

Nr 153

Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), m. m.; given Stockholms slott den 20 oktober 1967.

Kungl. Maj:t vill härmed, under åberopande av bilagda utdrag av statsrådsprotokollet över finansärenden för denna dag, föreslå riksdagen att antaga härvid fogade förslag till

1) lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370);

2) förordning om ändring i taxeringsförordningen den 23 november 1956 (nr 623);

3) förordning om ändring i uppbördsförordningen den 5 juni 1953 (nr 272);

4) förordning om ändrad lydelse av 3 § 4 mom. förordningen den 30 november 1951 (nr 763) angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst;

5) förordning om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet;

6) förordning angående ändrad lydelse av 3 § och punkt 1 av anvisningarna till 2 § förordningen den 8 april 1960 (nr 63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst;

7) förordning angående upphävande av 23 § förordningen den 27 maj 1955 (nr 256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning;

8) förordning angående upphävande av 9 § förordningen den 7 april 1967 (nr 96) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till särskild nyanskaffningsfond, m. m.

Under Hans Maj:ts

Min allernådigste Konungs och Herres frånvaro:

BERTIL

G. E. Sträng

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås på grundval av markvärdekommitténs betänkande (SOU 1966: 23 och 24) att vinst som uppkommer vid icke yrkesmässig avyttring av fastighet inkomstbeskattas såsom realisationsvinst oberoende av den tid fastigheten innehafte. Vinsten föreslås vara skattepliktig även

om fastigheten förvärvats genom arv, testamente eller gåva eller på jämförligt sätt utan vederlag. Har fastigheten innehafts mindre än två år skall liksom nu hela vinsten beskattas. Har fastigheten innehafts två år eller längre föreslås 75 % av vinsten vara skattepliktig.

Vid vinstberäkningen skall enligt propositionen inköpspriset för fastigheten (ingångsvärdet) liksom årliga förbättringskostnader som uppgått till mer än 3 000 kr. omräknas efter det allmänna prisläget när avyttringen sker. Omräkningen skall ske med ledning av en indexserie, grundad på konsumentprisindex och levnadskostnadsindex med år 1914 som basår.

Vid långa innehav får skattskyldig enligt förslaget som ingångsvärde, i stället för köpeskillingen vid förvärvet, välja ett belopp motsvarande 150 % av det taxeringsvärde som gällde för fastigheten 20 år före avyttringen eller 150 % av fastighetens för år 1914 gällande taxeringsvärde. Har fastigheten förvärvats genom arv eller liknande fång får den skattskyldige såsom ingångsvärde, i stället för den köpeskillingen eller det motsvarande vederlag som erlagts för fastigheten vid närmast föregående köp, byte eller därmed jämförliga fång, även välja 150 % av fastighetens taxeringsvärde vid dödsfallet eller annat i arvsskattehänseende gällande värde.

Förbättringskostnader föreslås vara avdragsgilla endast för år då de uppgått till minst 3 000 kr.

Har den avyttrade fastigheten omfattat byggnad, som i huvudsak är avsedd att användas för bostadsändamål, föreslås vidare att från försäljningsvinsten får dras av ett belopp av 3 000 kr. för varje påbörjat kalenderår som bostadsbyggnaden funnits på fastigheten under innehavstiden.

Möjlighet till uppskov med realisationsvinstbeskattningen föreslås vid expropriation eller tvångsoverlåtelse och när överlåtelsen är ett led i jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering. Förslag till bestämmelser härom avses skola framläggas senare. Vidare föreslås möjlighet för rörelseidkare som avyttrar fastighet i rörelsen att erhålla avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till återanskaffningsfond. Fonden skall kunna användas för avskrivning på byggnad som anskaffas i stället för den avyttrade fastigheten.

I propositionen föreslås också vissa regler angående beskattningen av tomtrörelse. De föreslagna reglerna avser att klargöra när tomtrörelse föreligger i beskattningshänseende. Tomtrörelse genom försäljning av mark för bebyggelse anses föreligga i första hand när fastigheten uppenbarligen förvärvats för att ingå i yrkesmässig tomtrörelse, t. ex. när fastigheten köpts av ett s. k. tomtbolag e. d. eller när förvärvet avsett fastighet som enligt fastställd stadsplan eller byggnadsplan är avsedd för bebyggelse. I övrigt skall tomtrörelse anses föreligga om den skattskyldige under tio kalenderår avyttrat minst 15 byggnadstomter.

De nya reglerna föreslås bli tillämpliga på avyttringar som äger rum fr. o. m. den 1 januari 1968.

Förslag

till

Lag

om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370)

Härigenom förordnas, att 19, 35, 36, 54, 58 och 61 §§ kommunalskattelagen den 28 september 1928 samt punkterna 4 och 5 av anvisningarna till 22 §, punkt 5 av anvisningarna till 25 §, anvisningarna till 27 §, punkt 1 av anvisningarna till 28 §, punkterna 2 och 4 av anvisningarna till 35 § och anvisningarna till 36 § samma lag¹ skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

19 §.

Till skattepliktig vinst å icke yrkesmässig avytt- ring av <i>fast eller</i> lös egendom i andra fall än som avses i 35 §; vinst i	— — — — — eller gåva; vinst å icke yrkesmässig avytt- ring av lös egendom i andra fall än som avses i 35 § 3 eller 4 mom; i stiftelsen.
--	---

(Se vidare anvisningarna.)

35 §.

1 m o m. Till intäkt — — — — — av kapital.

*Till intäkt av tillfällig förvärvs-
verksamhet räknas även lotterivinst,
som icke är frikallad från beskatt-
ning enligt 19 §, och belopp, som
motsvarar restituerad, avkortad el-
ler avskriven folkpensionsavgift, till-
läggspensionsavgift eller sjukför-
säkringsavgift, i den mån beloppet
påverkat storleken av avdrag enligt
46 § 2 mom. som åtnjutits vid
tidigare års taxering.*

*Till intäkt av tillfällig förvärvs-
verksamhet räknas vidare i den om-
fattning som anges i 2—4 mom.
vinst genom icke yrkesmässig avytt-
ring (realisationsvinst).*

¹ Senaste lydelse av 19 § se 1967:546, av 35 § 1 och 3 mom., punkt 2 av anvisningarna till 35 § och punkt 2 av anvisningarna till 36 § se 1951:761, av 35 § 2 mom. se 1966:729, av 35 § 4 mom. se 1967:161, av 35 § 5 mom. se 1966:274, av 54 § se 1967:95, av 58 § se 1963:303, av punkt 4 av anvisningarna till 22 § se 1965:571, av punkt 5 av anvisningarna till 22 § se 1959:127, av punkt 5 av anvisningarna till 25 § se 1960:129, av punkt 1 av anvisningarna till 28 § se 1966:724, av punkt 4 av anvisningarna till 35 § se 1946:109, av punkt 1 av anvisningarna till 36 § se 1960:64, av punkt 3 av anvisningarna till 36 § se 1945:408 samt av punkt 4 av anvisningarna till 36 § se 1948:204.

(Nuvarande lydelse)

2 mom. Till intäkt som i 1 mom. avses räknas, i den omfattning nedan sägs, vinst å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom, som förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång och varit i den skattskyldiges ägo under nedan angiven tid (realisationsvinst).

Har egendom, som skattskyldig erhållit såsom gåva av make eller skyldeman, av givaren förvärvats genom fång, som ovan sägs, skall frågan om och i vad mån skattepliktig realisationsvinst skall anses föreligga bedömas med hänsyn till sistnämnda fång. Motsvarande skall gälla om make vid bodelning i anledning av andra makens död erhållit egendom, som förstnämnda make, före äkenskapets ingående eller under äktenskapet förvärvat genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, eller om make vid bodelning av annan anledning än andra makens död erhållit egendom, som någondera maken före äktenskapets ingående eller under äktenskapet förvärvat genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Har även den skattskyldiges fångesman erhållit egendomen såsom gåva av make eller skyldeman eller vid sådan bodelning som nyss nämnts, skall bedömningen ske, som om avyttringen verkställdes av den som närmast dessförinnan förvärvat egendomen på annat sätt än genom sådan gåva eller bodelning. Egendom som avses i c) nedan och som skattskyldig erhållit genom arv, testamente, gåva, bodelning eller annat fång, vilket icke är jämförligt med köp eller byte, anses alltid förvärvat genom det köp, byte eller därmed jämförliga fång som skett närmast dessförinnan.

Såsom skattepliktig realisationsvinst skall, med i 3 och 4 mom. angivna undantag, räknas:

a) då fråga är om vinst genom avyttring av fastighet:

(Föreslagen lydelse)

2 mom. Avyttras fastighet, som innehafts mindre än två år, är hela realisationsvinsten skattepliktig utom i fall som avses i nästa stycke. Har fastigheten vid avyttringen innehafts två år eller mera är endast 75 procent av vinsten skattepliktig.

