

Skatteutskottets betänkande

1980/81:58

om realisationsvinstbeskattning av fritidshus

Motionen

I motion 1980/81:1545 av Göthe Knutson m. fl. (m) hemställs att riksdagen hos regeringen begär en översyn av reglerna för realisationsvinstbeskattning av fritidshus enligt vad som anförts i motionen.

Motionärerna anser att de bestämmelser i fråga om uppskov med beskattning av realisationsvinst och om undantag från indexeringsbegränsningar som gäller i fråga om jordbruksfastigheter och schablontaxerade villafastigheter bör göras tillämpliga också på fritidshus.

Gällande rätt

Vinstberäkning

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 köpeskilling som motsvarar 150 % av 1952 års taxeringsvärde. Regeln om ingångsvärde är emellertid inte obligatorisk. Kan den skattskyldige visa att den faktiska köpeskillingen överstiger nämnda värde, får köpeskillingen 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).

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 värdeminskingsavdrag o. d. som belöper på innehavstiden. Såvitt avser värdeminskingsavdrag på byggnad 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). Värdeminskingsavdrag som är hänförliga till tid före den 1 januari 1952 beaktas inte vid vinstberäkningen.

De tre delposterna ingångsvärde, förbättringskostnader och återförda värdeminskingsavdrag skall räknas om till de belopp som de skulle ha uppgått till efter det allmänna prisläget under avyttringsåret. Indexuppräkningsavdrag 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).

Vid vinstberäkningen medgavs tidigare full indexuppräkningsavdrag av anskaffningsvärde och förbättringskostnader. Rätten till indexuppräkningsavdrag omfattade således inte bara det kapital som fastighetsägaren själv lagt ned i fastigheten (egenkapitalet) utan också den del av anskaffningsvärde och förbättringskostnader som finansierats med lån. Dessa regler fick till följd att många fastighetsägare på grund av inflationens effekter vid belåning kunde göra stora vinster som lämnades helt obeskattade vid en försäljning.

I enlighet med förslag i proposition 1980/81:32 antog riksdagen i höstas (SkU 1980/81:10; SFS 998-1000) regler om en schablonmässig begränsning av rätten till indexuppräkningsavdrag. De nya bestämmelserna innebär att uppräkningsavdrag av anskaffningsvärdet för de fyra första innehavsåren i princip slopats och att denna i fortsättningen får ske med hänsyn endast till prisutvecklingen från

fjärde året efter det då inköpet gjordes. För det fall att ny-, till- eller ombyggnadsarbeten utförts under innehavet skall på motsvarande sätt vid indexuppräknningen av kostnaderna beaktas endast den prisutveckling som skett från det fjärde året efter det då kostnaderna lades ned.

Om en fastighetsägare säljer sin fastighet och köper en annan skall i princip en ny fyraårsperiod börja löpa. Undantag från denna princip har dock ansetts motiverade när det är fråga om fastigheter som utgör bostad för ägaren.

Ett tidigare fastighetsinnehav får 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. Tidigare innehav skall dock 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 konstaterar att förutsättningar för uppskov har förelagat. Vid denna bedömning bortses från några av de villkor som gäller för uppskov. Det äldre fastighetsinnehavet får nämligen 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 är bosättningskravet i uppskavsreglerna vid frivillig försäljning av en villa- eller jordbruksfastighet uppfyllt om fastighetsägaren någon gång under de fem åren närmast före försäljningen var bosatt på fastigheten.

Uppskov

Nuvarande regler om uppskov med beskattning av realisationsvinst innebär i korthet följande.

Uppskov 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 och att realisationsvinsten uppgår till minst 3 000 kr. Om en fysisk person avlider innan han här 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 varit 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 förvärvas inom fyra år från avyttringen av den fastighet till vilken realisationsvinsten hänförs. Har ersättningsfastigheten förvärvats 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 kan medge undantag från kravet på viss tids bosättning på den avyttrade fastigheten och även förlängning av de tidsfrister som 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).

