkningen skall ligga den ackumulerade inkomsten minskad med avdragsgilla kostnader för inkomstens förvärvande eller den skattskyldiges sammanlagda till statlig inkomstskatt beskattningsbara inkomst, om denna är lägre än den ackumulerade inkomsten. Understiger den ackumulerade inkomsten 5 000 kr. eller en femtedel av den skattskyldiges statligt taxerade inkomst, får dock skatteberäkning enligt AIL inte ske (2 § AIL).

Skatteberäkning enligt AIL sker på följande sätt. Först konstateras hur många år den ackumulerade inkomsten är hänförlig till. Om antalet år är t. ex. fyra, delas inkomsten i fyra lika stora delar. För det år då inkomsten uppburits beräknas härefter statsskatt på ett belopp som motsvarar en fjärdedel av den ackumulerade inkomsten samt summan av övriga inkomster som skall tas till beskattning samma år. Vidare beräknas statsskatt för de tre närmast föregående åren dels på grundval av den faktiska taxeringen, dels

sedan en fjärdedel av den ackumulerade inkomsten har lagts till den beskattningsbara inkomsten för vart och ett av åren. Skillnaden mellan skatten beräknad enligt de omräknade och de faktiska taxeringarna läggs härefter till det för det aktuella taxeringsåret beräknade skattebeloppet.

Vid skatteberäkningen för de tidigare åren tillämpas den uttagsprocent som gäller för det år då den beskattningsbara inkomsten tas till beskattning. Skatteberäkningen är förenklad även i vissa andra hänseenden. Beskattningsbara inkomster för tidigare år hämtas direkt från taxeringslängderna. Inkomster och avdrag ingår i beräkningen med de belopp som har fastställts vid taxeringarna med den enda skillnaden att den ackumulerade inkomsten fördelas på de aktuella åren. Någon omräkning av exempelvis förvärvsavdrag sker således inte. Vid omräkningen av skatten skall hänsyn inte heller tas till skattereduktion enligt 2 § 4 mom. uppbördslagen (1953:272).

För skattskyldig som enligt 11 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, taxeras som sammanlevande skall bestämmelserna i 9 § 3 mom. samma lag om A- och B-inkomst iaktas vid skatteberäkning enligt AIL. Härvid anses inkomst som A-inkomst, om det inte är uppenbart att den utgör B-inkomst (punkt 3 av anvisningarna till 1 § AIL). Till A-inkomst hänförs enligt 9 § 3 mom. SIL inkomst av jordbruksfastighet och rörelse, om den skattskyldige har varit verksam i förvärvskällan i ej blott ringa omfattning, samt annan inkomst av tjänst än periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt. Till B-inkomst hänförs inkomst som inte är att anse som A-inkomst. Skatten på B-inkomst för skattskyldiga som taxeras som sammanlevande beräknas på så sätt att makarnas B-inkomster läggs på toppen av den makes A-inkomst som är högst. Skatten på B-inkomsten utgör skillnaden mellan skatten på summan av B-inkomsterna och den högsta A-inkomsten och skatten på nämnda A-inkomst. Skattebeloppet fördelas på makarna efter förhållandet mellan makarnas B-inkomster. Om makarnas sammanlagda B-inkomster inte överstiger 2 000 kr. skall inkomsterna vid skatteberäkningen anses som A-inkomst. Vidare gäller fr. o. m. 1981 års taxering att minst 4 500 kr. av vardera makarnas beskattningsbara inkomst skall anses som A-inkomst (11 § 1 mom. SIL).

Uppdelningen av inkomst i A- och B-inkomst kan komplicera tillämpningen av bestämmelserna i AIL. I prop. 1970:170, som innehöll förslag om anpassning av bestämmelserna i AIL till den då nyligen beslutade lagstiftning varigenom A- och B-inkomstbegreppen infördes, angavs vissa riktlinjer för hur skatteberäkningen borde ske vid olika kombinationer av A- och B-inkomster hos gifta skattskyldiga (s. 15 ff).

Den höjning av skatten för de föregående åren som följer av omräkningen av taxeringarna för dessa år hänför sig till den ackumulerade inkomsten. Skattehöjningen läggs – oberoende av om höjningen faller på den make som uppburit den ackumulerade inkomsten eller andra maken – till skatten enligt den omräknade taxeringen för det aktuella taxeringsåret för den make som har uppburit den ackumulerade inkomsten. Däremot kommer den skatte-

sänkning, som kan uppkomma för den andra maken genom omräkningen av taxeringen för det aktuella taxeringsåret, att tillgodoföras den maken (jfr prop. 1970:170 s. 16).

Skatteberäkning enligt AIL görs på yrkande av den skattskyldige. Ansökan om skatteberäkning bör göras i självdeklarationen för det beskattningsår då den ackumulerade inkomsten uppburits. Om ansökan inte har gjorts i självdeklarationen eller senare under den ordinarie taxeringsperioden, får den skattskyldige i stället ansöka om skatteberäkning enligt AIL hos länsrätten. För att prövas skall ansökan dock ha kommit in till länsrätten före utgången av året efter taxeringsåret (4 § AIL med anvisningar). Om ansökan om skatteberäkning har gjorts men det visar sig att skatten beräknad på vanligt sätt blir lägre, bestäms skatten enligt vanliga regler.

3 Föredraganden

3.1 Allmänna synpunkter

Realisationsvinstreglerna för fastigheter fick sin nuvarande principiella konstruktion genom lagstiftning år 1967. Dessförinnan gällde att vinsten beskattades endast under förutsättning att fastigheten avyttrades inom tio år från förvärvet. För beskattning fordrades dessutom i princip att fastigheten hade förvärvats genom köp, byte eller annat oneröst fång. Systemet innehöll inte något inflationsskydd. Det var alltså den nominella vinsten som beskattades. Under de första sju åren skulle hela vinsten tas till beskattning och därefter en fallande andel under åttonde, nionde och tionde året. Bestämmelserna liknade med andra ord de regler som fortfarande gäller för bl. a. lösöre.

Begränsningarna i skatteplikten hade grundats på tanken att realisationsvinstbeskattningen borde träffa endast spekulationsvinster. Det ansågs föreligga en stark presumtion för spekulations syfte om egendomen avyttrades efter en kortare tid. Å andra sidan kunde spekulations syfte inte anses föreligga om egendomen hade erhållits genom benefikt fång. Med tiden ändrades synen på realisationsvinstbeskattningen. Frågan om spekulations syfte förelåg eller inte fick mindre betydelse och utvecklingen gick mot att i större utsträckning jämställa realisationsvinster med annan inkomst. Genom 1967 års lagstiftning infördes en i tiden obegränsad skattskyldighet för realisationsvinster på fastigheter (evig beskattning). Skattskyldigheten gjordes oberoende av om fastigheten hade förvärvats genom oneröst fång eller genom arv, gåva eller annat benefikt fång. Om avyttringen skedde mindre än två år efter förvärvet, beskattades i princip hela den framräknade vinsten. Vid en senare avyttring var 75 % av vinsten skattepliktig.

Huvudsyftet med 1967 års lagstiftning var att åstadkomma en från markpolitiska synpunkter mer rationell beskattning. Genom att göra beskattningen evig ville man eliminera den inläsningseffekt som tioårsgrän-

sen hade medfört och uppnå ett ökat utbud av fastigheter för att därigenom motverka omotiverade prisstegringar. Målet var att låta beskattningen i första hand träffa spekulativa investeringar i mark och tillföra det allmänna en skälig del av den värdestegring som berodde på samhällseliga instser. En värdestegring som endast återspeglade inflationen ansågs böra undantas från beskattning. I det syftet medgavs att anskaffnings- och förbättringskostnaderna fick räknas om med hänsyn till de ändringar i det allmänna prisläget som hade inträffat under innehavet (indexuppräknning). Vidare ansågs det strida mot lagstiftningens markpolitiska syfte att beskatta mindre reala vinster som uppkom vid en försäljning av egnahem, villor, jordbruksfastigheter m. m. Främst för att undanta sådana vinster från beskattning införde man det s. k. 3 000-kronorstillägget.

De ändringar i realisationsvinstbeskattningen som gjordes år 1976 innebar för fastigheternas del en viss skärpning genom att hela vinsten gjordes skattepliktig även när innehavet hade varat två år eller längre tid. En väsentlig nyhet var att möjligheter till uppskov infördes vid frivilliga försäljningar av villor och jordbruksfastigheter. I övrigt var ändringarna av rent teknisk karaktär. Den principiella uppbyggnaden med indexuppräknning och 3 000-kronorstillägg behölls.

Reglerna för beskattning av realisationsvinst vid fastighetsavyttring innehåller alltså sedan drygt tolv år ett inflationsstkydd i form av full indexuppräknning av anskaffnings- och förbättringskostnader. Beräkningen av andra kapitalinkomster och kapitalutgifter sker däremot fortfarande i huvudsak enligt rent nominalistiska principer, dvs. utan att man tar hänsyn till förändringar i penningvärdet. När 1967 års lagstiftning genomfördes, kunde man fortfarande utgå ifrån att dessa olikheter inte skulle få några påtagliga olägenheter. Förhållandena har emellertid därefter ändrats väsentligt. En avgörande omständighet är att inflationen har blivit avsevärt högre än man då hade anledning att förutse. Skillnaden mellan en nominell och en real inkomstberäkning har därigenom kommit att i många sammanhang få en avgörande betydelse. I förening med andra faktorer – bl. a. de höga marginalskatterna – har detta medfört att skattesystemet fått allvarliga snedvridningseffekter. De problem som här uppkommer har rönt stor uppmärksamhet under senare år. Jag kan hänvisa till den diskussion som fördes av 1972 års skatteutredning (SOU 1977:91 s. 266 ff.) och den analys som redovisades i bilaga 2 till kapitalmarknadsutredningens slutbetänkande (SOU 1978:13). Båda utredningarna framhöll bl. a. att skilda former av sparande och kapitalplaceringar blir helt olika behandlade i nuvarande skattesystem och att skillnaderna förstärks när inflationen ökar. Dessa snedvridningar får negativa fördelningspolitiska effekter och uppmuntrar till spekulation som minskar den samhällsekonomiska effektiviteten. Problemen har också berörts av kapitalvinstkommittén (B 1979:05) i ett nyligen avlämnat delbetänkande (Ds B 1980:11) Stimulans av aktiesparandet.

Skattesystemets snedvridande effekter uppstår genom flera olika meka-

nismer. Vissa sparformer missgynnas systematiskt genom att avkastningen beskattas trots att den många gånger inte ens har gett kompensation för penningvärdets fall. Hit hör t. ex. vanligt banksparande och aktiesparande. I andra fall kan reglerna vara sådana att någon beskattning inte blir aktuell även om betydande reala vinster uppstår. Jag tänker här på placeringar i diamanter, ädelmetaller, konst, frimärken etc. där kapitalvinster inte beskattas om innehavet har varat fem år eller längre.

Realisationsvinstreglerna för fastigheter kan vid en jämförelse sägas vara neutrala i detta avseende. Oberoende av inflationstakter gäller i princip att den värdestegring som endast motsvarar penningvärdets fall lämnas obeskattad medan en eventuell värdestegring därutöver beskattas. Här kommer emellertid en annan mekanism in som sammanhänger med den nominella behandlingen av låneräntor. Fastighetsköp finansieras normalt till största delen med lån. Vid realisationsvinstberäkningen omfattar indexuppräknningen emellertid inte bara den del av anskaffningsvärde m. m. som motsvaras av fastighetsägarens eget kapital utan även den del som har finansierats med lånade medel. Detta kan också uttryckas så att fastighetsägaren vid realisationsvinstberäkningen får avdrag för det belopp som skulle behöva tillföras det lånade kapitalet om detta skall behålla sitt realvärde. Samtidigt gäller att han under innehavstiden får avdrag för hela låneräntan, dvs. även den del som utgör kompensation till långivaren för minskningen av lånets realvärde. Kombinationen av full indexuppräkning och full avdragsrätt för låneräntor kan således sägas innebära att avdrag medges två gånger för samma kostnad, vilket medför att en fastighetsägare vid inflation kan göra stora vinster som inte träffas av beskattning. Effekten förstärks givetvis av det fasta årliga tillägg som ytterligare medges i fråga om bostadsfastigheter.

Några exempel kan anföras för att belysa det sagda. Utgångspunkten är den utveckling som faktiskt har ägt rum under perioden 1973–1979. Under dessa år steg konsumentprisnivån med 75 %. Priserna för villor har under samma tid ungefär fördubblats medan priserna för hyreshus har stigit med 50–60 %.

Antag att en person år 1973 köpte en villa för 150 000 kr. och betalade 1 500 kr. i stämpelskatt. År 1979 sålde han fastigheten för 300 000 kr. och betalade 10 000 kr. i mäklarprovision. Den skattepliktiga realisationsvinsten blir då $(300\,000 - 10\,000 - 151\,500 \times 1,75 - 7 \times 3\,000 =) 3\,875$ kr. Hur stor blir den "verkliga" vinsten? Denna kan anses motsvara köpeskillingen minskad med, förutom mäklarprovision, de lånebelopp som köparen övertar betalningsansvaret för och det indexuppräknade egna kapital som har lagts ner i fastigheten vid förvärvet och under innehavet (ursprunglig kontantsats och eventuella amorteringar). Antas först att kontantsatsen var 10 % (15 000 kr.) och att inga amorteringar har gjorts, blir den "verkliga" vinsten 126 125 kr. och av denna förblir alltså $(126\,125 - 3\,875 =) 122\,250$ kr. obeskattade. Ändras förutsättningarna så att kontantsatsen var 50 000 kr. och amorte-

ringarna 5 000 kr. per år, blir motsvarande belopp 91 925 kr. resp. 88 050 kr.

Antar man i stället att det är fråga om ett hyreshus som köptes år 1973 för 1 milj. kr. och såldes år 1979 för 1,5 milj. kr. samt att kontantinsatsen uppgick till 100 000 kr. och amorteringarna till 30 000 kr./år, blir resultatet följande. Någon skattepliktig vinst uppkommer inte, eftersom värdestegringen har varit lägre än inflationen. Den "verkliga" vinsten, beräknad enligt nyss angivna principer, uppgår till 377 300 kr. Hela detta belopp blir alltså obeskattat.

Av dessa exempel framgår att de skattefria vinsterna på grund av inflationseffekterna vid belåning kan bli mycket betydande redan efter en kort tid. Det är inte heller så att denna effekt uppstår endast i undantagsfall, när värdestegringen har varit särskilt stor, utan den har blivit en del av det normala mönstret vid fastighetsinnehav. Detta får i sin tur flera negativa verkningar. Den förmånliga behandlingen av fastighetsplaceringarna verkar prisdrivande på fastighetsmarknaden, vilket bidrar till att skapa förväntningar om fortsatt värdestegring och medverkar till en snedfördelning av sparandet som ytterst kan få allvarliga samhällsekonomiska konsekvenser. Även bostadspolitiskt utgör de stora skattefria vinster som många fastighetsägare kan göra ett allvarligt problem, bl. a. genom att de motverkar strävandena att upprätthålla en kostnadsmässig neutralitet mellan olika boendeformer.

Det anförda visar att beskattningen med dagens ordning på ett oacceptabelt sätt har kommit att förstärka inflationens negativa fördelningspolitiska effekter. Jag vill understryka att detta på intet sätt kan sägas innebära att innehav av småhus, jordbruk etc. normalt utgör spekulativa placeringar av den art som enligt ett tidigare synsätt ansågs böra föranleda beskattning. I stället är det fråga om att samhällsekonomin har ändrats på ett sådant sätt att skattereglerna måste anpassas till nya förutsättningar. Kombinationen av full indexuppräknning vid realisationsvinstbeskattningen och en obegränsad avdragsrätt för låneräntor vid den löpande beskattningen bildar vid inflation en mekanism för omvandling av löpande inkomster till kapitalvinster som måste beaktas för att inte skatteförmågeprincipen allvarligt skall urholkas.

En lösning på problemet kan teoretiskt sökas på två olika vägar. En möjlighet är att begränsa indexuppräknningen så att den i princip omfattar bara det egna kapital som fastighetsägaren har lagt ner i fastigheten. Den andra utvägen skulle vara att gå över till en real beskattning även av låneräntorna. Detta skulle innebära att den del av räntan som utgör kompensation till långivaren för minskningen i lånets realvärde behandlades som en för fastighetsägaren inte avdragsgill – och för långivaren skattefri – amortering. Med ett sådant system skulle det vara helt korrekt att vid realisationsvinstbeskattningen alltjämt medge full indexuppräknning, dvs. att räkna upp även det lånade kapitalet.