Har fastighet tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller eljest avyttrats under sådana förhållanden, att tvångsförsäljning måste anses vara för handen, och kan det icke skäligen antagas, att avyttringen skulle ha ägt rum även om tvång icke förelegat, är endast 75 procent av vinsten skattepliktig även om fastigheten innehafts mindre än två år. Detsamma gäller i fråga om fastighetsförsäljning, som utgör led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering, och sådan avyttring av fastighet till staten som ägt rum, därför att fastigheten på grund av flygbuller icke kan bebos utan påtaglig olägenhet.

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

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

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

om den innehafvs

mindre än 7 år	100 % av vinsten
7 år men mindre än 8 år ..	75 % av vinsten
8 år men mindre än 9 år ..	50 % av vinsten
9 år men mindre än 10 år ..	25 % av vinsten

b) då fråga är om vinst genom avyttring av annan egendom än fastighet eller egendom som avses i

c) nedan:

om egendomen innehafvs

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

c) då fråga är om vinst genom avyttring av aktie, andel i aktiefond, fondandel eller teckningsrätt till aktie eller av andel i ekonomisk förening eller handelsbolag eller av annan rättighet som är jämförlig med här avsedd andelsrätt eller aktie, dock ej av aktie eller andel i bostadsaktiebolag eller bostadsförening som avses i 24 § 3 mom.:

om egendomen innehafvs

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

Avyttrar skattskyldig egendom som avses i c) och som den skattskyldige innehafvt fem år eller mera och framstår det icke som sannolikt att av-

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

yttringen skett utan vinst eller med vinst ej överstigande 5 procent av vad den skattskyldige erhåller för egendomen, skall som skattepliktig realisationsvinst räknas ett belopp motsvarande 10 procent av vad han erhåller för egendomen efter avdrag för kostnad för avyttringen. Från sammanlagda beloppet av skattepliktig realisationsvinst enligt detta stycke under ett beskattningsår äger skattskyldig åtnjuta avdrag med 500 kronor. Har den skattskyldige under beskattningsåret varit gift och levt tillsammans med andra maken, får nu avsett avdrag för dem båda gemensamt åtnjutas med 500 kronor. I intet fall får dock skattskyldig åtnjuta avdrag med högre belopp än som svarar mot sammanlagda beloppet av skattepliktig realisationsvinst enligt detta stycke.

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

Vad ovan sagts beträffande fastighet skall gälla oavsett om fastigheten är belägen inom eller utom riket och även äga tillämpning å tomträtt.

Har jordbruksfastighet eller del därav avyttrats såsom led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering och har i samband därmed inom två år annan jordbruksfastighet eller del därav förvärvats, skall, om den sist förvärvade egendomen därefter avyttrats, frågan huruvida denna förvärvats genom sådant fång och varit i den skattskyldiges ägo under sådan tid, att vinst vid avyttringen utgör skattepliktig realisationsvinst, bedömas med hänsyn till det fång, varigenom den först

(Nuvarande lydelse)

avyttrade egendomen förvärvats. Om allenast en del av den sist avyttrade egendomen kan anses ha ersatt den först avyttrade, skall vad nu sagts gälla nämnda del.

3 m o m. Såsom skattepliktig realisationsvinst vid avyttring av strömfall eller rättighet till vattenkraft skall räknas:

om egendomen innehafts mindre än 12 år	100 % av vinsten
12 år men mindre än 13 år	75 % av vinsten
13 år men mindre än 14 år	50 % av vinsten
14 år men mindre än 15 år	25 % av vinsten

(Föreslagen lydelse)

3 m o m. Avyttras aktie, andel i aktiefond, fondandel eller teckningsrätt till aktie eller andel i ekonomisk förening eller i handelsbolag eller avyttras annan rättighet som är jämförlig med här avsedd andelsrätt eller aktie, dock ej aktie eller andel i bostadsaktiebolag eller i bostadsförening som avses i 24 § 3 m o m., räknas som skattepliktig realisationsvinst:

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

Avyttrar skattskyldig egendom som här avses och som den skattskyldige innehaft fem år eller mera och framstår det icke som sannolikt att avyttringen skett utan vinst eller med vinst ej överstigande 5 procent av vad den skattskyldige erhåller för egendomen, skall som skattepliktig realisationsvinst räknas ett belopp motsvarande 10 procent av vad han erhåller för egendomen efter avdrag för kostnad för avyttringen. Från sammanlagda beloppet av skattepliktig realisationsvinst enligt detta stycke under ett beskattningsår äger skattskyldig åtnjuta avdrag med 500 kronor. Har den skattskyldige under beskattningsåret varit gift och levt tillsammans med sin make, får sådant avdrag åtnjutas för dem båda gemensamt med 500 kronor. I intet fall får dock skattskyldig åtnjuta avdrag med högre belopp än som

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

svarar mot sammanlagda beloppet av skattepliktig realisationsvinst enligt detta stycke.

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

Har egendom som avses i detta moment avyttrats genom sådan tvångsförsäljning som anges i 2 mom. andra stycket, beräknas skattepliktig realisationsvinst icke till högre belopp än som motsvarar 10 procent av vad den skattskyldige erhåller för egendomen efter avdrag för kostnad för avyttringen.

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

Från skatteplikt enligt detta moment undantages vinst som uppkommer, när aktie i aktiebolag eller andel i handelsbolag, ekonomisk förening eller utländskt bolag överlåtes mellan sådana företag inom samma koncern, om moderföretaget i koncernen är aktiebolag eller ekonomisk förening och den överlåtna aktien eller andelen innehaves som ett led i annan koncernens verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom.

Har fastighet överlåtits på aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening efter den 31 december 1967 av någon som har ett bestämmande inflytande över bolaget eller föreningen, beräknas realisationsvinst vid hans avyttring av aktie eller andel i bolaget eller föreningen som om avyttringen avsett mot aktien eller andelen svarande andel av fastigheten. Vad nu sagts får icke förändra att realisationsvinst beräknas lägre eller att realisationsförlust be-

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

4 m o m. Vinst, som uppkommit genom att fast egendom eller annan lös egendom än sådan som avses i 2 mom. tredje stycket c) tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller eljest avyttrats under sådana förhållanden, att tvångsförsäljning som nyss sagts måste anses vara för handen, är icke i något fall att anse som skattepliktig realisationsvinst, dock att skatteplikt enligt eljest gällande regler föreligger därest det skätigen kan antagas, att avyttringen skulle ägt rum även om tvång icke förelegat. Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning beträffande realisationsvinst vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet för obegränsad tid mot engångsersättning. Avyttras egendom som avses i 2 mom. tredje stycket c) under förhållanden som anges ovan, skall skattepliktig realisationsvinst icke beräknas till högre belopp än 10 procent av vad den skattskyldige erhåller för egendomen efter avdrag för kostnad för avyttringen.

Såsom skattepliktig realisationsvinst skall ej heller anses vinst, vilken uppkommit genom sådan avyttring av fastighet eller fastighetsdel som utgör led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering, eller vinst som uppkommit när staten förvärvat fastighet därför att den icke kan bebos utan påtaglig olägenhet på grund av flygbuller.

Skattepliktig realisationsvinst enligt 2 mom. fjärde stycket anses icke

räknas högre än enligt reglerna i detta moment. Bestämmelserna i detta stycke gälla endast om sådan fastighet utgör bolagets eller föreningens väsentliga tillgång. De gälla dock icke vid avyttring av aktie i sådant bostadsaktiebolag eller andel i sådan bostadsrättsförening som avses i 24 § 3 mom., om avyttringen avser endast rätt till viss eller vissa men ej alla bostadslägenheter i fastigheten.

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

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

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

(Nuvarande lydelse)

föreligga när aktie i aktiebolag eller andel i handelsbolag, ekonomisk förening eller utländskt bolag överlåtes mellan sådana företag inom samma koncern, om moderföretaget i koncernen är aktiebolag eller ekonomisk förening och den överlåtna aktien eller andelen innehaves som ett led i annan koncernens verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom.

5 m o m. Till intäkt som i 1 mom. avses räknas jämväl dels lotterivinst, därest densamma icke jämlikt 19 § är frikallad från beskattning, dels ock belopp som motsvarar restituerad, avkortad eller avskriven folkpensionsavgift, tilläggs pensionsavgift eller sjukförsäkringsavgift i den mån beloppet påverkat storleken av avdrag enligt 46 § 2 mom., som åtnjutits vid tidigare års taxeringar.
(Se vidare anvisningarna.)

(Föreslagen lydelse)

såsom gåva av make eller skyldeman eller vid sådan bodelning som nyss nämnts, skall bedömningen ske som om avyttringen verkställdes av den som närmast dessförinnan förvärvat egendomen på annat sätt än genom sådan gåva eller bodelning.

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

(Se vidare anvisningarna.)

36 §.

Från bruttointäkten — — — — — i förvärvskällan.

Att särskilda bestämmelser gälla för beräkning av vinst genom avyttring av fastighet framgår av anvisningarna.

(Se vidare anvisningarna.)

54 §.

Från skattskyldighet — — — — — ett år.

Aktiebolag och — — — — — bolagens verksamhet.

Aktiebolag eller ekonomisk förening, som driver byggnadsrörelse, tomtstyckningsrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter, åtnjuter icke skattefrihet enligt första stycket a) för utdelning på aktie eller andel som utgör lagertillgång i rörelsen.