Medges uppskov, skall uppskovsbeloppet tas fram till beskattning först då ersättningsfastigheten avyttras.

Utskottet

Vid beräkning av realisationsvinst medgavs tidigare full indexuppräknings av anskaffningsvärde och förbättringskostnader. I höstas antog riksdagen emellertid regler om en schablonmässig begränsning av rätten till indexuppräknings. Bestämmelserna innebär att uppräknings för de fyra första innehavsåren i princip slopats och att uppräknings får ske med hänsyn endast till prisutvecklingen från det fjärde året efter det då fastigheten köptes eller kostnaderna lades ned.

Om en fastighetsägare säljer sin fastighet och köper en annan skall i princip en ny fyraårsperiod börja löpa.

Undantag medges dock när det är fråga om fastighet som utgör bostad för ägaren. Ett tidigare fastighetsinnehav får 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 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 får beaktas även i vissa fall där uppskov med beskattning av vinst på den ursprungliga fastigheten inte erhållits. Härför fordras i princip att man vid försäljning av ersättningsfastigheten kan konstatera att förutsättningar för uppskov har förelagat. Vid denna bedömning bortses från om vinst uppkommit vid försäljningen eller inte och från hur stort vederlaget för ersättningsfastigheten varit i förhållande till vederlaget för den ursprungliga fastigheten. Vidare tillämpas i frivilligfallen ett lindrigare bosättningskrav än enligt uppskovslagen. Detta anses uppfyllt om fastighetsägaren någon gång under de fem åren närmast före försäljningen varit bosatt på fastigheten. I övrigt fordras att förutsättningarna för uppskov har varit uppfyllda.

Motionärerna framhåller att bestämmelserna om beskattning av realisationsvinst innebär en diskriminering av fritidshusen. De pekar därvid på att uppskavsreglerna vid frivilliga försäljningar inte är tillämpliga på fritidshus och att den som avyttrar ett fritidshus inte har någon möjlighet att få ett tidigare fastighetsinnehav beaktat vid vinstberäkningen. Motionärerna begär en översyn av reglerna om realisationsvinstbeskattning i syfte att i berörda hänseenden jämställa fritidshus med villor och jordbruksfastigheter. Detta kan, menar motionärerna, ske genom att man slopar bosättningskravet i uppskavsreglerna.

Utskottet vill med anledning av utredningsyrkandet i motionen erinra om att riksdagen i december 1978, i samband med behandling av proposition 1978/79:54 om ändrade regler för uppskov med beskattning av realisationsvinst m. m., på hemställan av utskottet i betänkande SkU 1978/79:16 begärt en utvärdering av uppskovssystemet i dess helhet och dess effekter från olika synpunkter. Denna utvärdering ombesörjs av kommittén om översyn av reglerna om uppskov med beskattningen av realisationsvinst.

Med hänsyn härtill och till att den av riksdagen i höstas beslutade begränsningen av indexuppräknings av anskaffningsvärde och förbättringskostnader har intimt samband med uppskavsreglerna kan det enligt utskottets mening förutsättas att de i motionen berörda frågorna kommer att prövas av den pågående utredningen.

Någon åtgärd med anledning av motionen är därför inte påkallad.

Utskottet hemställer

att riksdagen avslår motion 1980/81:1545.

Stockholm den 14 maj 1981

På skatteutskottets vägnar

ERIK WÄRNBERG

Närvarande: Erik Wärnberg (s), Knut Wachtmeister (m), Stig Josefson (c), Valter Kristenson (s), förste vice talmannen Ingegerd Troedsson (m), Tage Sundkvist (c), Hagar Normark (s), Bo Lundgren (m), Curt Boström (s), Ingemar Hallenius (c), Bo Forslund (s), Wilhelm Gustafsson (fp), Egon Jacobsson (s), Bo Södersten (s) och Olle Grahn (fp).