I och för sig kan på allmänna skattetekniska grunder goda skäl anföras för att en reform som rör den löpande beskattningen skulle vara att föredra framför åtgärder som leder till att större vikt läggs vid engångsbeskattningen av de vinster som framkommer vid en försäljning. Realisationsvinstbeskattningen medför svårigheter att på ett rättvist sätt tillämpa skatteskalans progressivitet samtidigt som de stora belopp som kan stå på spel skapar frestelser till skatteundandragande åtgärder. En realisationsvinstbeskattning ger också upphov till vissa inlåsnings effekter även om man vid fastighetsbeskattningen har sökt mildra dessa genom de uppskavsregler som har införts. Som framhölls i årets budgetproposition kan dock frågan om fastighetsägarnas rätt till avdrag för låneräntor inte ses som ett isolerat skattepolitiskt problem. För många hushåll är med dagens förhållanden i övrigt en bibehållen avdragsrätt en absolut förutsättning för att de skall kunna klara sina årliga boendekostnader. En principiell reform av avdragsrätten för småhusräntor o. d. kan därför tänkas endast i ett större sammanhang där man beaktar övergripande skatte- och bostadspolitiska synpunkter. Åt realbeskattningsutredningen (B 1978:07) har uppdragits att undersöka möjligheterna att gå över till en real beskattning av bl. a. låneräntor och andra kapitalinkomster. Därvid skall bl. a. verkningarna för bostadsmarknaden belysas. Först när utredningen har redovisat resultatet av sitt arbete finns det förutsättningar att bedöma om detta kan vara en framkomlig väg.

I dagsläget bör man alltså utgå från att avdragsrätten för ränta på fastighetslån behålls intakt. Det alternativ som då återstår är att begränsa rätten till indexuppräknings. Jag anser att en sådan begränsning nu bör göras. Samtidigt bör det årliga 3 000-kronorstillägget omprövas mot bakgrund av de nya förutsättningarna. Inledningsvis behandlar jag emellertid enbart frågan om indexuppräkningsningen som är den principiellt viktiga.

Av det tidigare anförda har framgått att det principiellt riktiga skulle vara att begränsa indexuppräkningsningen till det egna kapital som fastighetsägaren faktiskt har lagt ner i fastigheten. Denna lösning skulle innebära att uppräknings medgavs bara i fråga om den del av den ursprungliga köpeskillingen och av förbättringskostnaderna som fastighetsägaren har finansierat med egna medel samt i fråga om de amorteringar som han under innehavet gör på de i fastigheten nedlagda lånen. Man måste dock konstatera att det skulle möta mycket betydande praktiska svårigheter att på ett riktigt sätt fastställa storleken av det egna kapitalet. Fastighetsägarna skulle ha intresse av att vid realisationsvinstberäkningen redovisa ett så stort eget kapital i fastigheten som möjligt. Det skulle vara nödvändigt för taxeringsmyndigheterna att noga kontrollera uppgifter om lån och amorteringar. Självfallet är det inte tillräckligt att undersöka vilka lån som har tagits mot säkerhet i själva fastigheten. Ett lån som har använts för finansiering av fastighetsköpet eller olika förbättringsåtgärder behöver inte belasta fastigheten. Det kan t. ex. vara fråga om ett borgenslån eller om lån som har

erhållits mot säkerhet i andra tillgångar än fastigheten. Å andra sidan måste beaktas att ett lån som har in-tecknats i fastigheten kan ha använts i en annan förvärvskälla eller för privat konsumtion.

Det anförda visar att det är utomordentligt svårt att tillämpa regler som förutsätter att man kan avgöra hur fastighetsköp och förbättringsåtgärder faktiskt har finansierats. Jag vill erinra om att motsvarande problem uppkommer även i andra sammanhang. Frågan får t. ex. aktualitet om man vill begränsa avdragsrätten för låneränta eller underskott i vissa förvärvskällor. För den nyligen tillsatta kommitté som skall behandla underskottsavdragen (B 1980:05) blir det en viktig uppgift att undersöka möjligheterna att införa regler med vars hjälp man kan fastställa var ett lånat kapital faktiskt har använts. I dag finns det inte någon tillförlitlig metod för detta.

Vad jag nu har sagt gäller svårigheterna att fastställa det egna kapitalets storlek. Även om man kände egenkapitalet, skulle det ofta krävas en tämligen komplicerad kalkyl för att på ett korrekt sätt räkna upp detta kapital. Jag tänker på bl. a. de fall där nya lån har tagits under innehavet eller där hänsyn skall tas till värdeminskningsskatt o. d.

Min slutsats är att det f. n. inte är möjligt att införa ett system som bygger på att indexuppräkningsmetoden skall begränsas till det faktiskt nedlagda egenkapitalet. Det är nödvändigt att i stället arbeta med schablonregler. Hur sadana regler bör utformas skall jag strax återkomma till, liksom till frågan om 3 000-kronorstillägget.

Som jag nämnde i inledningen (avsnitt 1) har jag funnit det motiverat att i detta sammanhang också föreslå en utvidgning av rätten till skatteberäkning för ackumulerad inkomst. Även denna fråga ämnar jag strax återkomma till.

De nya reglerna får till följd att vinster som uppkommer vid fastighetsförsäljningar blir skattepliktiga i betydligt större utsträckning än i dag. En konsekvens av detta är att fastighetsinnehavaren i ökad grad kommer att vara belastad med latent realisationsvinstskatteskulder. Man kan ställa frågan om det är motiverat att låta detta förhållande bli beaktat vid kapitalbeskattningen, dvs. vid fastställandet av förmögenhets-, arvs- och gåvoskatt på fastigheter. Enligt min mening finns det f. n. inte förutsättningar för ett sådant hänsynstagande. Även andra tillgångar än fastigheter kan i lika hög grad vara belastade med latent skatteskulder utan att detta tillåts inverka på kapitalbeskattningen. Till detta kommer att fastigheterna får sägas vara relativt förmånligt behandlade vid kapitalbeskattningen. Denna baseras på fastigheternas taxeringsvärde, som regelmässigt avsevärt understiger marknadsvärdet, medan många andra tillgångar – bl. a. börsnoterade aktier – i princip skall tas upp till fullt marknadsvärde. En samlösning för fastigheterna framstår mot denna bakgrund inte som försvarlig. Även praktiska och administrativa skäl talar mot att i detta sammanhang införa regler som medger att hänsyn tas till latent realisationsvinstskatteskulder.

Som jag tidigare har nämnt motverkas den inlåsnings-effekt som realisa-

tionsvinstbeskattningen i och för sig skapar av de regler om uppskov som gäller vid försäljning av villor och jordbruksfastigheter. Betydelsen av dessa regler kommer givetvis att öka när realisationsvinstbeskattningen skärps och jag vill erinra om att riksdagen av regeringen har begärt en utvärdering av det nuvarande systemet (SkU 1979/80:22). Jag avser att i ett senare sammanhang återkomma till denna fråga. Det kan här också nämnas att kapitalvinstkommittén (B 1979:05) har i uppdrag att undersöka möjligheten att utsträcka uppskovssystemet till bostadsrätter i samband med att realisationsvinstbeskattningen av dessa görs evig.

3.2 Begränsning av indexuppräknigen

I det föregående avsnittet utvecklade jag skälen för att begränsa rätten till indexuppräkning. Jag framhöll att den principiellt riktiga lösningen skulle vara att låta inflationsskyddet omfatta bara det egenkapital som fastighetsägaren har lagt ner i fastigheten. Det kunde dock konstateras att det åtminstone f. n. inte är möjligt att med rimlig grad av likformighet och rättvisa tillämpa ett system som bygger på att man i varje enskilt fall skall fastställa storleken av det egna kapitalet. Man måste arbeta med schablonregler.

Det är önskvärt att en schablon så nära som möjligt anpassas till verkliga förhållanden. Problemet är givetvis att belåningsförhållandena i praktiken visar stora variationer. Kontantinsatsen är för vissa typer av objekt regelmässigt låg medan den i andra fall utgör en betydande del av köpeskillingen. Låneformerna skiftar dessutom mycket, alltifrån 40- eller 50-åriga bostadslån av annuitetstyp till lån med kort löptid och rak amortering. Det säger sig självt att det inte går att utforma schablonregler som stämmer i alla förekommande fall. Man måste ha en schablon som är så pass generös att den kan sägas ge ett rimligt resultat i alla normala situationer.

Den tekniskt enklaste lösningen skulle vara att låta inflationsskyddet under hela innehavstiden omfatta en bestämd andel, t. ex. 50 %, av anskaffningsvärde och förbättringskostnader. Vid realisationsvinstberäkningen skulle alltså denna andel få indexuppräknas fullt ut medan resterande del av kostnaderna togs upp till nominellt belopp. Med en sådan metod avlägsnar man sig dock alltför mycket från de verkliga förhållandena. När en fastighet avyttras efter ett kort innehav skulle metoden ofta ge ett förmånligt resultat, eftersom lånebelastningen regelmässigt är stor och egenkapitalet således litet i början av ett innehav. I andra fall, särskilt vid långa innehav där fastighetsägaren har hunnit amortera ner lånen och andelen egenkapital alltså har blivit stor, skulle metoden i stället medföra en oskäligt hård beskattning. Ett system med sådana verkningar kan inte anses lämpligt.

Det är därför nödvändigt att ha mer nyanserade regler. Man bör enligt min mening ta fasta just på det nyss berörda förhållandet att fastigheterna i

normalfallet är högt belånade i början av ett innehav och att länebelastningen sedan successivt sjunker. Detta kan också uttryckas så att egenkapitalet regelmässigt är lågt i början och växer med tiden. En schablon som tog hänsyn till detta borde i princip utformas så att rätten till indexuppräknning successivt ökade under innehavet. Detta skulle innebära att en relativt liten del av anskaffningsvärde och förbättringskostnader fick räknas upp redan från första året (det år då förvärvet gjordes eller förbättringar vidtogs), att en ytterligare del fick räknas upp från ett följande år etc. till dess man nådde en tidpunkt från vilken ändringar i det allmänna prisläget fick slå igenom på hela anskaffnings- eller förbättringskostnaden. Av praktiska skäl skulle det dock vara nödvändigt att begränsa upptrappningsperioden och låta upptrappningen ske i ett begränsat antal steg. Med en tioårig upptrappningsperiod kunde man tänka sig en modell som innebar att 25 % av kostnaden fick räknas upp från första året, ytterligare 25 % från fjärde året, ytterligare 25 % från åttonde året och resterande 25 % från elffte året.

Jämför man en sådan successiv upptrappning med den först berörda metoden, som innebar att en fast andel – 50 % – fick räknas upp under hela innehavstiden, visar det sig att den successiva upptrappningen leder till en hårdare beskattning vid avyttring efter ett kort innehav och till en lindrigare beskattning vid de långa innehaven. Antag att en fastighet under innehavet precis har behållit sitt realvärde, dvs. priset har stigit i takt med inflationen. Vid en avyttring skulle fastighetsägaren enligt nuvarande regler inte behöva redovisa någon skattepliktig vinst. Med "halverad" indexuppräknning blir under den angivna förutsättningen halva den nominella vinsten skattepliktig oberoende av innehavstidens längd. Resultatet av den successiva upptrappningen blir däremot beroende av innehavets längd. Sker avyttringen inom tre år från förvärvet, blir 75 % av den nominella vinsten skattepliktig. Vid längre innehav sjunker den skattepliktiga andelens storlek successivt. Enligt min mening är ett sådant resultat att föredra framför det som erhålls vid halverad indexuppräknning.

En successiv upptrappning under en så pass lång period som tio år medför dock vissa praktiska problem. Tillämpar man en metod som innebär att inflationskyddet är begränsat eller faller bort under den första delen av innehavet är det, som jag strax skall utveckla närmare, motiverat att i vissa fall låta de fastighetsägare som i anslutning till en försäljning skaffar en ny fastighet få möjlighet att vid indexuppräknningen av anskaffningsvärdet för ersättningsfastigheten ta hänsyn till det föregående innehavet. Sådana regler blir dock svåra att tillämpa vid en successiv upptrappning som sträcker sig över en längre period. Även i övrigt kan det befaras att det ibland skulle bli svårt för både skattskyldiga och taxeringsmyndigheter att tillämpa och överblicka konsekvenserna av ett system med successiv upptrappning.

Ytterligare överväganden visar att det är möjligt att utforma en metod som är enklare än den successiva upptrappningen och som ändå ger likvärdiga resultat. Den metod jag syftar på innebär att man vid uppräknningen helt

bortser från prisförändringarna under en initialperiod och å andra sidan låter den prisutveckling som inträffar efter initialperiodens utgång slå igenom helt. Initialperiodens längd får bestämmas efter en avvägning av praktiska och materiella synpunkter, där man bl. a. väger in också effekterna av den ändring beträffande 3 000-kronorstillägget som jag i det följande föreslår. Enligt min bedömning är fyra år en lämplig period.

Innebörden av denna metod med ett initialt bortfall av inflationsskyddet är att indexuppräknigen alltså omfattar hela kostnaden för inköp och förbättringar men att man vid uppräknigen beaktar endast de förändringar i det allmänna prisläget som sker från fjärde året efter det år då inköpet gjordes eller förbättringsarbetena utfördes. Ett enkelt exempel kan anföras för att illustrera principerna. Antag att den årliga inflationen uppgår till 8 % och att en person köper en fastighet år 1 då det för året genomsnittliga konsumentprisindex är 100. Säljer han fastigheten redan samma år, får han givetvis – i likhet med vad som gäller i dag – inte göra någon indexuppräknigen. Det initiala bortfallet innebär att han inte heller får göra någon indexuppräknigen vid en försäljning som sker något av åren 2–5. Avyttras fastigheten senare, medges uppräknigen med hänsyn till prisutvecklingen från år 5 till avyttringsåret. Antag att försäljningen sker år 8. Med den här förutsatta inflationstakten skulle genomsnittsindex år 5 ha uppgått till 136 och år 8 till 171. Anskaffningsvärdet får då omräknas med faktorn ($\frac{171}{136} =$) 1,26. Jag vill framhålla att det liksom hittills får ankomma på RSV att årligen fastställa omräknigstalen. För de skattskyldiga medför det initiala bortfallet i detta avseende inte något merarbete i förhållande till dagens regler.

I det följande jämför jag utfallet av metoden med initialt bortfall med det resultat som erhålls enligt nuvarande regler och enligt de nyss beskrivna metoderna med halverad indexuppräknigen resp. successiv upptrappning under tio år. Vid dessa jämförelser utgår jag från den faktiska utvecklingen av konsumentprisindex under perioden 1952–1980 och antar för exemplet skull att begränsningen har haft full effekt hela tiden.

Vid en försäljning under år 1980 skulle anskaffningsvärdet få omräknas med följande faktorer:

Anskaffnings- år	Omräkningstal enligt			initialt bort- fall (4 år)
	nuvarande regler	halverad indexupp- räkning	successiv upptrapp- ning	
1952	4,50	2,75	3,95	4,08
1955	4,26	2,63	3,58	3,71
1960	3,57	2,28	2,98	3,13
1965	2,98	1,99	2,34	2,57
1970	2,40	1,70	1,68	1,79
1971	2,23	1,62	1,56	1,63
1972	2,11	1,56	1,47	1,48
1973	1,98	1,49	1,37	1,33
1974	1,79	1,40	1,28	1,21
1975	1,63	1,32	1,21	1,13
1976	1,48	1,24	1,15	1,00
1977	1,33	1,16	1,08	1,00
1978	1,21	1,10	1,05	1,00
1979	1,13	1,06	1,03	1,00
1980	1,00	1,00	1,00	1,00

För att ge en mer konkret bild av effekterna visas i följande uppställning för några typfall dels hur stort det uppräknade anskaffningsvärdet är enligt nuvarande regler vid en försäljning år 1980, dels hur mycket detta värde skulle minska vid en tillämpning av de här diskuterade begränsningsmetoderna under den aktuella perioden (beloppen avser 1 000-tal kr.):

Anskaff- ningsår	Anskaff- nings- värde	Uppräknat an- skaffnings- värde enligt nuvarande regler	Minskning i förhållande till nuvarande regler enligt		
			halverad indexuppr.	successiv upptrappn.	initialt bortfall
1960	135	482	- 174	- 80	- 59
1965	165	492	- 163	- 106	- 68
1970	200	480	- 140	- 144	- 122
1973	245	485	- 120	- 152	- 159
1975	300	489	- 93	- 126	- 150
1978	400	484	- 44	- 64	- 84

Jämförelserna bekräftar att en halverad indexuppräkning ger ett mer oförmånligt resultat än de två andra metoderna när avyttring sker efter ett långt innehav och ett betydligt förmånligare vid de korta innehaven.

Sammanställer man resultatet av den successiva upptrappningen och metoden med ett fyraårigt initialt bortfall finner man att de ger relativt likvärdiga resultat när innehavet har varat i 7-8 år. Vid kortare innehav leder det fyraåriga initiala bortfallet givetvis till en hårdare beskattning. Enligt min mening är denna effekt generellt sett lämplig, eftersom de spekulativa inslagen ofta är större vid de korta innehaven. Den som i rask takt omsätter t. ex. hyreshus eller råmark kommer inte längre att kunna göra de stora skattefria vinster som dagens regler kan ge utrymme för.

Mot bakgrund av det anförda föreslår jag att begränsningen i indexuppräkningen genomförs enligt den metod som jag här har kallat fyraårigt initialt bortfall. Förslaget innebär att ingångsvärde och förbättringskostnader vid realisationsvinstberäkningen får räknas om med hänsyn till de förändringar i konsumentprisindex som har inträffat från det fjärde året efter det år då fastigheten förvärvades eller förbättringskostnaderna lades ner fram till året för avyttringen. Om den skattskyldige beräknar ingångsvärdet med ledning av ett visst års taxeringsvärde, bör detta år vid bestämmande av omräkningsstalet anses som förvärvsår.