Aktiebolag eller ekonomisk förening, som driver byggnadsrörelse, tomtstyckningsrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter, åtnjuter icke skattefrihet enligt första stycket a) för utdelning på aktie eller andel som utgör lagertillgång i rörelsen.

Aktiebolag eller — — — — — en fjärdedel.

Om aktierna — — — — — lös egendom.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

Om särskilda ————— icke föras.
 Förvärvar svenskt ————— inbetald insats.
 Att personer, ————— samma paragraf.

(Se vidare anvisningarna.)

58 §.

Där inkomst ————— influtna bruttointäkterna;
jordstyckningsföretag *tomtrörelse* till fem procent
 till fem procent i kommun, där huvudkontor funnits, samt i övrigt i kommun, där huvudkontor funnits, samt i övrigt i kommun, där fastighet, som varit föremål för styckning, är belägen, eller, därest fastigheter i olika kommuner varit föremål för styckning, i en var av dessa kommuner till så stor del, som belöper å köpeskillingarna för inom kommunen belägna, under beskattningsåret försålda fastigheter i förhållande till köpeskillingarna för samtliga under samma år försålda fastigheter;

rörelse, som avser att ————— inom kommunen.

(Se vidare anvisningarna.)

61 §.

Såsom *fast driftställe* i rörelse skall anses plats, å vilken för stadigvarande bruk vid rörelsens utövande funnits särskild anläggning eller vidtagits särskild anordning, såsom kontor, fabrik, verkstad, verk, bruk, handelsbod eller annat stadigvarande försäljningsställe. Med fast driftställe likställes gruva eller annan fyndighet, som varit föremål för bearbetning, stenbrott eller torvmosse, fastighet, som varit föremål för *jordstyckning*, samt plats, där entreprenadarbete av större omfattning drivits under lokal ledning.

Såsom *fast driftställe* i rörelse skall anses plats, å vilken för stadigvarande bruk vid rörelsens utövande funnits särskild anläggning eller vidtagits särskild anordning, såsom kontor, fabrik, verkstad, verk, bruk, handelsbod eller annat stadigvarande försäljningsställe. Med fast driftställe likställes gruva eller annan fyndighet, som varit föremål för bearbetning, stenbrott eller torvmosse, fastighet, som omfattats av *tomtrörelse*, samt plats, där entreprenadarbete av större omfattning drivits under lokal ledning.

Anvisningar

till 22 §.

4. Har skog ————— gällande ingångsvärde.

Med skogs ingångsvärde förstås det värde, varmed växande skog kan anses hava ingått i fastighetens värde vid den tidpunkt, då ägaren förvärvade fastigheten. Har egendom,

Med skogs ingångsvärde förstås det värde, varmed växande skog kan anses hava ingått i fastighetens värde vid den tidpunkt, då ägaren förvärvade fastigheten. Har egendom,

(Nuvarande lydelse)

som skattskyldig erhållit såsom gåva av make eller skyldeman, av givaren förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall i berörda hänseende sistnämnda fång vara avgörande. Motsvarande skall gälla, om make vid bodelning i anledning av andra makens död erhållit egendom, som förstnämnda make före äktenskapets ingående eller under äktenskapet förvärvat genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, eller om make vid bodelning av annan anledning än andra makens död erhållit egendom, som någongondera maken före äktenskapets ingående eller under äktenskapet förvärvat genom köp, byte eller därmed jämförligt fång.

Såsom fastighetens — — — — — nämnda likvid.

Med ingående virkesförråd förstås den växande skogens kubikmassa i fast mått på bark vid den tidpunkt, då fastigheten förvärvades. Med det för ägaren gällande ingående virkesförrådet förstås virkesförrådet vid ägarens förvärv av fastigheten med avdrag för det virkesförråd, för vilket ägaren må hava njutit avdrag vid tidigare taxeringar. Har avdrag tidigare skett för minskning i ingångsvärde, skall ingående virkesförrådet anses därigenom hava nedgått i samma proportion som ingångsvärdet. Har efter avverkning eller upplåtelse av avverkningsrätt det återstående virkesförrådet nedgått under det för ägaren gällande ingående virkesförrådet, får avdrag

(Föreslagen lydelse)

som skattskyldig erhållit såsom gåva av make eller skyldeman, av givaren förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall i berörda hänseende sistnämnda fång vara avgörande. Motsvarande skall gälla, om make vid bodelning i anledning av andra makens död erhållit egendom, som förstnämnda make före äktenskapets ingående eller under äktenskapet förvärvat genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, eller om make vid bodelning av annan anledning än andra makens död erhållit egendom, som någongondera maken före äktenskapets ingående eller under äktenskapet förvärvat genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. *Har även den skattskyldiges fångesman erhållit egendomen såsom gåva av make eller skyldeman eller vid sådan bodelning som nyss nämnts, skall bedömningen av skogens ingångsvärde ske, som om avverkningen eller avyttringen av skogen verkstälts av den som närmast före den skattskyldiges fångesman förvärvat egendomen på annat sätt än genom sådan gåva eller bodelning.*

Med ingående virkesförråd förstås den växande skogens kubikmassa i fast mått på bark vid den tidpunkt, då fastigheten förvärvades. Med det för ägaren gällande ingående virkesförrådet förstås virkesförrådet vid ägarens förvärv av fastigheten med avdrag för det virkesförråd, för vilket ägaren må hava njutit avdrag vid tidigare taxeringar. Har avdrag tidigare skett för minskning i ingångsvärde, skall ingående virkesförrådet anses därigenom hava nedgått i samma proportion som ingångsvärdet. Har efter avverkning eller upplåtelse av avverkningsrätt det återstående virkesförrådet nedgått under det för ägaren gällande ingående virkesförrådet, får avdrag

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

ske med den på minskningen proportionellt belöpande delen av ingångsvärdet.

ske med den på minskningen proportionellt belöpande delen av ingångsvärdet. *Föreskriften i andra stycket äger motsvarande tillämpning.*

Vare sig ————— ursprungliga ingångsvärdet.

Är det ————— samma tid.

Om avdrag ————— av skogen.

Om moderbolag ————— övertagande föreningen.

Exempel å ————— ingående virkesförråd:

A. försäljer ————— erlagda köpeskillingen.

Det för ————— 10 200 kronor.

Exempel å ————— i ingångsvärde:

B. försäljer ————— 10 000 kronor.

Ingångsvärdet har ————— det ursprungliga.

5. Har växande skog avyttrats i samband med avyttring av marken i annat fall än då vinst på avyttringen skall beskattas enligt 27 § såsom inkomst av handelsrörelse eller enligt 35 § såsom realisationsvinst, får avdrag enligt den skattskyldiges val åtnjutas med ett av följande belopp, nämligen:

ett belopp motsvarande så stor del av köpeskillingen eller den eljest erhållna valutan för skogen, som vid en proportionell fördelning belöper å det för ägaren gällande ingående virkesförrådet (varigenom beskattningen kommer att avse allenast skogens tillväxt, i kubikmassa räknat, utöver det för honom gällande ingående virkesförrådet);

eller ett belopp motsvarande värdet av det för skogen beräknade minsta producerande skogskapitalet;

eller skogens för ägaren gällande ingångsvärde, så beräknat som i punkt 4 här ovan sägs.

Härvid iakttagas ————— valutans belopp.

Är skattskyldig ————— vid denna.

Såsom värde ————— omloppstid 18.

Exempel:

1) A. inköper ————— 750 kronor.

Samma skogsmark ————— 400 kronor.

2) C. ärver ————— skogens försäljning.

5. Har växande skog avyttrats i samband med avyttring av marken i annat fall än då vinst på avyttringen skall beskattas enligt 27 § såsom inkomst av handelsrörelse eller enligt 35 § såsom realisationsvinst, får avdrag enligt den skattskyldiges val åtnjutas med ett av följande belopp, nämligen:

ett belopp motsvarande så stor del av köpeskillingen eller den eljest erhållna valutan för skogen, som vid en proportionell fördelning belöper å det för ägaren gällande ingående virkesförrådet (varigenom beskattningen kommer att avse allenast skogens tillväxt, i kubikmassa räknat, utöver det för honom gällande ingående virkesförrådet), *så beräknat som i punkt 4 här ovan sägs;*

eller ett belopp motsvarande värdet av det för skogen beräknade minsta producerande skogskapitalet;

eller skogens för ägaren gällande ingångsvärde, så beräknat som i punkt 4 här ovan sägs.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

till 25 §.

5. Den omständigheten — — — — — i fråga.
 Har skattskyldig — — — — — eller bidraget.

Ränta på statligt bostadslån eller räntelån skall, till den del räntan lagts till låneskulden, anses betald då den debiterats. I den mån ränta på bostadslån eller annat statligt lån erlagts med hjälp av räntelån anses räntan betald då räntelånet betalats ut.

till 27 §.

Av punkt 2 av anvisningarna till 21 § framgår, att en förvärvsverksamhet, som utövas vid sidan av jordbruk, i vissa fall är att anse som en jordbrukets binäring, eventuellt som skogsbruk, men i andra fall bör räknas som särskild rörelse.