En särskild fråga är hur värdeminskningssavdrag o. d. skall behandlas. Enligt nuvarande regler görs först en uppräknig av de totala anskaffnings- och förbättringskostnaderna (omkostnadsbeloppet), varefter värdeminskningssavdragen räknas upp för sig och dras av från det uppräknade omkostnadsbeloppet. I ett system, som byggde på att indexuppräknigen skulle begränsas till det faktiskt nerlagda egenkapitalet, skulle man i princip behöva ta hänsyn till värdeminskningssavdragen på så sätt att man räknade upp det egna kapitalet stegvis år från år över innehavstiden – dvs. från det första till det andra året, från det andra till det tredje året osv. – med hänsyn till hur stor del av egenkapitalet som vid varje omräkningstillfälle var oavskriven. En sådan metod blir synnerligen besvärlig att tillämpa i praktiken. Vid en schablonmässig begränsning i indexuppräknigen av det slag som jag här har förordat kan man dock hålla fast vid nuvarande ordning. Värdeminskningssavdrag o. d. bör alltså räknas om för sig och därefter dras av från det omräknade omkostnadsbeloppet. De avdrag som belöper på förvärvsåret (resp. det år då förbättringskostnader lades ner) och de tre närmast följande åren bör räknas om med hänsyn endast till den prisutveckling som har inträffat från fjärde året efter förvärvsåret (eller motsvarande). I övrigt bör avdragen omräknas med hänsyn till prisutvecklingen från det år på vilket de belöper fram till avyttringsåret.

I detta sammanhang vill jag också nämna att de föreslagna reglerna återverkar på bestämmelserna om uppskov med realisationsvinstbeskattningen. När någon har fått uppskov och sedermera avyttrar ersättningsfastigheten, skall det indexuppräknade omkostnadsbeloppet för fastigheten minskas med uppskovsbeloppet. Enligt nuvarande regler skall uppskovsbeloppet dessförinnan indexuppräknas från det år då ersättningsfastigheten anskaffades. I det nya systemet bör uppräknigen i princip göras med hänsyn endast till prisutvecklingen från det fjärde året efter det år då fastigheten förvärvades.

Jag går nu över till en fråga som jag tidigare har berört bara i förbigående. Den föreslagna begränsningen i indexuppräknigen innebär att fastighetsägarna förlorar inflationsskyddet för de fyra första åren av ett innehav. Om en person säljer sin fastighet och köper en ny, måste i princip gälla att en ny fyraårig initialperiod börjar löpa. Avsikten är ju just att den som snabbt omsätter fastigheter i spekulationssyfte inte längre skall kunna göra

skattefria vinster på grund av inflationseffekterna vid belåning. Det förefaller dock inte rimligt att ett avbrott i fastighetsinnehavet alltid skall få dessa konsekvenser. Antag att två personer säljer var sin likvärdig bostadsfastighet. Den ena personen har ägt och bott på fastigheten oavbrutet i åtta år. Den andra köpte också en bostadsfastighet för åtta år sedan men har därefter "bytt" fastighet – och bostad – en gång i mitten av perioden. Om avbrottet får till följd att en ny initialperiod börjar löpa, kommer den senare personen inte att få göra någon som helst indexuppräknings av det kapital, som han under åttaårsperioden har haft nerlagt i fastigheterna, och han kommer därigenom skattemässigt i ett betydligt mer oförmånligt läge än den förstnämnda fastighetsägaren. Försäljningen av den ursprungliga fastigheten och köpet av en ny fastighet kan naturligtvis i vissa fall rymma spekulativa moment, men "fastighetsbytet" kan också ha genomförts av många andra skäl, t. ex. byte av anställningsort eller ändrade familjeförhållanden. Det finns anledning att överväga om man inte för fall av detta slag bör öppna en möjlighet för fastighetsägaren att vid försäljningen av ersättningsfastigheten tillgodoräkna sig den tid under vilken han innehade den ursprungliga fastigheten.

Vid bedömning av denna fråga kan det vara värt att notera att liknande problem har förelegat tidigare. Under den tid då fastighetsvinster var skattepliktiga endast vid försäljning inom tio år från förvärvet fanns det inte någon möjlighet för den som sålde sin fastighet och köpte en ny att vid en avyttring av ersättningsfastigheten ta hänsyn till det ursprungliga innehavet. Enligt min mening finns det dock numera flera skäl för ett annat synsätt. Prisutvecklingen på fastighetsmarknaden i kombination med den här föreslagna begränsningen i indexuppräknings kommer att medföra att relativt betydande realisationsvinster kommer att tas till beskattning i många fall. Effekterna av ett avbrott i fastighetsinnehavet blir påtagliga. Det kan samtidigt konstateras att bl. a. rörligheten på arbetsmarknaden får till följd att frågan om "byte" av fastighet får aktualitet i ett stort antal fall. Det är främst sistnämnda förhållande som har motiverat att regler har införts om uppskov med realisationsvinstbeskattningen vid frivillig försäljning av en bostadsfastighet. Motsvarande skäl talar för att den som säljer en ersättningsfastighet skall få rätt att vid indexuppräknings under vissa förutsättningar ta hänsyn till den tid under vilken han innehade den ursprungliga fastigheten.

Redan av det nu anförda framgår enligt min mening att det är motiverat att införa regler som gör det möjligt att beakta ett tidigare innehav och att det då finns anledning att anknyta till uppskofsreglerna. Har någon fått uppskov med beskattningen av en realisationsvinst som har uppkommit vid avyttringen av den ursprungliga fastigheten, bör han vid indexuppräknings av ingångsvärde m. m. för ersättningsfastigheten få tillgodoräkna sig den tid under vilken han har innehaft den ursprungliga fastigheten. Detta betyder att ett föregående innehav bör få beaktas i två grupper av fall. Den ena omfattar

de försäljningar som avses i 2 § UppskL (expropriation o. d.) Den andra gruppen rymmer de fall som behandlas i 3 § UppskL, dvs. det skall vara fråga om en frivillig försäljning av en schablonbeskattad villa eller en jordbruksfastighet.

Frågan är om möjligheterna att ta hänsyn till ett föregående innehav bör begränsas till de fall där uppskov faktiskt har erhållits vid avyttringen av den ursprungliga fastigheten. Från rent praktisk synpunkt kunde det vara en fördel att göra en sådan begränsning. Hänsynstagandet till ett tidigare innehav blir aktuellt först vid taxeringen för det år då ersättningsfastigheten avyttras. Prövningen av om förutsättningar för beaktande av det äldre innehavet föreligger kan alltså äga rum långt efter det att den ursprungliga fastigheten avyttrades. Man bör så långt möjligt undvika regler som gör det nödvändigt att vid försäljningen av ersättningsfastigheten utreda förhållanden som rör den ursprungliga fastigheten. Det möter i princip inga svårigheter att i efterhand konstatera om ett uppskov har erhållits vid avyttringen av den ursprungliga fastigheten. Tillåter man att det tidigare innehavet beaktas även i andra fall blir förfarandet mer komplicerat.

Enligt min mening är det dock nödvändigt att utsträcka rätten att beakta ett föregående innehav till vissa fall där uppskov inte har erhållits. För att ett uppskov över huvud taget skall ha blivit aktuellt måste avyttringen av den ursprungliga fastigheten ha gett upphov till en skattepliktig vinst och vidare måste den skattskyldige givetvis ha begärt uppskov. För fullt uppskov fordras dessutom att inköpspriset för ersättningsfastigheten är minst lika stort som vederlaget för den avyttrade fastigheten. Möjligheter att vid indexuppräknningen ta hänsyn till ett äldre innehav bör däremot kunna föreligga även i de fall då avyttringen av den ursprungliga fastigheten inte har varit vinstgivande liksom i de fall då den skattskyldige av någon anledning har avstått från att begära uppskov trots att förutsättningar för uppskov förelåg. Vidare bör det tidigare innehavet få beaktas utan hinder av att den skattskyldige har bytt från en dyrare till en billigare fastighet. För uppskov vid en frivillig försäljning av en schablonbeskattad villa eller en jordbruksfastighet fordras bl. a. också att den skattskyldige har varit bosatt på den ursprungliga fastigheten minst tre år i följd under den femårsperiod som inföll närmast före försäljningen. Ett hänsynstagande till ett tidigare innehav av en frivilligt såld fastighet bör kunna få ske även om bosättningen har varat kortare tid än tre år. Det bör vara tillräckligt att den skattskyldige var bosatt på den ursprungliga fastigheten någon gång under de fem åren närmast före avyttringen.

Innehavet av den ursprungliga fastigheten bör alltså få beaktas i de fall då förutsättningar för uppskov har förelagat men den skattskyldige har avstått från att utnyttja uppskovsmöjligheten. Vidare bör innehavet få beaktas oberoende av om vinst har uppkommit vid avyttringen av den ursprungliga fastigheten och oberoende av hur stort vederlaget för fastigheten var i förhållande till priset för ersättningsfastigheten. Dessutom bör bosättnings-

kravet i frivilligfallen utformas i enlighet med vad jag nyss förordade. I övrigt bör man däremot upprätthålla samma krav som skulle ha gällt för uppskov. Rätten att ta hänsyn till innehavet av den ursprungliga fastigheten bör således vara beroende av att man kan konstatera att förutsättningarna för uppskov – med de här angivna undantagen – har varit uppfyllda.

Det nu anförda innebär i huvudsak följande. Som ersättningsfastighet godtas inte en fastighet som är belägen i utlandet eller som i och med förvärvet utgör omsättningstillgång i den skattskyldiges rörelse (3 § UppskL). Samma begränsning gäller i princip i fråga om den ursprungliga fastigheten. Utgjorde denna omsättningstillgång i den skattskyldiges rörelse skulle försäljningen inte behandlas enligt realisationsvinstreglerna och något uppskov kunde då inte komma i fråga. Vidare fordras att ersättningsfastigheten har förvärvats inom fyra år från den dag då den ursprungliga fastigheten avyttrades (5 § UppskL). Har den skattskyldige avhänt sig den ursprungliga fastigheten genom tvångsförsäljning eller motsvarande fordras att ersättningsfastigheten är jämförlig med den ursprungliga (2 § UppskL). Var den ursprungliga fastigheten en schablonbeskattad villa eller en jordbruksfastighet som såldes frivilligt, krävs att även ersättningsfastigheten är av detta slag och att den skattskyldige bosatte sig på denna fastighet inom ett år från förvärvet (3 och 5 §§ UppskL). Har RSV genom dispens medgett t. ex. förlängning av tidsfristen för förvärv eller bosättning, bör dock denna längre tidsfrist gälla även när rätten att ta hänsyn till tidigare innehav prövas.

Både i de fall då uppskov faktiskt har erhållits och i övriga fall bör en ytterligare förutsättning vara att den skattskyldige bestämmer ingångsvärdet för ersättningsfastigheten med utgångspunkt i den köpeskilling som betalades vid förvärvet av fastigheten. Väljer han att bestämma ingångsvärdet med ledning av taxeringsvärdet för visst år, finns det inte någon anledning att låta honom beakta det tidigare innehavet. När ingångsvärdet bestäms på det sättet är det nämligen en genomgående princip att inte ta hänsyn till förhållandena före ingången av det år som taxeringsvärdet avser.

Vad jag hittills har anført har gällt förutsättningarna för att få beakta ett föregående innehav. Nästa fråga är hur detta hänsynstagande skall ske. Principen bör vara att den skattskyldige vid indexuppräkningsvärdet för ersättningsfastigheten får tillgodoräkna sig den tid under vilken han har innehaft den ursprungliga fastigheten. I anskaffningsvärdet bör i detta sammanhang få räknas in förbättringskostnader som har lagts ner på ersättningsfastigheten inom den tidsfrist som gällde för anskaffningen. Även kostnader som har lagts ner på ersättningsfastigheten innan den ursprungliga fastigheten avyttrades bör i princip godtas.

Tillgodoräkandet av den tidigare innehavstiden sker lämpligen på så sätt att man vid indexuppräkningsvärdet för ersättningsfastigheten – inkl. de nyssnämnda förbättringskostnaderna – utför beräkningen som om fastigheten hade förvärvats – resp. förbättringskostnaderna hade lagts ner –

lika lång tid före den faktiska tidpunkten som den skattskyldige har innehaft den ursprungliga fastigheten. Detta innebär att ersättningsfastighetens ingångsvärde m. m. i princip får indexuppräknas utan initialt bortfall när innehavet av den ursprungliga fastigheten har sträckt sig över minst fyra år. Tidigareläggning skall givetvis inte kunna ske med mer än fyra år.

En viktig begränsning måste iakttas. Rätten att tidigarelägga förvärvstidpunkten – och den tidpunkt då förbättringskostnaderna lades ner – bör i princip inte omfatta mer än det kapital som har förts över från den ursprungliga fastigheten till ersättningsfastigheten. Om ersättningsfastigheten har kostat mer än vad den skattskyldige har fått ut vid försäljningen av den ursprungliga fastigheten, bör rätten till tidigareläggning omfatta endast så stor del av ersättningsfastighetens ingångsvärde m. m. som motsvarar vederlaget vid avyttringen av den ursprungliga fastigheten.

Särskilda problem uppkommer när förbättringskostnader har lagts ner på den ursprungliga fastigheten mindre än fyra år före dess avyttring. Antag att fastigheten köptes år 1, att ombyggnadsarbeten utfördes år 4 för 100 000 kr., att fastigheten avyttrades år 6 för 300 000 kr. och att en ersättningsfastighet köptes för samma pris. Den ursprungliga fastigheten har alltså innehaft i mer än fyra år men förbättringskostnaderna lades ner två år före avyttringen. Ett sätt att beakta de olika tidslängderna skulle vara att vid avyttringen av ersättningsfastigheten indexuppräknar 100 000 kr. av ingångsvärdet som om fastigheten hade förvärvats två år före den verkliga tidpunkten och att vid uppräknningen av återstående ($300\,000 - 100\,000 =$) 200 000 kr. medge att anskaffningstidpunkten tidigareläggs med fyra år. En sådan metod kan dock i vissa fall leda till betydande komplikationer. Av praktiska skäl anser jag det nödvändigt att i stället tillämpa en metod som innebär att tidigareläggningen bestäms med hänsyn endast till tidpunkten för förvärvet av den ursprungliga fastigheten och att tidigareläggningen får omfatta ett belopp som omfattar vederlaget vid avyttringen av den ursprungliga fastigheten minskat med de förbättringskostnader som har lagts ner mindre än fyra år före avyttringen. I exemplet skulle den skattskyldige få tidigarelägga tidpunkten för förvärvet av ersättningsfastigheten med fyra år men tidigareläggningen skulle bara få omfatta ett belopp på ($300\,000 - 100\,000 =$) 200 000 kr. Av praktiska skäl bör förbättringskostnader på detta sätt begränsa utrymmet för tidigareläggning endast när de har uppgått till relativt betydande belopp. Jag föreslår att kostnaderna skall beaktas bara för de år då de har överstigit 10 % av det vederlag som erhöles vid avyttringen av den ursprungliga fastigheten.

Vad jag hittills har föreslagit beträffande indexuppräknningen kan *sammantfattas* enligt följande. Huvudregeln är att ingångsvärdet och förbättringskostnaderna skall räknas om med hänsyn till de ändringar i konsumentprisindex som har ägt rum från det fjärde året efter det år då fastigheten förvärvades resp. förbättringskostnaderna lades ner. Har någon i samband med avyttringen av en fastighet förvärvat en ersättningsfastighet, får han vid indexuppräknningen av ersättningsfastighetens ingångsvärde m. m. tillgodo-

räkna sig den tid under vilken han har innehaft den ursprungliga fastigheten. En förutsättning för detta är dock att uppskov har erhållits vid avyttringen av den ursprungliga fastigheten eller att förutsättningarna för uppskov – med undantag för vissa krav som avser vinstens och vederlagets storlek samt bosättningen på fastigheten – har varit uppfyllda. Regeln om tillgodoräkning av tiden för ett föregående innehav gäller dock inte för den del av ingångsvärdet för ersättningsfastigheten som överstiger ett belopp, som motsvarar vederlaget vid avyttringen av den ursprungliga fastigheten minskat med avdragsgilla kostnader för förbättringsarbeten som den skattskyldige under sitt innehav av fastigheten har lagt ner på den mindre än fyra år innan den avyttrades. Förbättringskostnader skall dock beaktas på detta sätt endast för de år då de sammanlagt har överstigit 10 % av det vederlag som erhöles vid avyttringen av den ursprungliga fastigheten.

De nu föreslagna reglerna får konsekvenser för behandlingen av uppskovsbelopp och värdeminskningssavdrag.