1. Av punkt 2 av anvisningarna till 21 § framgår, att en förvärvsverksamhet, som utövas vid sidan av jordbruk, i vissa fall är att anse som en jordbrukets binäring, eventuellt som skogsbruk, men i andra fall bör räknas som särskild rörelse.

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

I övrigt anses försäljning av byggnadstomt ingå i tomtrörelse, om den skattskyldige under tio kalenderår — fränsett överlåtelse som avses i 35 § 2 mom. andra stycket — avyttarat minst femton byggnadstomter. Detsamma gäller om makar under äktenskapet sålt tillhoppa minst femton byggnadstomter under angivna tid. Har försäljning av byggnadstomter skett från olika fastigheter eller från olika delar av en fastighet, medräknas vid beräkningen av antalet tidigare sålda byggnadstomter endast sådana tomter som med hänsyn till deras inbördes läge normalt kan anses ingå i en och samma tomtrörelse. Vid beräkning av antalet tidi-

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

gare sålda byggnadstomter likställas med försäljning upplåtelse av mark i och för bebyggelse, utom då fråga är om kommuns upplåtelse av tomt-rätt. Har fastighet genom köp, byte eller därmed jämförlig överlåtelse eller genom gåva överförts till för-äldrar, far- eller morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, till dödsbo, vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare, eller till aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening, vari den skattskyldige ensam eller tillsammans med sådana personer på grund av det samlade innehavet av aktier eller andelar har ett bestämmande inflytande, anses tomt-rörelse föreligga, om överlåtaren och den nye ägaren sammanlagt avyttrat minst femton byggnadstomter. Tomtrörelsen anses taga sin början i och med avyttringen av den femtonde byggnadstomten.

Tomtrörelse föreligger icke, när företag som har till ändamål att driva tomt-rörelse, byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, avyttrar byggnadstomt till anställd för att bereda honom bostad eller avyttrar byggnadstomt som är avsedd att huvudsakligen användas av de anställda för gemensamt ändamål.

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

Har skattskyldig och hans make, om de med hänsyn till antalet tomt-försäljningar enligt andra stycket anses ha drivit tomt-rörelse, icke under de senaste tio kalenderåren före taxeringsåret sålt någon byggnadstomt, anses avyttring av byggnadstomt som därefter sker ej som tomt-rörelse, om icke byggnadstomten ingår i fastställd stadsplan eller byggnadsplan eller avyttringen skett under sådana förhållanden att tomt-rö-

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

relse på nytt anses föreligga enligt bestämmelserna i första eller andra stycket. Överlåtelse som avses i 35 § 2 mom. andra stycket verkar icke avbrytande på uppehåll som nu nämnts.

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

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

till 28 §.

1. Till intäkt av rörelse hänföras — — — stadgade grunder.

Till intäkt av rörelse hänföres — — — — — goodwill's natur.

I enlighet med det anförda skall en skattskyldig, som driver jordstyckningsrörelse eller eljest idkar handel med fastigheter, såsom intäkt av rörelsen upptaga vad som influtit vid försäljning av sådan fastighet eller del därav, oberoende av sättet för fastighetens förvärvande och tiden för dess innehavande, varefter frågan om och i vad mån nettointäkt uppstått genom försäljningen kommer att bero på resultatet av rörelsen i dess helhet under beskattningsåret. Om en skattskyldig, som utövar industriell verksamhet, avyttrar någon för denna verksamhet avsedd

Skattskyldig, som driver tomtrörelse, byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, skall såsom intäkt av rörelsen upptaga vad som influtit vid försäljning av sådan fastighet eller del därav, oberoende av sättet för fastighetens förvärvande och tiden för innehavet, varefter frågan om och i vad mån nettointäkt uppstått genom försäljningen kommer att bero på resultatet av rörelsen i dess helhet under beskattningsåret. Därvid iakttages utöver vad som gäller enligt anvisningarna till 27 § följande. Om fastighet, som utgör lagertillgång i tomtrörelse, byggnads-

(Nuvarande lydelse)

fastighet, skall vad av försäljningssumman belöper å sådana till fastigheten hörande maskiner och andra inventarier, vilka icke vid beräkning av värdeminskningssavdrag hänföras till byggnad, upptagas såsom intäkt av rörelse, varemot återstående delen av försäljningssumman skall upptagas såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet, *därest* de i 35 § angivna förutsättningarna för skattepliktig realisationsvinst föreligga.

(Föreslagen lydelse)

rörelse eller handel med fastigheter, förvärvats innan rörelsen påbörjats, beräknas fastighetens värde vid tiden för rörelsens påbörjande på samma sätt som vid beräkning av realisationsvinst enligt punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 36 §. Detta värde utgör fastighetens uppräknade ingångsvärde i rörelsen även vid senare års taxeringar. Om en skattskyldig, som utövar industriell verksamhet, avyttrar någon för denna verksamhet avsedd fastighet, skall vad av försäljningssumman belöper å sådana till fastigheten hörande maskiner och andra inventarier, vilka icke vid beräkning av värdeminskningssavdrag hänföras till byggnad, upptagas såsom intäkt av rörelse, varemot återstående delen av försäljningssumman skall upptagas såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet, *i den mån* de i 35 § angivna förutsättningarna för skattepliktig realisationsvinst föreligga.

Utskiftar svenskt — — — — — vid utskiftningen.

till 35 §.

2. I det — — — — — dess helhet.

Exempel:

En skattskyldig försäljer nio år efter förvärvet en jordbruksfastighet med därå växande skog. *Han erhåller* därvid en realisationsvinst å 5 000 kronor. Av denna utgör 25 procent eller 1 250 kronor skattepliktig realisationsvinst. Om den å skogen belöpande delen av köpeskillingen i stället upptages såsom intäkt av skogsbruk, skulle för den skattskyldige efter åtnjutande av bl. a. avdrag, som avses i 22 § 1 mom. tredje stycket, uppkomma en behållen intäkt av skogsbruk å 4 000 kronor. Under sådana förhållanden skall den skattskyldige uppgiva 1 250 kronor såsom skattepliktig realisationsvinst och 2 750 kronor såsom intäkt av jordbruksfastighet.

Exempel:

En skattskyldig försäljer nio år efter förvärvet en jordbruksfastighet med därå växande skog. Därvid *uppkommer* en realisationsvinst, *som enligt de i punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 36 § angivna grunderna uppgår till* 5 000 kronor. Av denna utgör 75 procent eller 3 750 kronor skattepliktig realisationsvinst. Om den å skogen belöpande delen av köpeskillingen i stället upptages såsom intäkt av skogsbruk, skulle för den skattskyldige efter åtnjutande av bl. a. avdrag, som avses i 22 § 1 mom. tredje stycket, uppkomma en behållen intäkt av skogsbruk å 4 000 kronor. Under sådana förhållanden skall den skattskyldige uppgiva 3 750 kronor såsom skattepliktig realisationsvinst och 250 kronor såsom intäkt av jordbruksfastighet.

(Nuvarande lydelse)

Om den behållna intäkten av skogsbruk i stället uppgått till 6 000 kronor, skulle den skattskyldige i det angivna exemplet uppgiva 1 250 kronor såsom skattepliktig realisationsvinst och 3 750 kronor såsom intäkt av skogsbruk.

4. Lika med avyttring av *fast egendom skall anses* upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet för obegränsad tid mot engångsersättning, *vilken därvid är att betrakta som köpeskilling* (jfr punkt 5 andra meningen av anvisningarna till 21 §). *Avyttringen skall i sådant fall anses hava omfattat så stor del av fastigheten som ersättningsbeloppet utgör av fastighetens hela värde vid tiden för upplåtelsen. Därest förutsättningar därför i övrigt föreligga skall alltså i dylikt fall skattepliktig realisationsvinst respektive avdragsgill realisationsförlust anses hava uppkommit.*

(Föreslagen lydelse)

Om den behållna intäkten av skogsbruk i stället uppgått till 6 000 kronor, skulle den skattskyldige i det angivna exemplet uppgiva 3 750 kronor såsom skattepliktig realisationsvinst och 1 250 kronor såsom intäkt av skogsbruk.

4. Lika med avyttring av *fastighet anses marköverföring enligt 8 kap. 4 a § eller 13 kap. 2 b § lagen den 18 juni 1926 (nr 326) om delning av jord å landet.* Upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet för obegränsad tid mot engångsersättning *anses som avyttring av fastighet när upplåtelsen framstår som ett fullständigt ianspråktagande av mark, t. ex. upplåtelse av mark till väg. I övriga fall anses upplåtelsen som avyttring av lös egendom. Engångsersättningen är att betrakta som köpeskilling* (jfr punkt 5 andra meningen av anvisningarna till 21 §).

till 36 §.