Om fastighetsägaren har fått uppskov med beskattningen av den realisationsvinst som uppkom vid avyttringen av den ursprungliga fastigheten, bör – som jag tidigare har nämnt – i princip gälla att uppskovsbeloppet indexuppräknas först efter en fyraårig initialperiod. Har den skattskyldige utnyttjat möjligheten att vid indexuppräknningen av ersättningsfastighetens ingångsvärde m. m. tidigarelägga förvärvstidpunkten för fastigheten, bör motsvarande tidigareläggning ske vid uppräknningen av uppskovsbeloppet. Har han tillgodoräknat sig fyra år och alltså indexuppräknat ersättningsfastighetens ingångsvärde – eller en del av det – utan initialt bortfall, bör även uppskovsbeloppet räknas upp utan begränsning. Har han tillgodoräknat sig t. ex. tre år, skall tidpunkten för förvärvet av ersättningsfastigheten tidigareläggas tre år även vid uppräknningen av uppskovsbeloppet.

Motsvarande gäller i fråga om värdeminskningssavdrag o. d. Enligt vad jag tidigare har föreslagit skall avdrag som belöper på förvärsåret (resp. det år då förbättringskostnader lades ner) och de tre närmast följande åren räknas om med hänsyn endast till prisutvecklingen från det fjärde följande året. Har tidigareläggning av förvärvstidpunkten (eller motsvarande) gjorts vid indexuppräknningen av ersättningsfastighetens ingångsvärde m. m., skall denna tidigareläggning beaktas även vid uppräknning av värdeminskningssavdragen. Detta betyder bl. a. att de värdeminskningssavdrag som belöper på förvärsåret eller de tre följande åren skall indexuppräknas utan fördröjning, om ingångsvärdet har blivit föremål för omedelbar uppräknning.

Frågan om hur ikraftträdandebestämmelserna bör utformas tar jag upp i avsnitt 3.4

3.3 3 000-kronorstillägget

Som jag tidigare nämnde var huvudsyftet med 1967 års lagstiftning att låta realisationsvinstbeskattningen träffa spekulativa investeringar i mark. Det

ansågs strida mot detta markpolitiska syfte att beskatta mindre vinster vid försäljning av egna hem, villor, jordbruksfastigheter och andra fastigheter som är försedda med bostadshus. Av denna anledning infördes 3 000-kronorstillägget. För det fall att en fastighetsavyttring omfattade en bostadsbyggnad föreskrevs att ett tillägg till omkostnadsbeloppet skulle få göras med 3 000 kr. för varje år som byggnaden hade funnits på fastigheten. Numera fordras i princip att byggnaden har ett taxerat byggnadsvärde av minst 10 000 kr.

Enligt min mening finns det anledning att nu ompröva reglerna om 3 000-kronorstillägg. Den föreslagna begränsningen av indexuppräkningsreglerna kan närmast jämföras med vad som skulle vara teoretiskt motiverat om fastighetsägarens egenkapital byggdes upp till 100 % inom en tioårsperiod. I fråga om bostadsfastigheter, vilka är de som kan komma i fråga för 3 000-kronorstillägget, har lånen emellertid normalt betydligt längre löptid. Mot den bakgrunden skulle tilläggets enda kvarvarande funktion vara att åstadkomma en differentiering av beskattningen mellan bostadsfastigheter och övriga fastigheter. Med hänsyn till utvecklingen på fastighetsmarknaden under senare år framstår en sådan differentiering inte längre som motiverad. I själva verket har i olika sammanhang hävdats att skillnaden i beskattningshänseende mellan bebyggda och inte bebyggda fastigheter medför svårigheter bl. a. i arbetet med jordbrukets och skogsbrukets yttre rationalisering. Även i övrigt kan reglerna vålla vissa tillämpningsproblem. De har dessutom gett incitament till transaktioner av kringgåendenatur.

Mot den här angivna bakgrunden är tiden enligt min mening nu mogen att slopa rätten till 3 000-kronorstillägg. Hur övergången till de nya reglerna bör ske diskuterar jag i nästa avsnitt.

3.4 Ikraftträdande av de nya reglerna om indexuppräkningsregler m. m.

Det är rimligt att de personer som just står i begrepp att sälja sin fastighet får några månaders frist att fullfölja försäljningen utan att träffas av de nya reglerna. Begränsningarna i indexuppräkningsreglerna och rätten till 3 000-kronorstillägg bör därför få effekt först när en avyttring sker efter utgången av år 1980.

Nästa fråga är om begränsningarna bör verka fullt ut på samtliga försäljningar som sker efter årets utgång eller om särskilda regler bör gälla för de äldre innehaven. Enligt min mening är det uteslutet att generellt undanta de äldre innehaven från de nya begränsningsreglerna. Med en sådan utformning av övergångsbestämmelserna skulle de avsedda skärpningarna av realisationsvinstbeskattningen till en början träffa ett mycket begränsat antal fall. I flera decennier framöver skulle nuvarande regler om full indexuppräkningsregler m. m. fortfarande tillämpas på många försäljningar. En sådan ordning kan inte anses acceptabel.

Även de äldre innehaven bör alltså i princip omfattas av de nya reglerna

när en försäljning sker efter årsskiftet 1980/81. Samtidigt är det av flera skäl önskvärt att övergången inte blir alltför drastisk. Man bör undvika regler som medför att en person, som i år kan sälja sin fastighet utan eller med endast en obetydlig beskattning, vid en försäljning kort tid efter årsskiftet träffas av en mycket betydande skärpning. Det är motiverat att låta den skattskyldige få tillgodoräkna sig åtminstone det avdrag som han skulle ha fått enligt nuvarande regler vid en försäljning under år 1980.

Mot denna bakgrund föreslår jag att övergångsbestämmelserna utformas enligt följande.

a) De nya reglerna om *indexuppräknning* innebär att man bortser från prisutvecklingen under en initialperiod på fyra år. Önskemålet om en mjuk övergång kan lämpligen tillgodoses genom att initialperioden förkortas vid försäljningar som äger rum de närmaste åren efter ikraftträdandet. Jag föreslår att den som säljer en fastighet något av åren 1981, 1982 eller 1983 skall få börja indexuppräknningen efter en initialperiod på endast ett, två resp. tre år. Detta betyder att de nya reglerna får full effekt på äldre innehav först när försäljningen sker år 1984 eller senare. Den här skisserade successiva övergången får betydelse i de fall där fastigheten har förvärvats före ingången av år 1980.

Jag har tidigare anfört att det är motiverat att låta den som vid övergången innehar en fastighet få tillgodoräkna sig åtminstone det avdrag som han enligt nuvarande regler skulle ha fått vid en försäljning under år 1980. I praktiken torde den förordade successiva övergången i de flesta fall ge ett sådant resultat. För att helt säkerställa detta bör systemet dock kompletteras med en särskild garantiregel. Denna bör innebära att en person, som efter utgången av år 1980 säljer en fastighet som han har förvärvat 1979 eller tidigare, alltid får avdrag för anskaffningskostnaden och för sådana förbättringskostnader som han har lagt ner före ingången av år 1980 med minst det belopp som han skulle ha tillgodoförts enligt nuvarande regler vid en försäljning under år 1980.

Den här föreslagna ordningen innebär att man vid försäljningar efter utgången av år 1980 skall göra en jämförelse mellan det resultat som garantiregeln ger och resultatet enligt övriga regler. Sker försäljningen något av åren 1981–1983, skall jämförelsen avse det resultat som erhålls vid en tillämpning av den nyss föreslagna övergångsregeln. Om försäljningen sker senare, görs en jämförelse med resultatet vid ett fyraårigt initialt bortfall av indexuppräknningen. Den skattskyldige har rätt till avdrag enligt den regel som vid jämförelsen visar sig vara mest förmånlig för honom. Vid fortsatt inflation kommer garantiregeln givetvis med tiden att mista sin betydelse. Det kan då finnas skäl att också formellt avveckla den.

b) Det initiala bortfallet av indexuppräknningen har getts en sådan utformning att de långa innehaven får en relativt förmånlig behandling. För att ytterligare ta hänsyn till dem som vid ikraftträdandet av de nya reglerna redan har haft sin fastighet under lång tid föreslår jag att 3 000-

kronorstillägget slopas bara för innehavsår efter 1980. Den som avyttrar en fastighet i år får beräkna tillägg enligt nuvarande regler. Den som senare avyttrar en fastighet som har förvärvats före årets utgång får tillgodoräkna sig tillägg enligt nuvarande regler för år 1980 och tidigare innehavsår.

c) De bestämmelser, som medger att en skattskyldig vid *avyttringen av en ersättningsfastighet* får beakta innehavet av den ursprungliga fastigheten, bör tillämpas endast i de fall då den ursprungliga fastigheten avyttras efter utgången av år 1980. Om avyttringen har skett tidigare, har full indexuppräkning fått göras enligt nuvarande regler och det finns då inte anledning att låta den skattskyldige tillgodoräkna sig tiden för innehavet av den ursprungliga fastigheten.

Den föreslagna successiva övergången till de nya reglerna för indexuppräkning gör det vidare nödvändigt att införa särskilda regler för det fall då den ursprungliga fastigheten har avyttrats något av åren 1981–1983. Vid denna avyttring har det initiala bortfallet av indexuppräknningen inte omfattat mer än ett, två eller tre år. Tidigareläggningen av förvärvstidpunkten för ersättningsfastigheten bör då inte heller få omfatta mer än högst ett, två resp. tre år.

De nu föreslagna ikraftträdandebestämmelserna innebär att en viss tid kommer att förflyta mellan offentliggörandet av lagrådsremissen och ikraftträdandet. Tidsfristen är, som jag redan har berört, önskvärd med hänsyn till planerade seriösa försäljningar. Det måste emellertid särskilt övervägas om åtgärder behöver vidtas för att hindra att fristen utnyttjas för att vinna inte avsedda skatteförmåner. Jag vill erinra om att man vid införandet av 1967 års lagstiftning fann det nödvändigt att införa särskilda regler för att hindra att skattskyldiga genom försäljningar till närstående före ikraftträdandet skaffade sig särskilda förmåner. Frågan är om liknande regler behövs även nu.

Enligt min mening talar flera skäl mot att denna gång införa sådana särregler. Utgångsläget är i dag helt annorlunda än år 1967. Då gällde det att hindra att skattskyldiga utnyttjade den skattefrihet som enligt dittills gällande regler inträdde efter tio års innehav. Numera är skatteplikten inte beroende av innehavstidens längd. Vidare medför mina förslag att en närståendetransaktion under år 1980 knappast kan ge några särskilda förmåner. Antag att någon innehar en äldre fastighet som han planerar att avyttra till en utomstående något av de närmaste åren. Om någon närståendetransaktion inte vidtas under år 1980, kommer den skattskyldige på grund av *garantiregeln* alltid att få göra avdrag med minst det indexuppräknade belopp som han skulle ha fått tillgodoräkna sig vid en försäljning år 1980. Genomför han i stället en försäljning till en närstående person under år 1980, blir resultatet vid en vidareförsäljning till en utomstående efter utgången av år 1980 i princip detsamma eftersom de nya reglerna om initialt bortfall av indexuppräknningen kommer att tillämpas vid vidareförsäljningen med utgångspunkt i tidpunkten för närståendetransak-

tionen.

Min slutsats är att några särregler för närståendetransaktioner inte behövs.

3.5 De nya reglernas effekter på skatteunderlaget

De nya regler som jag har föreslagit medför att det högsta belopp till vilket en given fastighet kan säljas utan skattepliktig vinst blir lägre än enligt nuvarande regler. Detta innebär emellertid inte att de skattepliktiga realisationsvinsterna automatiskt ökar i samma omfattning. Det finns enligt min mening skäl att räkna med att en skärpt realisationsvinstbeskattning får en dämpande effekt på den framtida prisutvecklingen. Med den föreslagna utformningen av skatteskärpningen, där korta innehav träffas relativt sett hårdare än längre, finns det också anledning att tro att omsättningstakten kan påverkas i viss utsträckning. I varje fall under en övergångsperiod kan därför färre försäljningar komma att ske, vilket givetvis reducerar det sammanlagda skatteunderlaget.

Inledningsvis vill jag något belysa effekten i individuella fall. Jag utgår i exemplen från den prisutveckling som faktiskt har ägt rum i det förflutna och antar att denna inte skulle ha påverkats av ändrade realisationsvinstregler. Som jag just har nämnt finns det i och för sig anledning att ifrågasätta ett sådant antagande, men antagandet kan ändå vara befogat när det gäller att belysa omfattningen av den skärpning som förslaget innebär. Jag utgår i exemplen från att fastigheterna avyttrats under år 1979. Det bör understrykas att de skattepliktiga vinsterna i exemplen förutsätter att de nya reglerna tillämpas fullt ut. På grund av de övergångsregler som jag har föreslagit i föregående avsnitt kan detta bli fallet först beträffande fastighetsavyttringar som sker år 1984 eller senare. I fråga om försäljningar främst under år 1981 men även under åren 1982 och 1983 kommer ökningen av de skattepliktiga vinsterna att ligga på en avsevärt lägre nivå än som framgår av de följande exemplen.

Tidigare berörde jag ett fall där en villafastighet inköpts för 150 000 kr. år 1973 och sålts för 300 000 kr. år 1979. Lagfartskostnaderna vid inköpet uppgick till 1 500 kr, och försäljningsomkostnaderna till 10 000 kr. Den nominella vinsten var alltså 138 500 kr, och den skattepliktiga vinsten enligt nuvarande regler uppgick till 3 875 kr. Den av mig föreslagna begränsningen av indexuppräknningen innebär här att uppräknningen skall avse endast perioden 1977–1979 och leder till en ökning av den skattepliktiga vinsten med 86 355 kr, till sammanlagt 90 230 kr. Ett avskaffande av 3 000-kronorstillägg skulle innebära en ökning med ytterligare 21 000 kr, till totalt 111 230 kr. Jag vill emellertid erinra om att mitt förslag innebär att detta tillägg fortfarande skall medges för år till och med 1980. Den senare effekten blir alltså endast aktuell i de fall där innehavet ligger efter detta år.

Det andra exempel som jag nämnde avsåg en hyresfastighet som inköptes

år 1973 för 1 milj. kr. och såldes år 1979 för 1.5 milj. kr. Någon skattepliktig vinst uppkommer inte enligt dagens regler, eftersom värdestegringen ligger betydligt under inflationen under perioden. Med de föreslagna reglerna skulle emellertid indexuppräknningen endast få avse perioden 1977–1979 och därmed skulle en skattepliktig realisationsvinst få redovisas med 299 000 kr. Det avskaffade 3 000-kronorstillägget skulle därutöver betyda en ökning med 21 000 kr. till totalt 320 000 kr.

Båda dessa fall avser förhållandevis korta innehav, där indexbegränsningen får stor effekt. Om man i stället utgår från en villafastighet som har inköpts år 1965 för 100 000 kr. och som har sålts år 1979 för 360 000 kr. – vilket ungefär motsvarar den genomsnittliga villaprisutvecklingen under perioden – får man följande siffror. Lagfartskostnaden antas ha varit 1 000 kr. och försäljningsomkostnaderna 10 000 kr. Den nominella vinsten uppgår till 249 000 kr. och därav blir enligt nuvarande regler 38 360 kr. skattepliktiga. Den föreslagna indexbegränsningen innebär att uppräknningen skall utgå från år 1969 och medför en ökning av den skattepliktiga vinsten med 37 370 kr. till sammanlagt 75 730 kr. Ett avskaffande av 3 000-kronorstilläggen skulle i denna situation få den större effekten och innebära en ökning med ytterligare 45 000 kr. till totalt 120 730 kr. Det är just mot bakgrund av tilläggens relativt sett större betydelse för de äldre innehaven som jag har föreslagit att dessa tillägg skall behållas för åren t. o. m. 1980.

Att göra beräkningar över hur det totala skatteunderlaget påverkas är mycket vanskligt. De senaste statistiska uppgifterna avser 1978 års taxering (1977 års försäljningar). Då uppgick de samlade skattepliktiga vinsterna från fysiska personers fastighetsförsäljningar till ca 440 milj. kr. Av denna summa kom ca 78 % från villor och fritidsfastigheter, 21 % från jordbruksfastigheter och 1 % från hyreshus. Uppskattningsvis kan detta ha motsvarat 270–300 milj. kr. i skatteinkomster för stat och kommuner. Det bör dock observeras att det är oklart hur stor del av detta belopp som faktiskt aktualiserades resp. för hur stor del skattecredit har lämnats i form av uppskov.

Under åren 1978 och 1979 har fastighetspriserna fortsatt att öka betydligt snabbare än den allmänna prisnivån. Med hänsyn till detta och till vad som hittills är känt om utvecklingen under innevarande år finns det anledning att räkna med att de skattepliktiga vinsterna från 1980 års fastighetsförsäljningar blir betydligt större än 1977 års. Mycket grovt kan man kanske anta att de skulle motsvara ett skattebelopp om ca 600–700 milj. kr. när även juridiska personers vinster medräknas. Med denna utgångspunkt kan ökningen till följd av den föreslagna indexbegränsningen schematiskt uppskattas bli över 1 000 milj. kr., hela tiden utan hänsyn tagen till frågan om i vilken omfattning uppskovssystemet utnyttjas. Det bör också understrykas att beräkningen är gjord under förutsättningen att de nya reglerna är i full funktion. På grund av de särskilda övergångsreglerna som jag har föreslagit kommer ökningen i skatteuttaget att bli mera begränsad de närmaste åren. På längre sikt blir ökningen av skatteunderlaget däremot större genom att effekten av det

slopade 3 000-kronorstillägget för åren efter 1980 gör sig gällande.

I detta sammanhang finns det anledning att något beröra de farhågor som kan finnas för att den föreslagna skärpningen av realisationsvinstbeskattningen skall leda till ett ökat skattefusk. Köpeskillingen skall visserligen uppges vid en lagfartsansökan, men givetvis finns det möjlighet för skrupelfria personer att lämna en falsk uppgift. Möjligheten finns också att köpare och säljare kommer överens om att redovisa ett lågt pris för själva fastigheten, medan överpris i stället betalas för sådant lösöre som inte träffas av realisationsvinstbeskattning.

Jag vill emellertid erinra om att köpare och säljare här i princip har motstridiga intressen, eftersom köparen vid en framtida försäljning normalt måste räkna med att en oredovisad del av köpeskillingen ökar hans skattepliktiga realisationsvinst med sitt indexuppräknade belopp. Även i andra avseenden tar köparen en viss risk genom att acceptera att ett alltför lågt belopp uppges officiellt. Sålunda gäller t. ex. enligt jordabalkens regler att ett köp är ogiltigt om köpehandlingen inte tar upp köpeskillingen. Trots detta finns det sannolikt anledning att räkna med att försök till skatteundandragande kommer att förekomma. Köparen kan t. ex. räkna med att inneha fastigheten så lång tid att en alternativregel, som medger att ingångsvärdet beräknas med ledning av fastighetens taxeringsvärde för visst år, blir tillämplig vid försäljningen. Kontrollinsatser kommer alltså att bli nödvändiga. Samma argument gäller visserligen redan i dag i viss utsträckning, men med största sannolikhet får man räkna med att problemen på denna punkt kommer att öka när beskattningen skärps.

3.6 Progressionsutjämning

Den realisationsvinst som framkommer vid en fastighetsavyttring motsvarar i princip en värdestegring som har inträffat under innehavstiden. Trots att vinsten normalt är hänförlig till flera år tas den till beskattning vid ett enda tillfälle. På grund av den statliga inkomstskattens progressivitet kan skattebelastningen på realisationsvinsten bli hög. Bestämmelserna i AIL är bara i begränsad omfattning tillämpliga på realisationsvinster vid fastighetsavyttring.

De förslag som jag har redovisat i de föregående avsnitten kommer att medföra att realisationsvinster vid fastighetsavyttringar i större utsträckning än hitills blir föremål för beskattning. Enligt min mening finns det därför anledning att nu överväga om man inte bör utvidga möjligheterna att vid skatteberäkningen ta hänsyn till att vinsterna ofta har ackumulerats under en längre tid.

Bestämmelserna i AIL är tillämpliga endast beträffande statlig inkomstskatt för progressivt beskattade subjekt, dvs. fysiska personer, dödsbon och familjestiftelser. Skatteberäkning enligt lagen innebär att den statliga inkomstskatten för den ackumulerade inkomsten beräknas som om inkom-

ten hade tagits till beskattning med lika delar vid den ordinarie taxeringen och så många av de föregående taxeringsåren som inkomsten är hänförlig till. Fördelning av inkomsten får dock inte ske över en längre period än tio år. Det bör framhållas att skatteberäkningen inte medför någon ändring av de tidigare taxeringarna utan endast är en metod för beräkning av skatt på den ackumulerade inkomsten. En förutsättning för att en skatteberäkning enligt AIL skall få ske är att den ackumulerade inkomsten har viss storlek. Det fordras sålunda att inkomsten dels uppgår till minst 5 000 kr., dels utgör minst en femtedel av den skattskyldiges statligt taxerade inkomst.

Skatteberäkning enligt AIL kan i princip förekomma beträffande all ackumulerad inkomst. I inkomstlagen jordbruksfastighet, rörelse och tillfällig förvärvsverksamhet gäller lagen dock bara för vissa särskilt angivna slag av intäkter. I fråga om vinst vid fastighetsavyttring kan skatteberäkning enligt AIL förekomma i två olika fall, nämligen dels när vinsten uppkommer vid tvångsförsäljning och andra avyttringar som avses i 2 § UppskL, dels i de fall då realisationsvinsten till mer än hälften utgörs av återvunna värdepappersavdrag.

När man hittills har avstått från att generellt medge skatteberäkning enligt AIL för fastighetsvinster synes ett avgörande skäl ha varit att sådana vinster på grund av bl. a. den obegränsade rätten till indexuppräkning i kombination med reglerna om 3 000-kronorstillägg i många fall helt eller till stor del har varit undantagna från beskattning. Som jag redan har framhållit blir läget annorlunda i framtiden.

Den åtgärd som ligger närmast till hands är att utvidga tillämpningsområdet för AIL så att fastighetsvinsterna generellt omfattas av lagen. Skatteberäkningen enligt AIL är emellertid ganska komplicerad. Som exempel kan nämnas att sambeskattningen av B-inkomster medför att även makes inkomstförhållanden måste beaktas. Beräkningen av skatten kan inte ske med hjälp av den teknik som i allmänhet används vid debitering av skatt. Beräkningen får i stället utföras manuellt, vilket gör arbetet tidskrävande.

En utvidgad tillämpning av bestämmelserna i AIL har alltså vissa praktiska olägenheter. Av denna anledning finns det skäl att överväga andra möjligheter till progressionslindring. En tänkbar lösning kunde vara att låta den skattepliktiga vinsten tas till beskattning med lika delar vid taxeringen för avyttringsåret och några efterföljande taxeringar. Flera invändningar kan emellertid riktas mot en sådan lösning. Det kan från rent principiella utgångspunkter anses olämpligt att låta beskattningen av en i förfluten tid uppkommen värdestegring bli beroende av framtida inkomstförhållanden och kanske ändrade beskattningsregler. Ett särskilt problem är dessutom att en sådan form av progressionslindring kan göra det nödvändigt att kräva säkerhet för statsverkets utestående skattefordran.

En annan tänkbar väg kunde vara att inom ramen för den taxering som görs för avyttringsåret låta skatteuttaget på en realisationsvinst bestämmas

efter den skattesats som skulle gälla om vinsten hade uppgått till en viss kvotdel av den verkliga vinsten. I förarbetena till AIL avvisades tanken på en sådan lösning. Den skulle också få vissa klart olämpliga konsekvenser. Skattskyldiga som har möjlighet att nedbringa sina övriga skattepliktiga inkomster under det aktuella beskattningsåret skulle kunna få en betydande skattelindring. Systemet skulle därför behöva förses med särskilda spär-rar.

Min slutsats av det anförda är att en utvidgning av tillämpningsområdet för AIL trots de praktiska problemen är att föredra framför andra lösningar. Jag förordar därför att AIL görs generellt tillämplig på fastighetsvinster. En viktig begränsning bör dock göras. Jag tänker på det antal år på vilka inkomsten skall få fördelas. Taxeringsnämnden måste göra en särskild beräkning för varje sådant år. Som jag redan har nämnt kan arbetet vara relativt tidsödande. Det är därför angeläget att fördelningsperioden inte är för lång. Mitt förslag om begränsning av rätten till indexuppräknning innebär i princip att den inflationsvinst som uppkommer under de fyra första åren av ett fastighetsinnehav i fortsättningen kommer att tas fram till beskattning. Mot den bakgrunden ligger det nära till hands att bestämma den period som fastighetsvinsten får fördelas på till fyra år. Denna kortare period bör dock inte gälla i de fall där fastighetsvinsterna redan enligt nuvarande regler kan bli föremål för skatteberäkning enligt AIL. För dessa fall bör tioårsperioden behållas. På samma sätt som i fråga om aktier bör gälla att fördelningspe-rioden inte får överstiga det antal år som fastigheten har innehafts.

I detta sammanhang finns det anledning att också ompröva de generella beloppsgränser som finns i 2 § AIL. F. n. torde endast den regel som föreskriver att inkomsten skall utgöra minst en femtedel av den skattskyldiges statligt taxerade inkomst vara effektiv. Kravet på att inkomsten skall uppgå till 5 000 kr. torde däremot numera sakna självständig betydelse. Mot den bakgrunden finns det anledning att överväga om gränsen på 5 000 kr. skall avskaffas eller om beloppet i stället bör höjas så att regeln i fortsättningen får betydelse. Enligt min mening är det sistnämnda alterna-tivet att föredra. Mot bakgrund av att beloppsgränsen har varit oförändrad sedan år 1962 kan en höjning till 15 000 kr. vara motiverad. Detta gränsbelopp bör gälla generellt och inte bara i fråga om fastighetsvinsterna. Jag föreslår därför att skatteberäkning enligt AIL i fortsättningen skall få ske endast om den inkomst som ligger till grund för beräkningen uppgår till minst 15 000 kr. och inkomsten dessutom – liksom enligt nuvarande regler – utgör minst en femtedel av den skattskyldiges statligt taxerade inkomst.

Sammanfattningsvis innebär mitt förslag följande. Skatteberäkning enligt AIL får ske beträffande realisationsvinster vid fastighetsavyttring. Vinsten får fördelas på det antal år som fastigheten har innehafts, dock högst fyra år. För de fall då realisationsvinst redan enligt nuvarande regler kan bli föremål för skatteberäkning enligt AIL behålls dock tioårsperioden. Som generell begränsning för samtliga inkomstslag föreskrivs att skatteberäkning enligt

AIL inte får komma i fråga om den ackumulerade inkomsten understiger 15 000 kr. Därutöver fordras liksom hittills att inkomsten uppgår till minst en femtedel av den statligt taxerade inkomsten.

Den generella utvidgningen av AIL:s tillämpningsområde till fastighetsvinster bör gälla i fråga om vinster som framkommer vid avyttring efter utgången av år 1980. Reglerna blir således i princip tillämpliga första gången vid 1982 års taxering. Höjningen av beloppsgränsen till 15 000 kr. bör också tillämpas fr. o. m. 1982 års taxering. Avser taxeringen ett brutet räkenskapsår som delvis har infallit under år 1980 bör dock den äldre beloppsgränsen alltså tillämpas vid 1982 års taxering.

3.7 Upprättade lagförslag

De nya reglerna om begränsning av indexuppräknigen blir relativt omfattande. Av den anledningen kunde övervägas att samla dem i en fristående lag. Å andra sidan har reglerna direkt betydelse för inkomstberäkningen i förvärvskällan tillfällig förvärvsverksamhet. Vidare måste de grundas på samma begrepp – ingångsvärde, omkostnadsbelopp m. m. – och samma principer för fastställande av förvärvstidpunkt o. d. som KL:s bestämmelser. Med hänsyn till detta anser jag att övervägande skäl talar för att ta in de nya reglerna i anvisningarna till 36 § KL. Systematiskt hör reglerna hemma i punkt 2 a av dessa anvisningar. Anvisningspunkten är emellertid redan nu mycket omfattande och delvis svåröverskådlig. Jag föreslår därför att de nya reglerna tills vidare tas in i två nya anvisningspunkter, 6 a och 6 b. När den pågående översynen av bl. a. aktievinstreglerna har avslutats, är det motiverat att pröva möjligheterna till en mer genomgripande teknisk omarbetning av anvisningarna till 36 § KL.

Mina förslag föranleder ändringar också i AIL och Uppskl.

Förslagen berör delvis lagrum i vilka ändringar har föreslagits också i lagrådsremissen den 22 maj 1980 med förslag till ändrade regler för den skattemässiga behandlingen av inventarier, fastigheter och pågående arbeten, m. m. Jag har förutsatt att de nu föreslagna författningarna kommer att utfärdas och träda i kraft före de författningar som har föreslagits i lagrådsremissen den 22 maj 1980.

I enlighet med det anförda har inom budgetdepartementet upprättats förslag till

- 1 lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)
- 2 lag om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst
- 3 lag om ändring i lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst.

Förslagen bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga*.

3.8 Specialmotivering

3.8.1 Förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Samtliga ändringar i KL avser anvisningarna till 36 §. Punkt 2 a innehåller nuvarande regler om avdrag vid beräkning av realisationsvinst vid fastighetsavyttring. Mina förslag föranleder ändring i tionde och tolfte styckena. Som redan nämnts föreslår jag att de nya bestämmelserna om indexuppräknings tas in i två nya anvisningspunkter som betecknas 6 a och 6 b.

Punkt 2 a av anvisningarna till 36 §

I *tionde* stycket regleras f. n. indexuppräknings av ingångsvärde m. m. Bestämmelser om vilka poster som berörs av uppräknings bör lämpligen finnas kvar i *tionde* stycket. Genom en hänvisning till de nya punkterna 6 a och 6 b klargörs att de regler som avgör bl. a. vilka år indexuppräknings skall omfatta finns i dessa punkter.

Rätt till indexuppräknings föreligger i första hand i fråga om fastighetens ingångsvärde. Begreppet omfattar köpeskillingen vid förvärvet samt inköpsprovision, stämpelskatt o. d. (punkt 1 av anvisningarna). Av punkt 2 a femte–sjunde styckena framgår att ingångsvärdet i vissa fall får beräknas med ledning av ett taxeringsvärde. Det är inte nödvändigt att i *tionde* stycket behålla uppräknings av olika slags ingångsvärden. Däremot bör förtydligande ske i ett avseende. Det har rätt viss osäkerhet om hur man skall behandla det ingångsvärde som vid vissa delavyttringar schablonmässigt får beräknas till 1 kr. per kvadratmeter (punkt 2 a trettonde stycket sista meningen). Genom ett avgörande den 25 mars 1980 har regeringsrätten tagit ställning i frågan. Avgörandet innebär att det schablonmässigt bestämda ingångsvärdet inte får indexuppräknas. Enligt min mening talar starka skäl för denna lösning och jag anser att den bör lagfästas. *Tionde* stycket har utformats så att det klart skall framgå att indexuppräknings inte får ske i de nu avsedda fallen.

Även förbättringskostnader får indexuppräknas. Med förbättringskostnader likställs enligt andra stycket vissa kostnader för reparation och underhåll. I lagrådsremissen den 22 maj 1980 har föreslagits att även vissa belopp som har tagits upp som intäkt i fastighetsägarens byggnadsrörelse skall likställas med förbättringskostnader.

Värdeminskningsskatt avdrag som enligt fjärde stycket skall dras av från omkostnadsbeloppet skall likaledes indexuppräknas. På samma sätt behandlas vissa andra belopp. Hit hör bl. a. avdrag på grund av avyttring av skog samt belopp varmed fastigheten har skrivits av i samband med ianspråktagande av investeringsfond o. d.

Elfte stycket har inte ändrats. Alltjämt skall gälla att prisutvecklingen bestäms med hänsyn till förändringarna i konsumentprisindex från ett kalenderår till ett annat. Även i fortsättningen förutsätts RSV varje år

fastställa omräkningstal.

Med nuvarande system behöver RSV i princip fastställa bara en enda serie av omräkningstal. De nya reglerna innebär att ingångsvärden och förbättringskostnader i normalfallet skall räknas om med hänsyn endast till prisutvecklingen efter utgången av den fyraåriga initialperioden (punkt 6 a). Denna förskjutning kan givetvis beaktas när omräkningstalen fastställs. Vid avyttring av en ersättningsfastighet skall indexuppräknningen dock i vissa fall ske från ett tidigare år. Det torde bli nödvändigt för RSV att komplettera omräkningstabellen med anvisningar som klargör att den skattskyldige i vissa fall skall utgå från ett annat år än det då förvärvet faktiskt skedde eller förbättringskostnader lades ner. Ingenting hindrar givetvis att RSV utarbetar olika tabeller för olika typfall, om det skulle visa sig praktiskt.

I *tolfte* stycket finns bestämmelserna om 3 000-kronorstillägg. Eftersom avsikten är att sådana tillägg även i fortsättningen skall medges för innehavsår före år 1981 bör bestämmelserna finnas kvar i KL. Genom en kompletterande regel klargörs att tillägg inte får beräknas för senare år än år 1980.

Punkt 6 a av anvisningarna till 36 §

Anvisningspunkten innehåller de nya huvudreglerna för indexuppräknning.

Av *första* stycket framgår att ett ingångsvärde som grundas på köpeskillingen vid förvärvet samt avdragsgilla förbättringskostnader räknas om med hänsyn till prisutvecklingen från det fjärde året efter det år då fastigheten förvärvades resp. förbättringskostnaderna lades ner fram till det år då fastigheten avyttras. Antag att en fastighet har köpts år 1 och säljs år 8. Ingångsvärdet (köpeskillingen m. m.) skall då räknas om med hänsyn till prisutvecklingen från år 5 till år 8. Detta innebär att den omräkningsfaktor som skall tillämpas i princip bestäms av förhållandet mellan det genomsnittliga konsumentprisindex för år 8 och motsvarande index för år 5.

Har ingångsvärdet bestämts med ledning av taxeringsvärdet för visst år sker dock uppräknningen med hänsyn till prisutvecklingen från det fjärde året efter det år som taxeringsvärdet avser. I detta fall får förbättringskostnader som har lagts ner före sistnämnda år inte dras av vid realisationsvinstberäkningen (punkt 2 a femte-sjunde styckena).