1. Vid beräkning av realisationsvinst upptages såsom intäkt vad som erhållits för den avyttrade egendomen. Avdrag får ske för alla omkostnader för förvärvet och avyttringen, således för erlagd köpeskilling, för vad som nedlagts på förbättring av egendomen, för inköps- och försäljningsprovision, för stämpelkostnader m. m. Hit räknas jämväl kostnad, som under tid, då intäkt av avyttrad annan fastighet eller i förekommande fall del därav beräknats enligt 24 § 2 eller 3 mom. 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. Har den skattskyldige tidigare fått åtnjuta avdrag för värdeminskning av *den avyttrade egendomen eller dyl., skall å andra sidan, i den mån ej vad som vid avyttringen återbekommit av de avskrivna beloppen inräknas i*

1. Vid beräkning av realisationsvinst upptages, *utom i fall som avses i 35 § 3 mom. andra stycket,* såsom intäkt vad som erhållits för den avyttrade egendomen. Avdrag får — *med iakttagande dock av de särskilda föreskrifter som enligt punkt 2 nedan gäller beträffande fastighet* — ske för alla omkostnader för förvärvet och avyttringen, således för erlagd köpeskilling, för vad som nedlagts på förbättring av egendomen, för inköps- och försäljningsprovision, för stämpelkostnader m. m. Hit räknas jämväl kostnad, som under tid, då intäkt av avyttrad annan fastighet eller i förekommande fall del därav beräknats enligt 24 § 2 eller 3 mom. 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. Har den skattskyldige tidigare fått åtnjuta avdrag för vär-

(Nuvarande lydelse)

intäkt av rörelse, omkostnadsbeloppet minskas med detta avdrag, därvid stadgandet i 29 § 1 mom. andra stycket angående i beskattningsavseende åtnjutet värdeminskningssavdrag skall äga motsvarande tillämpning. Vidare får vid vinstberäkningen den skattskyldige åtnjuta avdrag för under beskattningsåret utbetalda förvaltningskostnader och räntor, därest dessa ej böra hänföras till annan förvärvskälla.

(Föreslagen lydelse)

deminsknig av skog eller annan naturtillgång på avyttrad fastighet, skall å andra sidan omkostnadsbeloppet minskas med sådant avdrag. På samma sätt minskas omkostnadsbeloppet med avdrag som för tidigare beskattningsår åtnjutits för värdeminskning av byggnad och sådana inventarier vilkas värde inräknas i fastighetens taxerade byggnadsvärde, dock icke för år då åtnjutet avdrag understigit 3 000 kronor. I intet fall skall dock omkostnadsbeloppet minskas med avdrag för värdeminskning som åtnjutits för år före år 1914. Beräknas anskaffningskostnad för fastighet enligt punkt 2 första eller andra stycket på grundval av visst års taxeringsvärde minskas omkostnadsbeloppet endast med värdeminskningssavdrag för skog, byggnader m. m. som åtnjutits från och med nämnda år. Har den skattskyldige tidigare åtnjutit avdrag för värdeminskning eller dylikt av lös egenhet, minskas omkostnadsbeloppet med sådant avdrag, i den mån vid avyttringen återvunna avskrivningar icke skola upptagas som intäkt av rörelse. Vad som förstås med i beskattningsavseende åtnjutet värdeminskningssavdrag framgår av 29 § 1 mom. andra stycket. Vidare får vid vinstberäkningen den skattskyldige åtnjuta avdrag för under beskattningsåret utbetalda förvaltningskostnader och räntor, därest dessa ej böra hänföras till annan förvärvskälla.

2. För att förlust å icke yrkesmässigt avyttring av fast eller lös egenhet skall få avdragas erfordras, att förlusten under beskattningsåret uppkommit genom avyttring av fast eller lös egenhet, som förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång och varit i säljarens ägo, om det är fastighet, under mindre än tio år och eljest under mindre än fem år, eller, i fråga om strömfäll eller rättighet till vattenkraft, under mindre än femton år. Realisations-

2. Har fastighet vid avyttringen innehafts mer än tjugo år får den skattskyldige vid vinstberäkningen, i stället för köpeskillingen vid förvärvet, avdraga ett belopp motsvarande 150 procent av det taxeringsvärde som gällde för fastigheten tjugo år före avyttringen. Har fastigheten förvärvats år 1914 eller tidigare får den skattskyldige även välja att som ingångsvärde för fastigheten räkna 150 procent av fastighetens taxeringsvärde för år 1914. Fanns

(Nuvarande lydelse)

förlust beräknas efter samma regler, som gälla för beräkning av realisationsvinst.

Har den avyttrade egendomen innehafts under sådan tid, att därest vinst uppstått vid avyttringen, vinsten jämlikt 35 § skolat allenast till viss del hava räknats till skattepliktig realisationsvinst, må avdrag åtnjutas endast för däremot svarande del av förlusten.

Avdrag må i intet fall ske för realisationsförlust, som uppkommit då egendom avyttrats eller då upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet skett under sådana förhållanden, att därest vinst i stället uppstått, denna enligt bestämmelserna i 35 § 4 mom. icke skulle hava utgjort skattepliktig realisationsvinst.

Avdrag är icke i något fall medgivet för utgifter för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotteri.

(Föreslagen lydelse)

taxeringsvärde ej åsatt tjugo år före avyttringen eller för år 1914, får motsvarande värde uppskattas med ledning av taxeringsvärdet för fastighet, i vilken den avyttrade egendomen ingått, eller närmast därefter åsatta taxeringsvärde.

Har avyttrad fastighet förvärvats genom arv eller testamente eller genom bodelning i anledning av makes död, får den skattskyldige, i stället för köpeskillning eller motsvarande vederlag för fastigheten vid närmast föregående köp, byte eller därmed jämförliga fång eller i stället för ett med stöd av föregående stycke framräknat värde, avdraga 150 procent av fastighetens taxeringsvärde året före det år då dödsfallet inträffade eller motsvarande i arvsskattähänseende gällande värde, förutsatt att dödsfallet ägt rum efter år 1914. Fanns sådant taxeringsvärde ej åsatt får motsvarande värde uppskattas på sätt som anges i första stycket sistas mening.

Det för fastigheten gällande ingångsvärdet — antingen detta utgör köpeskillningen vid förvärvet, taxeringsvärdet tjugo år före avyttringen, taxeringsvärdet för år 1914 eller taxeringsvärdet året före dödsfallet eller motsvarande värde — liksom de förbättrings- eller därmed jämförliga reparations- och underhållskostnader, för vilka avdrag får ske, skola omräknas till de belopp vartill de skulle ha uppgått efter det allmänna prisläget under det år då avyttringen skedde.

Omräkningen sker med ledning av en indexserie, grundad på konsumentprisindex och levnadskostnadsindex, med år 1914 som basår. Om ingångsvärdet avser år före år 1914 sker omräkningen som om fastigheten förvärvats år 1914. Riksskatte-nämnden fastställer årligen omräkningstalen.

Har avyttring av fastighet omfattat byggnad, som i huvudsak är av-

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

sedd att användas för bostadsändamål, avdrages ytterligare ett belopp av 3 000 kronor för varje påbörjat kalenderår före taxeringsåret som bostadsbyggnaden under innehavstiden funnits på fastigheten, dock icke för tidigare år än år 1914. 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 första stycket ovan eller från taxeringsvärdet året före dödsfallet enligt andra stycket ovan eller motsvarande värden, får avdrag enligt detta stycke ej ske för tidigare år än tjugo år före avyttringen eller året före dödsfallet.

Förbättringskostnad eller därmed jämförlig reparations- och underhållskostnad, som den skattskyldige haft för den avyttrade fastigheten under innehavstiden, inräknas i de avdragsgilla omkostnaderna enligt punkt 1 ovan endast för år då de nedlagda kostnaderna uppgått till minst 3 000 kronor. Avdrag för förbättringskostnad får icke i något fall tillgodoräknas för tid före år 1914. Sker vinstberäkningen med utgångspunkt från taxeringsvärdet tjugo år före avyttringen enligt första stycket ovan eller från taxeringsvärdet året före dödsfallet enligt andra stycket ovan eller motsvarande värden, får avdrag ej ske för förbättringskostnad som uppkommit tidigare än tjugo år före avyttringen eller tidigare än året före dödsfallet.

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. Fastig-

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

hetens ingångsvärde, uppräknat enligt tredje och femte styckena 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 uppräknade enligt tredje stycket.

3. Förlust genom icke yrkesmässig avyttring (realisationsförlust) får avdragas vid inkomstberäkningen i enlighet med punkt 4 nedan. Realisationsförlust skall beräknas på samma sätt som realisationsvinst enligt punkterna 1 och 2. Vid förlustberäkningen får dock fastighets ingångsvärde icke beräknas på grundval av taxeringsvärde enligt punkt 2 första eller andra stycket. Ej heller får omräkning göras enligt punkt 2 tredje stycket eller tillägg enligt punkt 2 femte stycket. Har den med förlust avyttrade egendomen innehaft under sådan tid att, om vinst i stället uppstått vid avyttringen, endast del av vinsten skulle ha räknats till skattepliktig realisationsvinst, medges avdrag endast för motsvarande del av förlusten. I fall då motsvarande realisationsvinst skulle ha beräknats med tillämpning av 35 § 3 mom. andra stycket får dock ingen del av förlusten avdragas.