Det kan erinras om att en fastighet som har förvärvats före år 1952 alltid skall anses ha förvärvats den 1 januari 1952. Detta gäller oberoende av om ingångsvärdet baseras på den verkliga köpeskillingen vid förvärvet eller på 1952 års taxeringsvärde (punkt 2 a femte stycket). Vidare vill jag erinra om att en fastighet som har förvärvats genom ett benefikt fång anses förvärvad genom närmast föregående onerösa fång (35 § 2 mom. tredje stycket).

Förbättringskostnader som har förts upp på avskrivningsplan anses normalt nedlagda det år då de fördes upp på planen och övriga kostnader

anses i regel nedlagda det år då faktura eller räkning erhöles (punkt 2 a tredje stycket).

I *andra* stycket finns bestämmelser om indexuppräkningsavdrag. Huvudregeln är att uppräkningsavdraget skall ske redan från det år på vilket avdraget belöper, dvs. i princip det beskattningsår för vilket avdraget gjordes. Avdrag som belöper på det år då den kostnad till vilken avdraget hänförs lades ner eller på något av de tre följande åren skall dock räknas om med hänsyn endast till prisutvecklingen från det fjärde följande året.

Vid tillämpningen av *andra* stycket måste man alltså kunna fastställa när de kostnader som ett värdeminskingsavdrag hänförs till lades ner. För avdragsgilla förbättringskostnader finns de nyssnämnda reglerna i punkt 2 a tredje stycket. I *tredje* stycket av den nya punkten 6 a finns särskilda regler för vissa kostnader. De kostnader som innefattas i köpeskillingen för fastigheten anses nedlagda det år då fastigheten förvärvades (tredje stycket 1). I det fall då ingångsvärdet har bestämts med ledning av taxeringsvärdet för ett visst år skall kostnader som faktiskt lades ner före ingången av det år som taxeringsvärdet avser anses nedlagda det året (tredje stycket 2). Som jag redan nämnt är sådana kostnader inte avdragsgilla vid realisationsvinstberäkningen men de värdeminskingsavdrag som hänförs till kostnaden och belöper på de följande åren skall givetvis återföras. Normalt torde det inte vara svårt att fastställa vilken kostnad avdraget hänförs till. Det har dock ansetts erforderligt att införa en särregel för det fall då en skattskyldig har fått avdrag på grund av avyttring av skog från en fastighet som har förvärvats successivt (tredje stycket 3).

Punkt 6 b av anvisningarna till 36 §

Denna punkt innehåller i första-fjärde styckena de regler som anger villkoren för att en skattskyldig som avyttrar en ersättningsfastighet skall få tillgodoräkna sig den tid under vilken den ursprungliga fastigheten har innehafvats. I femte-sjunde styckena föreskrivs hur det tidigare innehavet skall beaktas.

Av *första* stycket framgår att den skattskyldige måste begära att få ett tidigare innehav beaktat. Denna ordning synes nödvändig med hänsyn bl. a. till de villkor som uppställs i de följande styckena. Vidare framgår att den avyttrade fastigheten skall ha anskaffats "som ersättning" för den tidigare avyttrade fastigheten. Denna förutsättning kan vara uppfylld även i de fall då ersättningsfastigheten har anskaffats innan den ursprungliga fastigheten avyttrades (jfr 5 § UppskL). Med förvärv av ersättningsfastighet bör i detta sammanhang likställas ny-, till- eller ombyggnad som behövs för att ersätta en byggnad på den ursprungliga fastigheten (jfr 4 § UppskL).

Som förutsättning för att det tidigare innehavet skall få beaktas gäller enligt *andra* stycket att den ursprungliga fastigheten har avyttrats efter utgången av år 1980 och att ingångsvärdet för ersättningsfastigheten grundas

på köpeskillingen vid förvärvet. Jag har tidigare utvecklat skälen för att dessa villkor har uppställts (avsnitten 3.2 och 3.4).

I tredje stycket anges de villkor som anknyter till UppskL. Har uppskov faktiskt erhållits med beskattningen av en vinst, som har uppkommit vid avyttringen av den ursprungliga fastigheten, är förutsättningarna för att beakta det tidigare innehavet i princip uppfyllda (tredje stycket 1). Det kan dock ha inträffat att ett uppskov, som har medgetts med stöd av 7 § UppskL innan någon ersättningsfastighet har anskaffats eller – i förekommande fall – innan bosättning på ersättningsfastigheten har hunnit ske, sedermera har förfallit. I en sådan situation tas uppskopsbeloppet till beskattning enligt 9 § UppskL. En förutsättning för att ett uppskov skall medföra rätt för den som avyttrar ersättningsfastigheten att beakta det tidigare innehavet vid indexuppräknings av ersättningsfastighetens ingångsvärde m. m. är att uppskovet har stått fast så att det skall beaktas enligt 11 § UppskL när resultatet av avyttringen av ersättningsfastigheten beräknas.

I detta sammanhang vill jag framhålla att den som avyttrar en ersättningsfastighet och får tillämpa de här aktuella reglerna inte behöver vara samma person som avyttrade den ursprungliga fastigheten och fick uppskov. Situationen kan t. ex. vara den att den förstnämnde har förvärvat ersättningsfastigheten genom arv och att det var arvlätaren som fick uppskov.

I tredje stycket 2) och fjärde stycket anges vilka villkor som skall vara uppfyllda i de fall då uppskov inte har erhållits. I princip skall man kunna konstatera att förutsättningar för uppskov har förelegat.

Vid denna prövning skall man dock – av skäl som jag tidigare har utvecklat – bortse från om vinst har uppkommit vid avyttringen av den ursprungliga fastigheten och från hur vederlaget för denna har förhållit sig till priset på ersättningsfastigheten. I de fall då den ursprungliga fastigheten avyttrades frivilligt (3 § UppskL) skall kravet på bosättning på denna fastighet anses uppfyllt om den som avyttrade fastigheten var bosatt på den vid något tillfälle inom den femårsperiod som föregick avyttringen.

Har den person som avyttrar den påstådda ersättningsfastigheten förvärvat den genom ett benefikt fång får man gå tillbaka till närmast föregående onerösa förvärv, varefter en prövning får göras av om fastigheten för den som gjorde det förvärvet var en ersättningsfastighet och om övriga förutsättningar för uppskov förelåg. Om uppskopsreglerna skulle ha ändrats under tiden mellan avyttringen av den ursprungliga fastigheten och avyttringen av ersättningsfastigheten, måste prövningen i detta fall – liksom i andra fall – baseras på de regler som gällde vid tidpunkten för den förstnämnda avyttringen.

När taxeringsnämnden prövar ett yrkande om beaktande av ett tidigare innehav och skall ta ställning till om förutsättningar för uppskov förelåg vid avyttringen av den ursprungliga fastigheten, kan nämnden inte medge några undantag från uppskovsvillkoren utöver dem som anges i fjärde stycket. Nämnden har ingen egen "dispensrätt". Har däremot RSV i anslutning till

avyttringen av den ursprungliga fastigheten medgett t. ex. en förlängning av tidsfristen för förvärv av ersättningsfastighet, skall – som jag tidigare nämnt – beslutet beaktas av taxeringsnämnden.

När det gäller innebörden av tredje stycket 1) och fjärde stycket vill jag slutligen tillägga att det enligt min mening inte bör finnas något hinder mot att två efter varandra anskaffade fastigheter betraktas som ersättningsfastigheter i förhållande till en och samma ursprungliga fastighet. Det sagda kan belysas med ett exempel. Antag att en person, som under många år har ägt fastigheten A, säljer den och köper en ny fastighet B. Antag vidare att han efter en kort tid måste avyttra B – t. ex. på grund av flyttning till en annan ort – och köper en tredje fastighet C. Vid beräkning av realisationsvinst på grund av försäljningen av B prövas – på yrkande av den skattskyldige – om B utgör ersättningsfastighet för A och om övriga förutsättningar för uppskov – med de undantag som anges i fjärde stycket – har förelegat. Om så är fallet, får innehavet av A beaktas när B:s ingångsvärde m. m. skall indexuppräknas. När C sedermera avyttras, görs en ny prövning. Den skattskyldige bör ha rätt att hävda att även C har förvärvats som ersättning för A. Under förutsättning att C anskaffades inom fyra år efter försäljningen av A – eller inom den längre tidsfrist som RSV kan ha medgett – och att övriga villkor är uppfyllda, bör innehavet av A kunna få beaktas även vid indexuppräknings av C:s ingångsvärde.

I femte stycket finns de bestämmelser som anger hur det tidigare innehavet skall beaktas. Vid omräkning av ingångsvärde, förbättringskostnader och värdeminskningsskatt för ersättningsfastigheten skall fastigheten i princip anses förvärvad och förbättringskostnader anses nedlagda lika lång tid före den faktiska tidpunkten som den ursprungliga fastigheten hade innehaft vid avyttringstillfället. Tidigareläggning får inte göras med mer än fyra år. En förutsättning för att tidigareläggningen skall få omfatta förbättringskostnader är att de har lagts ner inom den tidsfrist som har gällt för förvärvet av ersättningsfastigheten.

Sjätte stycket innehåller reglerna för begränsning av det belopp som får bli föremål för tidigareläggning enligt femte stycket. Reglerna har redan kommenterats i avsnitt 3.2.

Som jag tidigare nämnt finns det inte något hinder mot att ersättningsfastigheten förvärvas före avyttringen av den ursprungliga fastigheten. Av sjunde stycket framgår att tidigareläggningen inte får leda till att ersättningsfastigheten vid omräkningen anses förvärvad eller förbättringskostnader anses nedlagda på den före förvärvet av den ursprungliga fastigheten eller tidigare än fyra år före avyttringen av den ursprungliga fastigheten. Innebörden är bl. a. att femte stycket inte får leda till att indexuppräknings för ersättningsfastigheten omfattar prisutvecklingen före avyttringen av den ursprungliga fastigheten. En annan sak är att ersättningsfastigheten i undantagsfall rent faktiskt kan ha förvärvats så lång tid före avyttringen att prisutvecklingen dessförinnan ändå skall beaktas enligt huvudreglerna i

punkt 6 a.

Den omständigheten att tidigareläggning sker får – som också berörts tidigare – betydelse för uppräknigen av eventuella värdeminskingsavdrag o. d. Antag att ersättningsfastigheten har förvärvats år 10 men att den på grund av femte stycket anses förvärvad år 6. De värdeminskingsavdrag o. d. som belöper på år 10 och följande år skall då bli föremål för omedelbar indexuppräkning enligt huvudregeln i punkt 6 a andra stycket. Har fastigheten enligt femte stycket ansetts förvärvad år 8, skall de avdrag som belöper på år 10 och 11 räknas upp enligt punkt 6 a andra stycket med hänsyn endast till prisutvecklingen från år 12. Det nu sagda gäller dock inte de avdrag eller del av avdrag som hänför sig till kostnadsposter som på grund av begränsningen i sjätte stycket inte berörs av tidigareläggningen.

Övergångsbestämmelser

Huvudregeln är enligt *punkt 1* att de föreslagna bestämmelserna skall tillämpas på avyttringar som sker efter utgången av år 1980.

I *punkt 2* finns bestämmelserna om successiv övergång (andra och tredje styckena) och den särskilda garantiregeln (fjärde stycket). Garantiregeln är till skillnad från reglerna om successiv övergång inte begränsad till de fall där avyttring sker under perioden 1981–1983. Vidare bör framhållas att garantiregeln endast avser fastighetens ingångsvärde, de förbättringskostnader som har lagts ner före utgången av år 1979 och de värdeminskingsavdrag som belöper på år 1979 och tidigare år. Det omkostnadsbelopp, som vid en tänkt försäljning år 1980 skulle framkomma efter indexuppräkning enligt nuvarande regler av de nämnda posterna, skall jämföras med det omkostnadsbelopp som framkommer om de nya reglerna – inkl. övergångsbestämmelserna i andra och tredje styckena – tillämpas på samma poster. Den skattskyldige har rätt till avdrag med det högsta beloppet. Han kan därutöver vara berättigad till 3 000-kronorstillägg för innehavsår t. o. m. år 1980 och till avdrag för förbättringskostnader som har lagts ner efter utgången av år 1979. Vidare skall värdeminskingsavdrag som belöper på år 1980 och senare år beaktas. De nu nämnda förbättringskostnaderna och värdeminskingsavdragen behandlas enligt de nya reglerna (inkl. övergångsbestämmelserna i andra och tredje styckena).

I *punkt 3* finns de särskilda bestämmelserna om beaktande av äldre innehav när den ursprungliga fastigheten har avyttrats något av åren 1981–1983.

3.8.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst

I 2 § har införts den nya beloppsgränsen 15 000 kr.

De nya bestämmelserna om realisationsvinst vid fastighetsavyttring finns i 3 § 4 mom. och punkt 1 av anvisningarna till 1 §.

Beträffande *övergångsbestämmelserna* kan jag hänvisa till vad jag har anfört i avsnitt 3.6.

3.8.3 Förslaget till ändring i lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst

I 11 § har gjorts de ändringar som jag föreslog i avsnitt 3.2. Huvudregeln är att uppskovsbeloppet räknas upp med hänsyn till prisutvecklingen från det fjärde året efter det år då ersättningsfastigheten förvärvades. Härvid iakttas att ersättningsfastigheten i vissa fall anses förvärvad först när vissa ny-, till- eller ombyggnadsarbeten har slutförts (4 § första stycket UppskI.). Om den skattskyldige vid indexuppräkningsav ingångsvärdet för ersättningsfastigheten har utnyttjat rätten att tidigarelägga anskaffningsåret, skall motsvarande tidigareläggning ske vid uppräkningsav uppskovsbeloppet.

I *övergångsbestämmelserna* anges som huvudregel att de nya bestämmelserna skall tillämpas om ersättningsfastigheten avyttras efter utgången av år 1980. För de fall då avyttringen sker något av åren 1981 – 1983 har dock en särbestämmelse införts. Vid indexuppräkningsav ersättningsfastighetens ingångsvärde skall i dessa fall initialperioden förkortas enligt punkt 2 andra stycket av *övergångsbestämmelserna* till ändringarna i KL. Motsvarande förkortning av initialperioden skall ske vid uppräkningsav uppskovsbeloppet.

4 Hemställan

Jag hemställer att lagrådets yttrande inhämtas över förslagen till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)
2. lag om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst
3. lag om ändring i lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst.

5 Beslut

Regeringen beslutar i enlighet med föredragandens hemställan.

Bilaga
De remitterade
förslagen

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

Härigenom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370)
dels att punkt 2 a av anvisningarna till 36 § skall ha nedan angivna
lydelse,

dels att i anvisningarna till 36 § skall införas två nya punkter, 6 a och 6 b, av
nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

**Anvisningar
till 36 §**

2. a.¹ 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 värdeminskningsavdrag 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

¹ Senaste lydelse 1979:1017.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

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 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 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 fäng 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

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

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 värdeminskingsavdrag 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 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 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 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 – *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 värdeminskingsavdrag 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.

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 konsument-

Nuvarande lydelse

prisindex. 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 *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 *medgives 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 dett. ycke 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

Föreslagen lydelse

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

Nuvarande lydelse

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

Föreslagen lydelse

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 värdeminskningssavdrag 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.

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 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 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.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

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, 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 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.

6 a. Vid omräkning enligt punkt 2 a tionde stycket skall ingångsvärdet samt förbättringskostnader och därmed likställda belopp för vilka avdrag får ske (förbättringskostnader) räknas om med hänsyn till prisutvecklingen från det fjärde året efter det år då fastigheten förvärvades respektive kostnaderna lades ned till det år då fastigheten avyttras. Ett ingångsvärde som beräknas med ledning av taxeringsvärdet för visst år

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

räknas dock om med hänsyn till prisutvecklingen från det fjärde året efter sistnämnda år.

Värdeminskningsavdrag och andra belopp som skall minska omkostnadsbeloppet (värdeminskningsavdrag) räknas om med hänsyn till prisutvecklingen från det år på vilket avdraget belöper till det år då fastigheten avyttras. Ett värdeminskningsavdrag som belöper på det år då den kostnad vartill avdraget hänför sig lades ned eller på något av de tre följande åren, räknas dock om med hänsyn till prisutvecklingen från det fjärde året efter det år då kostnaden lades ned.

Vid tillämpningen av andra stycket iakttas

1) att, om ingångsvärdet grundas på köpeskillingen vid förvärvet av fastigheten, en kostnad som innefattas i köpeskillingen skall anses nedlagd det år då fastigheten förvärvades,

2) att, om ingångsvärdet beräknas med ledning av taxeringsvärdet för visst år, en kostnad som lades ned före ingången av nämnda år skall anses nedlagd det året, samt

3) att, om delar av fastigheten har förvärvats vid olika tillfällen, avdrag på grund av avyttring av skog i första hand skall anses hänförligt till anskaffningsvärdet för den tidigare förvärvade skogen och skogsmarken.

6 b. Avyttras en fastighet som har förvärvats som ersättning för en annan fastighet, skall om den skattskyldige begär det och under de förutsättningar som anges i and-

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

ra-fjärde styckena innehavet av den sistnämnda fastigheten (den ursprungliga fastigheten) beaktas vid omräkning enligt punkt 6 a av ingångsvärde, förbättringskostnader och värdeminskningsavdrag för den förstnämnda fastigheten (ersättningsfastigheten). Innehavet av den ursprungliga fastigheten beaktas på det sätt som anges i femte-sjunde styckena.

Som förutsättning för att innehavet av den ursprungliga fastigheten skall beaktas gäller att denna fastighet har avyttrats efter utgången av år 1980 och att ingångsvärdet för ersättningsfastigheten grundas på köpeskillingen vid förvärvet.

Vidare fordras

1) att uppskov enligt lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst har erhållits såvitt avser beskattningen av vinst som har uppkommit vid avyttringen av den ursprungliga fastigheten och att uppskovsheloppet skall beaktas enligt 11 § samma lag vid avyttringen av ersättningsfastigheten eller

2) att - om sådant uppskov inte har erhållits - förutsättningar för uppskov har förelegat enligt en bedömning med stöd av fjärde stycket.

Vid bedömningen av om förutsättningar som avses i tredje stycket 2) har förelegat skall bortses från om vinst har uppkommit vid avyttringen av den ursprungliga fastigheten och från hur stort vederlaget för den ursprungliga fastigheten var i förhållande till vederlaget för ersättningsfastigheten. I full som avses i 3 § lagen

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

(1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst skall kravet på bosättning på den ursprungliga fastigheten anses uppfyllt om den skattskyldige har varit bosatt på fastigheten vid något tillfälle inom fem år före den dag då fastigheten avyttrades.

Innehavet av den ursprungliga fastigheten beaktas vid omräkningen på så sätt att ersättningsfastigheten anses förvärvat och förbättringskostnader anses nedlagda på fastigheten lika lång tid före den annars gällande tidpunkten som den ursprungliga fastigheten hade innehafts vid tidpunkten för dess avyttring. Tidigareläggning enligt vad nu har sagts får dock inte ske med mer än fyra år. I fråga om förbättringskostnader får tidigareläggning ske endast om kostnaderna har lagts ned inom den tidsfrist som har gällt för förvärv av ersättningsfastigheten.

Tidigareläggning enligt femte stycket får ske endast i fråga om den del av ingångsvärde och förbättringskostnader för ersättningsfastigheten som inte överstiger ett belopp motsvarande vederlaget vid avyttringen av den ursprungliga fastigheten minskat med förbättringskostnader som under den skattskyldiges innehav har lagts ned på denna fastighet mindre än fyra år före dess avyttring. Sådan minskning med hänsyn till förbättringskostnader på den ursprungliga fastigheten skall dock ske endast för år då de nedlagda kostnaderna har överstigit tio procent av vederlaget vid avyttringen av denna fastighet.

Har ersättningsfastigheten förvär-

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

vats före avyttringen av den ursprungliga fastigheten, får tidigare-läggning enligt femte stycket inte leda till att ersättningsfastigheten anses förvärvad före förvärvet av den ursprungliga fastigheten eller tidigare än fyra år före avyttringen av sist-nämnda fastighet.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1981.

1. De nya bestämmelserna tillämpas – med de undantag som anges i punkterna 2 och 3 nedan – i fråga om avyttringar som sker efter utgången av år 1980.

2. Har en fastighet, som avyttras efter utgången av år 1980, förvärvats år 1979 eller tidigare, gäller bestämmelserna i andra-fjärde styckena.

Vid tillämpning av punkt 6 a första stycket av anvisningarna till 36 § skall hänsyn tas till prisutvecklingen från ett tidigare år än det där föreskrivna fjärde året, nämligen

vid avyttring år 1981: från det första året

” ” ” 1982: ” ” andra ”

” ” ” 1983: ” ” tredje ”

efter det år som anges i nämnda lagrum.

Vid tillämpning av punkt 6 a andra stycket av anvisningarna till 36 § skall värdeminskningssavdrag som belöper på det år då kostnaden lades ned (kostnadsåret) eller de närmast följande åren räknas om enligt följande:

Avyttrings- år	Avdrag som belöper på	Omräknas med hänsyn till prisutvecklingen från
1981	kostnadsåret	första året efter kostnadsåret
1982	kostnadsåret och det första följande året	andra året efter kostnadsåret
1983	kostnadsåret och de två följande åren	tredje året efter kostnadsåret

I fråga om fastighetens ingångsvärde samt i fråga om de förbättringskostnader som är nedlagda och de värdeminskingsavdrag som belöper på år 1979 och tidigare år gäller dessutom följande. En jämförelse skall göras mellan det belopp, som efter omräkning med beaktande av andra och tredje styckena ovan framkommer när summan av ingångsvärdet och förbättringskostnaderna minskas med värdeminskingsavdrag, samt det motsvarande belopp som skulle ha framkommit efter omräkning enligt de intill den 1 januari 1981 gällande bestämmelserna i punkt 2 a tionde stycket av anvisningarna till 36 § om fastigheten hade avyttrats år 1980. Den skattskyldige skall tillgodoföras avdrag med det högsta av beloppen.

3. Avyttras en ersättningsfastighet och har den ursprungliga fastigheten avyttrats något av åren 1981, 1982 eller 1983, skall vid omräkning av ingångsvärde, förbättringskostnader och värdeminskingsavdrag för ersättningsfastigheten tidigareläggning enligt punkt 6 b femte stycket av anvisningarna till 36 § ske med högst ett, två respektive tre år.

2 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst

Härigenom föreskrivs att 2 §, 3 § 4 mom. och punkt 1 av anvisningarna till 1 § lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §²

Till grund för skatteberäkning enligt 1 § skall ligga den ackumulerade inkomsten minskad med avdragsgilla kostnader för dess förvärvande (*nettobeloppet av den ackumulerade inkomsten*) eller, om den skattskyldiges sammanlagda till statlig inkomstskatt beskattningsbara inkomst är lägre, denna inkomst.

Skatteberäkning enligt 1 § *må* ske endast under förutsättning att den inkomst, som skall ligga till grund för skatteberäkningen, uppgår till minst 5 000 kronor och *tillika* utgör minst en femtedel av den skattskyldiges till statlig inkomstskatt taxerade inkomst.

(Se vidare anvisningarna.)

Skatteberäkning enligt 1 § *får* ske endast under förutsättning att den inkomst, som skall ligga till grund för skatteberäkningen, uppgår till minst 15 000 kronor och *dessutom* utgör minst en femtedel av den skattskyldiges till statlig inkomstskatt taxerade inkomst.

(Se vidare anvisningarna.)

3 §

4 mom.³ I fråga om inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet gäller lagens bestämmelser, såvitt avser realisationsvinst, vid avyttring av aktie eller andel i bolag vars aktier eller andelar vid tiden för avyttringen till huvudsaklig del ägdes eller på därmed jämförligt sätt innehades – direkt eller genom förmedling av juridisk person – av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer och förvärvats tidigare än två år före avyttringen, *samt sådan* vinst vid avyttring av fastighet *som*

4 mom. I fråga om inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet gäller lagens bestämmelser, såvitt avser realisationsvinst, vinst vid avyttring av fastighet *samt vinst* vid avyttring av aktie eller andel i bolag vars aktier eller andelar vid tiden för avyttringen till huvudsaklig del ägdes eller på därmed jämförligt sätt innehades – direkt eller genom förmedling av juridisk person – av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer och förvärvats tidigare än två år före avyttringen.

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:860.

² Senaste lydelse 1970:908.

³ Senaste lydelse 1979:616.

Nuvarande lydelse

avses i 2 § lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst eller som till mer än hälften utgörs av återvunna avdrag för värdepåminskning av den avyttrade fastigheten.

*Föreslagen lydelse***Anvisningar**

till 1 §

1.⁴ Inkomst skall enligt denna lag anses hänförlig till visst beskattningsår, om intäkten exempelvis intjänats eller eljest motprestation för densamma i någon form lämnats under ifrågavarande år.

För att en inom visst beskattningsår åtnjuten inkomst skall anses utgöra ackumulerad inkomst enligt denna lag fordras, att inkomsten hänför sig till minst två beskattningsår.

Engångsbelopp, som uppbares såsom ersättning för årlig pension, skall i allmänhet anses hänföra sig till tio år. Engångsbelopp, som beskattas med tillämpning av bestämmelserna i fjärde stycket av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen (1928:370), anses icke såsom ackumulerad inkomst.

Akkumulerad inkomst, som avses i 3 § 4 mom., skall anses hänföra sig till det antal år den skattskyldige innehaft aktien eller andelen.

Akkumulerad inkomst, som avses i 3 § 4 mom., skall anses hänföra sig till det antal år den skattskyldige innehaft den avyttrade egendomen. Realisationsvinst vid avyttring av fastighet får dock inte fördelas på mer än fyra år i andra fall än då vinsten har uppkommit vid sådan avyttring som avses i 2 § lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst eller då vinsten till mer än hälften utgörs av återvunna avdrag för värdepåminskning av den avyttrade fastigheten.

Intäkt av skogsbruk skall anses hänförlig till det antal år som motsvarar förhållandet mellan intäkten, minskad med vederbörliga avdrag, och värdet av ett års skogstillväxt å fastigheten.

Akkumulerad inkomst, som avses i 3 § 2 mom. vid 5)–7) samt i 3 § 3 mom. vid 2), 5) och 6), skall anses hänföra sig till det antal år den skattskyldige

⁴ Senaste lydelse 1977:43.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

bedrivit jordbruket eller rörelsen. Har skattskyldig åtnjutit ackumulerad inkomst som nu sagts i egenskap av delägare i handels- eller kommanditbolag, skall inkomsten anses hänförlig till den tid han varit delägare i bolaget. Inkomsten skall dock anses hänförlig till kortare tid än den skattskyldige bedrivit jordbruket eller rörelsen eller varit delägare i bolaget, därest han så yrkar och företer utredning om det antal år vartill inkomsten hänför sig, eller eljest om det framstår såsom uppenbart att inkomsten hänför sig till kortare tid.

Har jordbruk eller rörelse, som bedrivits av den ena av två makar, övertagits av den andra maken, skall denne, om han så yrkar, anses hava bedrivit jordbruket eller rörelsen jämväl under den förstnämnda makens innehav av förvärvskällan, under förutsättning att makarna då voro taxerade med tillämpning av 11 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt eller, därest andra maken haft inkomst, skulle hava taxerats med tillämpning av nämnda bestämmelse. Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning när andel i handels- eller kommanditbolag, som ägts av den ena av två makar, övertagits av den andra maken samt när jordbruk, rörelse eller andel i bolag i samband med den ena makens död övertagits av den andra maken, och denne var ensam dödsbodelägare. Inkomst, som enligt tredje stycket av anvisningarna till 52 § kommunalskattelagen (1928:370) taxeras hos make, skall icke till någon del anses utgöra ackumulerad inkomst.

Vad i nästföregående stycke stadgas om makar skall i tillämpliga delar gälla även andra skattskyldiga, vilka taxeras med tillämpning av där angivna bestämmelse.

Vid skatteberäkning enligt 1 § skall oskift dödsbo och den avlidne anses som en och samma skattskyldig.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1981.

1. De nya bestämmelserna i 2 § tillämpas första gången i fråga om ackumulerad inkomst som tas till beskattning vid 1982 års taxering. Äldre bestämmelser i 2 § tillämpas dock alltjämt vid 1982 års taxering om taxeringen avser beskattningsår som omfattar tid före utgången av år 1980.

2. De nya bestämmelserna i 3 § 4 mom. och punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 1 § tillämpas i fråga om vinst vid fastighetsavyttring som sker efter utgången av år 1980.

3 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst

Härigenom föreskrivs att 11 § lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Vid beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust genom avyttring av en ersättningsfastighet skall avdrag, som enligt anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen (1928:370) får göras vid beräkning av vinsten eller förlusten, minskas med det belopp som framkommer om uppskovsbeloppet *omräknas* med hänsyn till förändringarna i det allmänna prisläget från det år då ersättningsfastigheten förvärvades till det år då avyttringen skedde.

Föreslagen lydelse

11 §

Vid beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust genom avyttring av en ersättningsfastighet skall avdrag, som enligt anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen (1928:370) får göras vid beräkning av vinsten eller förlusten, minskas med det belopp som framkommer om uppskovsbeloppet *räknas om* med hänsyn till förändringarna i det allmänna prisläget från *det fjärde året efter* det år då ersättningsfastigheten förvärvades till det år då avyttringen skedde. *Har, vid omräkning av fastighetens ingångsvärde eller del av det, fastigheten enligt punkt 6 b femte stycket av anvisningarna till nämnda paragraf ansetts förvärvad före den annars gällande tidpunkten, skall motsvarande tidigareläggning av förvärvstidpunkten ske vid omräkning av uppskovsbeloppet.*

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

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1981.

De nya bestämmelserna tillämpas i fråga om avyttring av ersättningsfastighet som sker efter utgången av år 1980. Har fastigheten avyttrats något av åren 1981–1983, skall dock vid tillämpningen av 11 § första stycket första meningen hänsyn tas till förändringar i det allmänna prisläget från ett tidigare år än det där angivna fjärde året, nämligen

vid avyttring år 1981: från det första året

” ” ” 1982: ” ” andra ”

” ” ” 1983: ” ” tredje ”

efter det år då ersättningsfastigheten förvärvades eller, på grund av 11 § första stycket andra meningen, skall anses förvärvad.

LAGRÅDET

Utdrag
PROTOKOLL
vid sammanträde
1980-10-03

Närvarande: f. d. justitierådet Petré, regeringsrådet Hilding, justitierådet Vängby

Enligt lagrådet den 23 september 1980 tillhandakommet utdrag av protokoll vid regeringssammanträde den 11 september 1980 har regeringen på hemställan av statsrådet och chefen för budgetdepartementet Wirtén beslutat inhämta lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
2. lag om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst,
3. lag om ändring i lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst.

Förslagen har inför lagrådet föredragits av departementsrådet Anders Swartling.

Förslagen föranleder följande yttrande.

Lagrådet:

Som framhålles av departementschefen präglas beskattningen av realisationsvinst vid fastighetsavyttring av inflationsskydd medan beskattningen av andra kapitalinkomster i huvudsak sker enligt rent nominalistiska principer. Det är uppenbart att i tider med betydande inflation de olika grundprinciperna medför att den skattemässiga behandlingen av kapitalinkomster genom fastighetsinnehav och annan förmögenhet leder till väsentligen skilda resultat. Såsom framgår av vad departementschefen anfört är av särskild betydelse därvidlag att från realisationsvinstbeskattning undandrages den nominella vinsten icke blott på det egna kapital som ägaren satt in i fastigheten utan även på den del av kapitalet som han upplånat. Det föreliggande förslaget kan sägas sträva efter att nå en sådan ordning att endast den del av den nominella vinsten som belöper på det av ägaren insatta kapitalet blir skattefri, medan återstående del av vinsten skall bli föremål för beskattning.

Av skäl som departementschefen anfört möter sådana svårigheter att bestämma storleken på det kapital fastighetsägaren faktiskt satt in i fastigheten att det knappast låter sig göra att taga detta till utgångspunkt vid beräkning av den del av vinsten som skall beskattas. Reglerna får i stället grundas på schabloner. De schabloner som valts i remissen kan självfallet

vara föremål för skilda värderingar och dessa får i stort sett anses vara av den art att det ej ankommer på lagrådet att taga ställning till dem.

Helt allmänt anser sig lagrådet dock böra framhålla att det nu framlagda förslaget måste betecknas som invecklat och att det kan antagas komma att bereda åtskilliga svårigheter i tillämpningen. Detta synes i särskild grad gälla de regler som avser beskattning vid avyttring av en fastighet som förvärvats som ersättning för en annan fastighet. Reglerna om tillgodoräknande av tiden för innehavet av den ursprungliga fastigheten har blivit i hög grad svårtillgängliga. Om man emellertid skall uppnå de nyanseringar som förslaget innefattar torde nämnvärda förenklingar knappast vara möjliga.

Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Punkt 6 a av anvisningarna till 36 §

Lagrådet:

Den föreslagna ordningen att hänsyn icke skall tagas till prisutvecklingen under de första fyra år som ägaren innehaft fastigheten medför att om inflationen inte är jämn realisationsvinstskatten kan bli väsentligen olika i skilda fall. Antag att under en längre period inflationen är obetydlig men att under denna period infaller en fyraårsperiod med kraftig prisstegring. Enligt förslaget kommer den som köper en fastighet just före prisstegringsperioden att realisationsvinstbeskattas för en mycket stor del av värdestegringen på fastigheten, medan den som förvärvat fastigheten minst fyra år före prisstegringsperioden väsentligen undgår sådan beskattning. Denna av tillfälligheter orsakade ojämnheter skulle kunna väsentligen begränsas om nedsättningen av den faktiska prisutvecklingen icke avsett prisstegringen under de fyra första innehavsåren utan så stor andel av stegringen under hela innehavstiden som svarar mot förhållandet mellan innehavstiden minskad med fyra år och hela innehavstiden. Ett genomförande av en sådan ordning skulle emellertid innebära en ytterligare komplicering av ett redan invecklat system. Med hänsyn härtill och till att vid en någorlunda jämn prisutveckling det berörda problemet knappast uppkommer synes diskutabelt huruvida den här skisserade ordningen lämpligen bör komma i fråga.