3. I punkt 6 av anvisningarna till 18 § anges vad som beträffande icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom ävensom deltagande i lotteri utgör en särskild förvärvskälla. Avdrag enligt punkt 2 här ovan för realisationsförlust får göras från realisationsvinst eller lotterivinst, som uppkommit i samma förvärvskälla som realisationsförlusten. Av 46 § 1 mom. framgår, att, om härvid underskott uppstår, detta icke får avdragas från inkomst av annan förvärvskälla.

4. I punkt 6 av anvisningarna till 18 § anges vad som beträffande icke yrkesmässig avyttring av egendom ävensom deltagande i lotteri utgör en särskild förvärvskälla. Avdrag enligt punkt 3 här ovan för realisationsförlust får göras från realisationsvinst eller lotterivinst, som under samma beskattningsår uppkommit i samma förvärvskälla som realisationsförlusten. Avdrag för realisationsförlust vid avyttring av fastighet får dock utnyttjas även genom avdrag från realisationsvinst under senare beskattningsår än det varunder förlusten uppkommit, dock senast under det beskattningsår för

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

vilket taxering sker sjätte kalenderåret efter det då taxering för förluståret ägt rum.

5. Avdrag är icke i något fall medgivet för utgifter för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotteri.

4. Därest sådan organisation, varom förmäles i punkt 13 av anvisningarna till 29 §, bedrivit verksamhet av det slag, som i nämnda anvisningspunkt avses, och intäkten därav är hänförlig till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet, må från bruttointäkten av verksamheten avdrag njutas enligt de i samma anvisningspunkt angivna grunder.

6. Därest sådan organisation, varom förmäles i punkt 13 av anvisningarna till 29 §, bedrivit verksamhet av det slag, som i nämnda anvisningspunkt avses, och intäkten därav är hänförlig till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet, må från bruttointäkten av verksamheten avdrag njutas enligt de i samma anvisningspunkt angivna grunder.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1968 och tillämpas första gången vid 1969 års taxering.

2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om avyttring av fastighet som ägt rum under år 1967 eller tidigare år.

3. Äldre bestämmelser gäller även i fråga om expropriation eller liknande förfarande om talan i expropriationsmålet väckts före den 1 januari 1968 eller om den exproprierande tagit egendomen i besittning före nämnda dag.

4. Den som före de nya bestämmelsernas ikraftträdande bedrivit sådan verksamhet som enligt de äldre bestämmelserna varit hänförlig till jordstyckningsrörelse får, om han efter de nya bestämmelsernas ikraftträdande som ett led i samma verksamhet avyttrar fastighet i tomtrörelse, som ingångsvärde (anskaffningskostnad) för de fastigheter som finns kvar i rörelsen vid tidpunkten för ikraftträdandet räkna fastigheternas taxeringsmässiga restvärde vid utgången av det beskattningsår som ligger till grund för 1968 års taxering.

5. Den som före de nya bestämmelsernas ikraftträdande bedrivit sådan verksamhet, som enligt de äldre bestämmelserna varit hänförlig till jordstyckningsrörelse, och som efter de nya bestämmelsernas ikraftträdande verkställer sådan avyttring av fastighet, som icke är att hänföra till tomtrörelse enligt de nya bestämmelserna men som enligt de äldre bestämmelserna kan anses innebära en fortsättning av den tidigare bedrivna rörelsen, får efter eget val avyttringen behandlad antingen enligt de äldre bestämmelserna eller enligt de nya bestämmelserna.

6. Har skattskyldig förvärvat fastighet enligt 7 § förordningen den 21 maj 1954 (nr 264) om skatt på fonderade vinstmedel (fondskatt), skall fastigheten vid tillämpning av de bestämmelser om realisationsvinstbeskattning som gäller från och med den 1 januari 1968 anses ha anskaffats till det vid förvärvet från företaget bestämda beloppet men vid tidpunkten för företagets förvärv av fastigheten.

Förslag
till
Förordning
om ändring i taxeringsförordningen den 23 november 1956 (nr 623)

Härigenom förordnas, att 3 och 4 §§, 11 § 1 mom., 12 § 1 mom., 34 § 2 mom., 42 § 1 mom., 57 § 1 mom. samt 134 § taxeringsförordningen den 23 november 1956¹ skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges samt att efter 25 a § samma förordning skall införas en ny paragraf, 25 b §, av nedan angiven lydelse.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

3 §.

Där ej annat angives eller av sammanhanget framgår, förstås i denna förordning med län jämväl Stockholms stad, med länsstyrelse jämväl överståthållarämbetet samt med landskamrere jämväl skattedirektören hos överståthållarämbetet. Med vederbörande länsstyrelse avses, såvitt angår den mellankommunala prövningsnämnden, överståthållarämbetet.

För Stockholms län gäller bestämmelse i denna förordning om landskamrere landskamreren och prövningsnämndsavdelningen och bestämmelse om förste taxeringsintendent taxeringsdirektören, om annat icke angives. Taxeringsdirektören äger uppdraga åt förste taxeringsintendent, som icke är chef för kontor, att fullgöra uppgift som ankommer på honom enligt denna förordning. Med vederbörande länsstyrelse avses, såvitt angår den mellankommunala prövningsnämnden, länsstyrelsen i Stockholms län.

Med förste — — — ankommande göromål.

4 §.

I län — — — särskilda taxeringsdistrikt.

Lokalt taxeringsdistrikt — — — lokalt taxeringsdistrikt.

För varje — — — — — paragraf sägs.

I fögderi — — — — — invecklad beskaflenhet.

I län — — — — — och familjestiftelser.

En taxeringsnämnd i Stockholms förordnas årligen av överståthållarämbetet att, utöver nämnden eljest tillkommande göromål, såsom en för riket gemensam taxeringsnämnd (den gemensamma taxerings-

En taxeringsnämnd i Stockholms län förordnas årligen av länsstyrelsen att, utöver nämnden eljest tillkommande göromål, såsom en för riket gemensam taxeringsnämnd (den gemensamma taxerings-

¹ Senaste lydelse av 3 §, 34 § 2 mom. och 57 § 1 mom. se 1965:753 samt av 4 § se 1967:199.

*(Nuvarande lydelse)**(Föreslagen lydelse)*

r i n g s n ä m n d e n) verkställa dels taxering till statlig inkomstskatt och statlig förmögenhetsskatt av skattskyldiga, som sakna hemortskommun i riket, ävensom av sådana i 17 § förordningen om statlig inkomstskatt och 17 § förordningen om statlig förmögenhetsskatt omförmälda skattskyldiga, som jämlikt 20 och 39 §§ folkbokföringsförordningen skola mantalsskrivas i Storkyrkoförsamlingen i Stockholm, dels och taxering till kommunal inkomstskatt, som skall ske för gemensamt kommunalt ändamål.

r i n g s n ä m n d e n) verkställa dels taxering till statlig inkomstskatt och statlig förmögenhetsskatt av skattskyldiga, som sakna hemortskommun i riket, ävensom av sådana i 17 § förordningen om statlig inkomstskatt och 17 § förordningen om statlig förmögenhetsskatt omförmälda skattskyldiga, som jämlikt 20 och 39 §§ folkbokföringsförordningen skola mantalsskrivas i Storkyrkoförsamlingen i Stockholm, dels och taxering till kommunal inkomstskatt, som skall ske för gemensamt kommunalt ändamål.

Taxering som — — — särskilt taxeringsdistrikt.

11 §.

1 m o m. Varje län — — — ett prövningsdistrikt.

För varje — — — — — en prövningsnämnd.

Efter framställning av *länsstyrelsen* må Kungl. Maj:t medgiva, att *prövningsnämnd* sammanträder å två avdelningar. Då fråga är om beslut av principiell innebörd, så ock eljest, då särskilda skäl därtill föranleda, må nämnden i dess helhet företaga mål eller ärende till avgörande.

I Stockholms län sammanträder prövningsnämnden på fem avdelningar. Kungl. Maj:t må efter framställning av *länsstyrelse* i annat län medgiva, att *prövningsnämnden* i länet sammanträder på två avdelningar. Då fråga är om beslut av principiell innebörd, så ock eljest, då särskilda skäl därtill föranleda, må nämnden i dess helhet företaga mål eller ärende till avgörande.

12 §.

1 m o m. I länen är landskamreren *prövningsnämndens* ordförande.

1 m o m. I länen är landskamreren *prövningsnämndens* ordförande. *I Stockholms län förordnar länsstyrelsen förste länsassessor vid prövningsnämndsavdelningen att vara ordförande på avdelning inom prövningsnämnden.*

Prövningsnämnd i — — — — — fyra år.

För den — — — — — hos nämnden.

I länen — — — — — inom prövningsdistriktet.

Av ledamöter — — — — — i taxeringsnämnd.

25 b §.

Har den skattskyldige under beskattningsåret avyttrat fastighet, skall han vid självdeklarationen fo-

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

ga erforderlig utredning på fastställt formulär för beräkning av skattepliktig realisationsvinst. Det samma gäller, om skattskyldig under beskattningsåret överfört eller upplåtit egendom under sådana förhållanden att överföringen eller upplåtelsen enligt 35 § 2 mom. sista stycket eller punkt 4 sista stycket av anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen är i fråga om realisationsvinst jämförd med fastighet.

34 §.

2 mom. På ansökan — — — vara avlämnad.

Ansökan som i första stycket avses göres hos förste taxeringsintendenten i det län, där sökanden är skattskyldig till statlig inkomstskatt eller statlig förmögenhetsskatt. Föreligger ej sådan skattskyldighet för sökanden, göres ansökningen hos förste taxeringsintendenten i det län, där självdeklarationen skall avlämnas. I *Stockholm* göres ansökningen hos *taxeringsintendenten* å vederbörande taxeringskontor.

Ansökan som i första stycket avses göres hos förste taxeringsintendenten i det län, där sökanden är skattskyldig till statlig inkomstskatt eller statlig förmögenhetsskatt. Föreligger ej sådan skattskyldighet för sökanden, göres ansökningen hos förste taxeringsintendenten i det län, där självdeklarationen skall avlämnas. I *Stockholms län* göres ansökningen hos *förste taxeringsintendenten* å vederbörande taxeringskontor.

Mot taxeringsintendentens — — — — — ej föras.

42 §.

1 mom. Har medlem av bostadsförening eller delägare i bostadsaktiebolag under hela eller större delen av beskattningsåret helt eller till övervägande del till annan upplåtit honom i nämnda egenskap tillkommande lägenhet, skall till ledning för medlemmens eller delägarens taxering varje år av föreningen eller bolaget lämnas uppgift om beloppet av medlemmens eller delägarens inbetalningar till föreningen eller bolaget och huru mycket därav som utgör kapitaltillskott ävensom angående värdet av medlemmens eller delägarens andel i föreningens eller bolagets behållna förmögenhet. Omförmälda uppgift skall utan anmaning avlämnas se-

1 mom. Har medlem av bostadsförening eller delägare i bostadsaktiebolag under hela eller större delen av beskattningsåret helt eller till övervägande del till annan upplåtit honom i nämnda egenskap tillkommande lägenhet, skall till ledning för medlemmens eller delägarens taxering varje år av föreningen eller bolaget lämnas uppgift om beloppet av medlemmens eller delägarens inbetalningar till föreningen eller bolaget och huru mycket därav som utgör kapitaltillskott ävensom angående värdet av medlemmens eller delägarens andel i föreningens eller bolagets behållna förmögenhet. *Motsvarande gäller beträffande sådan ekonomisk förening*

(Nuvarande lydelse)

nast den 15 februari under taxeringsåret i den ordning, som gäller för avlämnande av självdeklaration.

(Föreslagen lydelse)

eller sådant aktiebolag som enligt punkt 3 av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen likställes med bostadsförening och bostadsaktiebolag vid inkomstbeskattningen. Omförmälda uppgift skall utan anmäning avlämnas senast den 15 februari under taxeringsåret i den ordning, som gäller för avlämnande av självdeklaration.

Uppgiften skall — — — fastställt formulär.

57 §.

1 m o m. Beslut om taxeringsrevision meddelas av förste taxeringsintendenten, dock att i Stockholm denne må uppdraga åt revisionsintendenten att meddela beslut som nu sagts.

1 m o m. Beslut om taxeringsrevision meddelas av förste taxeringsintendenten. I Stockholms län får uppdragas åt förste revisionsintendenten att meddela beslut som nu sagts.

Finner förste — — — — — det länet.

Taxeringsrevision skall — — — — — av länsstyrelsen.

134 §.

Fastighetsprövningsnämnd i — — — om fastighetsvärdering.

Enligt samma — — — — — för dem.

Prövningsnämnden i Stockholm är tillika fastighetsprövningsnämnd i staden.

Vad i — — — gälla fastighetsprövningsnämnd.

Ordföranden i — — — fastighetsprövningsnämndens ordförande.

Fastighetsprövningsnämnd biträdes — — — omförmälda kansliet.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1969 såvitt avser 25 b § och i övrigt den 1 januari 1968.

Uppdrag för ledamot och suppleant i prövningsnämnderna i Stockholms stad och Stockholms län skall upphöra vid utgången av år 1967. Uppdrag att vara ledamot eller suppleant i den nya prövningsnämnden i Stockholms län skall första gången avse tiden till och med den 30 juni 1969.

Förslag
till
Förordning
om ändring i uppbördsförordningen den 5 juni 1953 (nr 272)

Härigenom förordnas, att till 48 § uppbördsförordningen den 5 juni 1953 skall fogas ett nytt moment, betecknat 4 mom., av nedan angiven lydelse.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

48 §.

4 mom. Skattskyldig, som avyttrat fastighet eller rörelse eller del av sådan tillgång mot betalning under minst tre år, kan, om till följd härav hans till statlig inkomstkatt taxerade inkomst blivit mer än dubbelt så stor som medeltalet av hans motsvarande taxerade inkomster för närmast föregående tre beskattningsår, efter ansökan beviljas anstånd av lokal skattemyndighet med erläggande av kvarstående skatt för det taxeringsår, då försäljningen tagits till beskattning. Anstånd får avse högst två tredjedelar av den kvarstående skatten. Det belopp, för vilket anstånd medges, skall erläggas med halva beloppet före utgången av april månad under ettvar av de två år, som följer närmast efter det år, då den kvarstående skatten enligt debiteringen skolat erläggas.

Har avyttringen föranlett debitering av tillkommande skatt, får anstånd medges efter motsvarande grunder.

(Se vidare anvisningarna.)

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1969 och tillämpas första gången med avseende på kvarstående och tillkommande skatt med anledning av 1969 års taxering.

Förslag
till
Förordning
om ändrad lydelse av 3 § 4 mom. förordningen den 30 november 1951
(nr 763) angående beräkning av statlig inkomstskatt
för ackumulerad inkomst

Härigenom förordnas, att 3 § 4 mom. förordningen den 30 november 1951 angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst¹ skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

3 §.

4 mom. I fråga om inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet gälla förordningens bestämmelser, såvitt avser realisationsvinst, endast intäkt genom vinst, beräknad enligt 35 § 2 mom. *fjärde* stycket kommunalskattelagen, vid avyttring av aktie eller andel i bolag vars aktier eller andelar vid tiden för avyttringen ägdes eller innehades på sätt som anges i 54 § tredje stycket nämnda lag.

(Se vidare anvisningarna.)

4 mom. I fråga om inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet gälla förordningens bestämmelser, såvitt avser realisationsvinst, endast intäkt genom vinst, beräknad enligt 35 § 3 mom. *andra* stycket kommunalskattelagen, vid avyttring av aktie eller andel i bolag vars aktier eller andelar vid tiden för avyttringen ägdes eller innehades på sätt som anges i 54 § tredje stycket nämnda lag *samt sådan vinst vid avyttring av fastighet som till mer än hälften utgöres av återvunna avdrag för värdeminskning av den avyttrade fastigheten.*

(Se vidare anvisningarna.)

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1968. Förordningen äger icke tillämpning beträffande realisationsvinst som uppkommit under tidigare beskattningsår än det för vilket taxering i första instans verkställes år 1969.

¹ Senaste lydelse av 3 § 4 mom. se 1966:216.

Förslag
till
Förordning
om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för
återanskaffning av fastighet

Häriigenom förordnas som följer.

1 §.

Rörelseidkare som avyttrar fastighet får vid beräkning av nettointäkt av rörelsen enligt kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370) och förordningen den 26 juli 1947 (nr 576) om statlig inkomstskatt avdrag för belopp som avsättes till fond för återanskaffning av fastighet.

2 §.

Avdrag erhålles endast om den avyttrade fastigheten använts i rörelsen och den skattskyldige har för avsikt att anskaffa annan fastighet för användning i rörelse.

Avdrag får, om ej annat följer av 4 § andra eller tredje stycket, för ett beskattningsår icke överstiga dubbla det belopp för vilket garanti ställts enligt 3 §. Avdraget får ej heller överstiga beloppet av den vid taxering till statlig inkomstskatt skattepliktiga realisationsvinst som uppkommit genom avyttringen och som belöper på den i rörelsen använda delen av fastigheten.

3 §.

Som förutsättning för avdrag gäller, om ej annat följer av 4 § andra eller tredje stycket, att den skattskyldige till länsstyrelsen i det län, där han taxeras till statlig inkomstskatt, överlämnat en av svensk bank eller, efter länsstyrelsens medgivande, annan svensk kreditinrättning utfärdad garantiförbindelse i vilken kreditinrättningen förklarat sig intill angivet belopp svara för den kvarstående eller tillkommande skatt som den skattskyldige kan ha att erlægga för beskattningsår under vilket fondmedel, som icke tagits i anspråk för sitt ändamål, återföres till beskattning. I fråga om handels- eller kommanditbolag skall garantiförbindelsen avse den kvarstående eller tillkommande skatt som alla delägare i bolaget kan ha att erlægga för sådant beskattningsår. Förbindelsen överlämnas i sådant fall till länsstyrelsen i det län där någon delägare i bolaget taxeras till statlig inkomstskatt.