Punkt 6 b av anvisningarna till 36 §

Lagrådet:

I tydlighetens intresse synes lämpligt att, för det fall att uppskov med beskattning av realisationsvinst vid avyttringen av den ursprungliga fastigheten inte meddelats, i tredje stycket under 2) uttryckligen ange att för beaktande av innehavet av den äldre fastigheten kräves att förutsättningar enligt uppskovslagen förelegat för uppskov utom i de hänseenden som anges i fjärde stycket. I samband därmed synes viss jämkning böra göras beträffande

föreskrifterna i fjärde stycket första meningen så att den blir något lättillgängligare. Lagrådet förordar att bestämmelserna ges följande lydelse:

”Vidare fordras

1)

2) att – om inte sådant uppskov har erhållits – förutsättningar för uppskov har förelegat enligt nämnda lag utom i de hänseenden som anges i fjärde stycket.

Vid bedömning som avses i tredje stycket 2) skall förutsättning för uppskov anses ha förelegat oavsett huruvida vinst har uppkommit vid avyttringen av den ursprungliga fastigheten och oavsett hur stort vederlaget för den ursprungliga fastigheten var i förhållande till vederlaget för ersättningsfastigheten. I fall .-.-. fastigheten avyttrades.”

Petrén tillägger för sin del:

Situationen kan vara den att vid försäljningen av ersättningsfastigheten den ursprungliga fastigheten innehafts så kort tid, att vid omräkningen enligt femte stycket tidigareläggning kan ske endast med mindre än fyra år, men att den skattskyldige före den ursprungliga fastigheten ägt en annan fastighet, till vilken den ursprungliga fastigheten i sin tur utgjort ersättning. Av vad departementschefen uttalat följer att hinder inte möter att anse ersättningsfastigheten som ersättning till såväl den ursprungliga fastigheten som den av den skattskyldige därförinnan innehavda. Vid omräkningen får då enligt den skattskyldiges val tidigareläggning ske med hänsyn antingen till den tid han innehaft den ursprungliga fastigheten eller den tid han innehaft den därförinnan ägda. Detta innebär att – om den skattskyldige ägt envar av de tidigare ägda fastigheterna två år – tidigareläggning ej kan ske med mera än två år. I och för sig synes mig emellertid rimligt vara att i detta fall den skattskyldige skall, om han så önskar, äga att för tidigareläggningen tillgodoräkna sig den sammanlagda tid han innehaft den ursprungliga fastigheten och den därförinnan innehavda och sålunda erhålla tidigareläggande med fyra år. Detta synes kunna uppnås om till 6 b femte stycket fogas en ny fjärde mening av följande lydelse:

”Har den skattskyldige inte innehaft den ursprungliga fastigheten så lång tid att tidigareläggning med fyra år kan ske och har denna fastighet i sin tur förvärvats som ersättning för en av den skattskyldige än tidigare ägd fastighet, får, om enligt bestämmelserna i förevarande punkt innehavet av sistnämnda fastighet skulle ha beaktats vid omräkning i anledning av avyttring av den ursprungliga fastigheten, den ursprungliga fastigheten anses innehavd av den skattskyldige även under tid då han innehade den först förvärvade.”

En bestämmelse av detta innehåll synes föranleda ett tillägg till sjätte stycket så att en ytterligare uppdelning av ingångsvärde och förbättrings-

kostnader sker med hänsyn till hur den skattskyldiges investeringar gjorts på den först innehavda fastigheten. Tillägget, som kan upptagas som en ny tredje mening i sjätte stycket, torde kunna utformas sålunda:

”I fall som avses i femte stycket fjärde meningen skall tidigareläggning med beaktande av innehavet av den först innehavda fastigheten ske endast i fråga om den del av ingångsvärde och förbättringskostnader för ersättningsfastigheten som icke överstiger vederlaget vid avyttringen av den först innehavda fastigheten minskat på sätt angives i första och andra meningen detta stycke.”

Självfallet innebär regler sådana som de nu angivna att det redan förut invecklade regelsystemet ytterligare kompliceras och lämpligheten att införa dem kan därför framstå som tveksam.

Övergångsbestämmelserna

Lagrådet:

Tredje stycket av punkt 2 i övergångsbestämmelserna innehåller en regel för tillämpningen av punkt 6 a andra stycket av anvisningarna till 36 § för fall när den avyttrade fastigheten förvärvats år 1979 eller tidigare. Enligt punkt 6a andra stycket första meningen av anvisningarna till 36 § skall värdeminskingsavdrag räknas om med hänsyn till prisutvecklingen från det år på vilket avdraget belöper. Enligt andra meningen i samma stycke skall dock värdeminskingsavdrag som belöper på det år då den kostnad vartill avdraget hänför sig lades ned eller på något av de tre följande åren räknas om med hänsyn till prisutvecklingen från det fjärde året efter det då kostnaden lades ned. Den nu aktuella övergångsbestämmelsen innehåller särregler i fråga om kostnadsåret och vissa av de närmast följande åren. Detta kunde måhända vålla det missförståndet, att avdrag som hänför sig till övriga år som anges i andra stycket andra meningen av den nyss angivna anvisningspunkten skall räknas om från fjärde året efter kostnadsåret. Avsikten är emellertid att de skall räknas om från de år på vilka de belöper. Detta torde framgå tydligare om tredje stycket av punkt 2 i övergångsbestämmelserna inleds på följande sätt: ”Har fastigheten avyttrats något av åren 1981, 1982 eller 1983 skall vid tillämpning av punkt 6 a andra stycket av anvisningarna till 36 § värdeminskingsavdrag som belöper på det år då kostnaden lades ned (kostnadsåret) eller de närmast följande åren räknas om med hänsyn till prisutvecklingen från annat år än det på vilket avdraget belöper endast i den mån det framgår av följande uppställning:”. Härefter skall följa den i det remitterade förslaget upptagna tabellen.

För att göra fjärde stycket andra meningen något lättillgängligare förordas att meningen ges följande lydelse: ”En jämförelse skall göras mellan det belopp, som efter omräkning med beaktande av andra och tredje styckena ovan framkommer när summan av ingångsvärdet och förbättringskostnader-

na minskas med värdeminskningsskatt, och det motsvarande belopp, som vid en avyttring av fastigheten år 1980 skulle ha framkommit efter omräkning enligt de intill den 1 januari 1981 gällande bestämmelserna i punkt 2 a tionde stycket av anvisningarna till 36 §.”

Lagen om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst*Lagrådet:*

Enligt punkt 1 andra stycket av övergångsbestämmelserna skall äldre bestämmelser alltjämt tillämpas vid 1982 års taxering, om taxeringen avser beskattningsår som omfattar tid före utgången av år 1980. I ytterlighetsfall, t. ex. om ett företag med räkenskapsåret den 1 november – den 31 oktober förlänger detta till den 30 april, kan även 1983 års taxering komma att avse beskattningsår som omfattar tid före utgången av år 1980. Om det är avsett att även för sådant fall äldre bestämmelser skall tillämpas, bör det anges genom att ”1982 års taxering” ändras till ”1982 respektive 1983 års taxering”.

Lagen om ändring i lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst*Lagrådet:*

Förslaget lämnas utan erinran.

BUDGETDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringssammanträde
1980-10-16

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

Föredragande: statsrådet Wirtén

Proposition med förslag till ändrade regler för beskattning av realisationsvinst vid fastighetsavyttring

Föredraganden anmäler lagrådets yttrande¹ över förslag till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
2. lag om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst,
3. lag om ändring i lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst.

Föredraganden redogör för lagrådets yttrande.

Förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Lagrådet instämmer i att det möter sådana svårigheter att bestämma storleken av det kapital fastighetsägaren faktiskt satt in i fastigheten att det knappast låter sig göra att ta detta till utgångspunkt vid beräkning av den del av vinsten som skall beskattas. Även enligt lagrådets mening måste därför reglerna bygga på schabloner.

I fråga om den tekniska utformningen av de föreslagna reglerna har lagrådet som en allmän synpunkt framhållit att förslaget måste betecknas som invecklat och att det kan antas komma att bereda åtskilliga svårigheter i tillämpningen. Enligt lagrådets uppfattning synes detta särskilt gälla de regler som avser beskattning vid avyttring av en fastighet som har förvärvats som ersättning för en annan fastighet. Lagrådet anser att reglerna om tillgodoräknande av innehavstid har blivit i hög grad svårtillgängliga men att

¹ Beslut om lagrådsremiss fattat vid regeringssammanträde den 11 september 1980.

nämnvärda förenklingar knappast torde vara möjliga om man skall uppnå de nyanseringar som förslaget innefattar.

Jag är medveten om att de föreslagna reglerna om beskattning vid avyttring av en ersättningsfastighet kan komplicera tillämpningen. Det finns emellertid – som jag har framhållit i remissprotokollet – mycket starka sakliga skäl för att tillåta att ett tidigare fastighetsinnehav i vissa fall får beaktas. De tillämpningsproblem som utan tvivel är förenade med sådana regler skall inte överdrivas. Bestämmelserna bygger på ett redan befintligt regelsystem, nämligen uppskavsreglerna. Från mera allmänna synpunkter har kritik visserligen riktats mot bestämmelserna om uppskov med realisationsvinstbeskattning och riksdagen har begärt en översyn av reglerna. Jag återkommer senare denna dag till frågan om en sådan översyn. Vid översynen kommer det att ges möjlighet att bl. a. överväga ytterligare förbättringar i samordningen mellan uppskavsbestämmelserna och reglerna om beskattning vid avyttring av ersättningsfastighet samt att beakta behovet av ett fast administrativt system för kontroll av reglernas efterlevnad.

När det gäller de befarade tillämpningssvårigheterna vill jag peka även på ett annat förhållande. För att ett äldre innehav skall beaktas vid avyttring av en ersättningsfastighet fordras att den äldre fastigheten har avyttrats efter utgången av år 1980. Bara när avyttring sker efter ikraftträdandet blir det således aktuellt att tillämpa reglerna om tillgodoräknande av innehavstid. Det kommer alltså inte att bli nödvändigt att utreda omständigheterna vid fastighetsförsäljningar som ligger långt tillbaka i tiden. Detta är givetvis ett förhållande som bör beaktas när man bedömer omfattningen av de tillämpningsproblem som kan uppkomma.

Sammanfattningsvis vill jag beträffande den allmänna utformningen av de nya reglerna framhålla följande. Som lagrådet påpekat har det för att uppnå de önskvärda nyanseringarna i beskattningen vid fastighetsavyttringar varit nödvändigt att komplicera regelsystemet. Av de skäl som jag nyss anfört – främst anknytningen till uppskavsreglerna – är tillämpningssvårigheterna inte av den karaktären att det enligt min mening finns skäl att frånga den ordning för beskattning vid avyttring av en ersättningsfastighet som har förordats i remissprotokollet.

Lagrådet har även diskuterat en annan fråga som rör den allmänna utformningen av förslaget, nämligen reglerna i *punkt 6 a av anvisningarna till 36 §* om att hänsyn vid indexuppräknningen inte skall tas till inflationen under de fyra första åren av ett fastighetsinnehav. Lagrådet har framhållit att reglerna kan medföra väsentligen olika beskattning i skilda fall beroende på variationer i inflationen. Den fastighetsägare som har sina fyra första innehavsår under en period av stark inflation kommer att drabbas av beskattning för en större del av värdestegringen på fastigheten än en fastighetsägare vars fyra första innehavsår infaller under en period med obetydlig prisstegring. Lagrådet har diskuterat möjligheten att undvika sådana beskattningseksekvenser genom en annan utformning av de regler

som begränsar indexuppräkningen. Enligt det av lagrådet diskuterade alternativet skulle indexuppräkningen begränsas till att avse så stor del av prisstegringen under innehavstiden som svarar mot förhållandet mellan innehavstiden minskad med fyra år och hela innehavstiden. Lagrådet framhåller emellertid att en sådan ordning ytterligare skulle komplicera regelsystemet samt att det berörda problemet knappast uppkommer vid en någorlunda jämn prisutveckling. Av nämnda skäl är det enligt lagrådets mening diskutabelt om den skisserade lösningen bör komma i fråga.

Jag kan i och för sig instämma i att de av lagrådet påpekade beskattningskonsekvenserna kan uppkomma vid mera betydande variationer i inflationen. Det bör emellertid noteras att den föreslagna begränsningen i rätten till indexuppräkning bygger på att det egna kapitalet regelmässigt är litet i början av ett fastighetsinnehav. Den värdestegring som sker under inledningsperioden bör därför i princip bli föremål för beskattning oberoende av om prisstegringen under perioden har legat på en låg eller hög nivå. Från denna principiella utgångspunkt kan det inte anses felaktigt att den fastighetsägare som har sina fyra första innehavsår under en period av hög inflation blir hårdare beskattad än den vars inledande innehavstid infaller under en period med låg inflation. Av nu angivna skäl och då den av lagrådet diskuterade alternativa lösningen – som lagrådet framhållit – skulle ytterligare komplicera reglerna förordar jag att den aktuella bestämmelsen utformas på det sätt som har föreslagits i remissprotokollet.

Lagrådet har föreslagit att bestämmelserna i *punkt 6 b tredje stycket 2) och fjärde stycket av anvisningarna till 36 §* förtydligas. Jag ansluter mig till vad lagrådet här anfört och förordar att bestämmelserna i princip utformas på det sätt som föreslagits av lagrådet. Jag föreslår samtidigt en smärre justering av de bestämmelser i *sjätte stycket av samma anvisningspunkt* som rör förbättringskostnader nedlagda på den ursprungliga fastigheten kort tid före dess avyttring.

En ledamot av lagrådet har diskuterat reglerna om tidigareläggning av tidpunkten för anskaffning av ersättningsfastighet i ett särskilt fall. Den åsyftade situationen är den att en skattskyldig har innehaft den ursprungliga fastigheten under kortare tid än fyra år och dessförinnan har ägt en annan fastighet också under kortare tid än fyra år. Som framhållits i remissprotokollet bör den skattskyldige kunna välja att betrakta den först ägda fastigheten som ursprunglig fastighet i förhållande till den senast avyttrade ersättningsfastigheten. Nämnda ledamot har ifrågasatt om inte båda de tidigare fastighetsinnehaven borde kunna beaktas vid avyttring av ersättningsfastigheten. Tidigareläggning skulle då kunna ske med den sammanlagda innehavstiden för de tidigare ägda fastigheterna. Som framhålls av lagrådsledamoten skulle emellertid en sådan bestämmelse ytterligare komplicera regelsystemet. Av det skälet anser jag mig inte kunna tillstyrka att en sådan regel införs.

Lagrådet har slutligen förordat att *punkt 2 tredje stycket och fjärde stycket*

andra meningen av övergångsbestämmelserna förtydligas. Jag tillstyrker att bestämmelserna utformas på det sätt som lagrådet föreslagit.

Jag vill slutligen påpeka att en rent redaktionell ändring har gjorts i bestämmelserna i *punkt 2 a nittonde stycket av anvisningarna till 36 §*.

Förslaget till lag om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst

Lagrådet har föreslagit en mindre komplettering av *punkt 1 andra stycket av övergångsbestämmelserna*. Även om det förefaller tveksamt om det fall som den föreslagna kompletteringen tar sikte på kommer att inträffa i praktiken har jag inte något att erinra mot att det av lagrådet förordade tillägget införs.

Hemställan

Med hänvisning till vad jag nu har anfört hemställer jag att regeringen föreslår riksdagen att antaga de av lagrådet granskade lagförslagen med vidtagna ändringar.

Beslut

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

Innehåll

Proposition	1
Propositionens huvudsakliga innehåll	1
Lagförslag	4
1 Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)	4
2 Förslag till lag om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst	15
3 Förslag till lag om ändring i lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst	18
Utdrag av protokoll vid regeringssammanträde den 11 september 1980	19
1 Inledning	19
2 Nuvarande regler	20
2.1 Inledning	20
2.2 Beräkningen av vinst och förlust	21
2.3 Uppskovsreglerna	23
2.4 Skatteberäkning för ackumulerad inkomst	24
3 Föredraganden	27
3.1 Allmänna synpunkter	27
3.2 Begränsning av indexuppräknings	33
3.3 3 000-kronorstillägget	42
3.4 Ikraftträdande av de nya reglerna om indexuppräkning m. m.	43
3.5 De nya reglernas effekt på skatteunderlaget	46
3.6 Progressionsutjämning	48
3.7 Upprättade lagförslag	51
3.8 Specialmotivering	52
3.8.1 Förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)	52
3.8.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst	58
3.8.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst ..	58
4 Hemställan	58
5 Beslut	58
Bilaga De remitterade förslagen	59
Utdrag av lagrådets protokoll den 3 oktober 1980	75
Utdrag av protokoll vid regeringssammanträde den 16 oktober 1980	80