Länsstyrelsen utfärdar intyg om överlämnad garantiförbindelse. Den skattskyldige skall foga intyget vid sin självdeklaration för det beskattningsår, för vilket avdrag yrkas.

Garantiförbindelse skall gälla till utgången av andra taxeringsåret efter det beskattningsår då avsatta medel senast skall tagas i anspråk. Förbindelsen skall vara utfärdad enligt formulär som riksskattenämnden fastställer.

4 §.

Avsatta medel får tagas i anspråk för avskrivning av byggnad som anskaffats under beskattningsåret av den skattskyldige och är avsedd för användning i hans rörelse. Till byggnaden räknas icke sådana fasta maskiner och andra till byggnaden hörande inventarier, som skall åsättas särskilt maskinvärde vid fastighetstaxering.

Har den skattskyldige avyttrat och anskaffat fastighet under samma beskattningsår, får medel som kunnat avsättas till återanskaffningsfond i första hand tagas i anspråk för avskrivning av byggnad som hör till den nya fastigheten. Därvid anses som om medlen avsatts till återanskaffningsfond och därefter omedelbart tagits i anspråk för sitt ändamål. Garantiförbindelse enligt 3 § fordras icke i sådant fall.

Har den skattskyldige anskaffat fastighet efter utgången av det beskattningsår då han avyttrat sådan fastighet men före den 1 april taxeringsåret, och ger omständigheterna skälig anledning antaga att fonden kommer att tagas i anspråk för sitt ändamål, kan länsstyrelsen medge, att garanti icke ställes eller ställes för belopp motsvarande skälig del av anskaffningskostnaden.

5 §.

Har svenskt aktiebolag i direkt ägo aktier motsvarande mer än nio tiondelar av aktiekapitalet i ett eller flera svenska aktiebolag, kan Konungen eller myndighet som Konungen bestämmer, om särskilda skäl föreligger, medge att återanskaffningsfond hos ett av bolagen vid tillämpningen av denna förordning helt eller delvis övertages av ett annat av bolagen. Därvid anses fondens medel avsatta i det övertagande bolagets rörelse det år då det överlåtande bolaget avsatte medlen.

6 §.

Vid taxering för beskattningsår, då avsatta medel tages i anspråk, medges icke avdrag för sådan avskrivning som avses i 4 § i den mån avskrivningen motsvaras av belopp som sålunda tagits i anspråk. Den anskaffade fastigheten anses dock nedskriven med detta belopp.

7 §.

Medel som avsatts till återanskaffningsfond skall tagas i anspråk enligt 4 § senast under det beskattningsår för vilket taxering sker under tredje taxeringsåret efter det år då avdrag för avsättningen medgavs. Medel som ej tagits i anspråk på detta sätt skall tagas upp som skattepliktig intäkt inom samma tid. Om den skattskyldige har svårighet att taga medlen i anspråk inom nämnda tid, får Konungen eller myndighet som Konungen bestämmer förlänga denna tidsfrist med ytterligare högst tre år.

Avsatta medel, som återföres till beskattning, ökas därvid med belopp motsvarande ränta efter tre procent om året för varje taxeringsår som förflutit efter det år, då avdrag för avsättningen medgavs, till och med det taxeringsår då de avsatta medlen återföres till beskattning.

Vid den taxering då avsatta medel återföres till beskattning får varken nettointäkten eller den till kommunal inkomstskatt uppskattade inkomsten av rörelsen upptagas till lägre belopp än beloppet av de till beskattning återförda fondmedlen jämte ränta.

8 §.

Har skattskyldig tagit avsatta medel i anspråk i annan ordning än enligt 4 § eller har den skattskyldige trätt i likvidation eller skattskyldigt dödsbo skiftats, återföres de avsatta medlen till beskattning för det beskattningsår, då medlen togs i anspråk eller beslutet om likvidationen fattades eller skiftet ägde rum. Till beloppet lägges därvid ränta enligt de grunder som anges i 7 §. I fall av likvidation eller skifte beräknas dock räntan efter endast två procent.

Uppgår genom fusion aktiebolag eller förening (dotterföretag) i annat aktiebolag respektive annan förening (moderföretag) upptages medel, som dotterföretaget avsatt till återanskaffningsfond, till beskattning hos dotterföretaget för det beskattningsår, då rättens tillstånd till fusionen registreras, i den mån fonden icke övertagits enligt tredje stycket. Till beloppet lägges därvid ränta efter två procent om året enligt de grunder som anges i 7 §.

Vid fusion som avses i 28 § 3 mom. första eller andra stycket kommunal-skattelagen får moderföretaget vid tillämpning av denna förordning övertaga återanskaffningsfonden hos dotterföretaget. Därvid anses som om fondens medel avsatts hos moderföretaget under det år då dotterföretaget avsatte medlen.

När medel upptages till beskattning enligt denna paragraf, äger 7 § tredje stycket motsvarande tillämpning.

9 §.

Vid tillämpning av denna förordning anses tidigare till återanskaffningsfond avsatta medel ha tagits i anspråk före senare avsatta medel.

10 §.

Har medel återförts till beskattning enligt 7 eller 8 §, skall taxeringsnämnden lämna annan taxeringsnämnd de underrättelser som fordras för tillämpning av denna förordning vid taxeringen inom den senare nämnden.

I varje taxeringsdistrikt upprättas förteckning över dem som taxeras till statlig inkomstskatt där och som under beskattningsåret avsatt medel till eller övertagit återanskaffningsfond eller tagit avsatta medel i anspråk. I förteckningen skall anges beloppen av medgivna avdrag, gjorda fondavsättningar och avlämnade garantiförbindelser enligt 3 § andra stycket. Vidare skall däri uppges storleken av belopp, som tagits i anspråk enligt 4 § första stycket eller som återförts till beskattning enligt 7 eller 8 §. Förteckningen sändes till länsstyrelsen sedan taxeringsnämnden avslutat sitt arbete.

11 §.

Länsstyrelsen upprättar förteckning över återanskaffningsfonder enligt denna förordning. I förteckningen antecknas de uppgifter, som fordras för taxeringskontrollen, såsom medgivna avdrag, ianspråktagna eller till beskattning återförda fondmedel och överlämnade garantiförbindelser.

Har avsatta medel tagits i anspråk för sitt ändamål, skall underrättelse därom av länsstyrelsen tillställas den kreditinrättning som utfärdat garantiförbindelse enligt 3 § andra stycket. Har avsatta medel endast delvis tagits i anspråk, skall uppgift dessutom lämnas om det garantibelopp som därefter fordras.

Har skattskyldig träffat avtal om uppförande av byggnad, vilken enligt

avtalet skall färdigställas inom den tid som enligt 7 § första stycket gäller för ianspråktagande av avsatta medel, och styrker den skattskyldige att han efter den avyttring som föranlett fondavsättningen fullgjort förskotts- eller dellikvid i enlighet med avtalet, kan länsstyrelsen medge att det belopp för vilket ställd garanti gäller nedsättes med högst hälften av likviden. Sådant medgivande får lämnas endast om det med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden skäligen kan antagas att de avsatta medlen kommer att tagas i anspråk för sitt ändamål. Underrättelse om dylikt medgivande skall av länsstyrelsen tillställas den kreditinrättning, som utfärdat garantiförbindelsen, med uppgift om det garantibelopp som därefter fordras.

Har avsatta medel delvis tagits i anspråk för sitt ändamål eller fordras av annan anledning garantiförbindelse endast för mindre belopp än tidigare och överlämnas garantiförbindelse för detta belopp, skall den ursprungliga förbindelsen återställas. Har de avsatta medlen i sin helhet tagits i anspråk för sitt ändamål, skall garantiförbindelsen återställas. Har den skattskyldige anskaffat fastighet med byggnad och motsvarar anskaffningskostnaden för byggnaden lägst beloppet av medel som inestår i fonden, får länsstyrelsen återställa garantiförbindelsen, även om fonden ännu icke tagits i anspråk för sitt ändamål. Är anskaffningskostnaden för byggnaden lägre, får förbindelsen återställas, om den skattskyldige överlämnar ny garantiförbindelse som lyder på belopp motsvarande lägst hälften av vad som beräknas inestå i fonden, sedan denna tagits i anspråk för avskrivning på byggnaden.

Länsstyrelse, till vilken garantiförbindelse överlämnats, skall tillse att förbindelsen utnyttjas för sitt ändamål. Förbindelsen får dock ej tagas i anspråk för större belopp än som motsvarar hälften av fondavsättning som återförts till beskattning. Garantiförbindelse återställes när den inte behövs längre.

12 §.

Skattskyldig, som gjort avsättning till återanskaffningsfond eller övertagit sådan fond, skall vid självdeklaration för det beskattningsår, då avsättningen eller övertagandet ägt rum, och för varje påföljande beskattningsår, till dess de avsatta medlen avförts ur fonden, foga uppgift enligt fastställt formulär om de medel som avsatts till fonden, om fondens användning och avveckling samt om beloppet av garantiförbindelse enligt 3 § andra stycket.

13 §.

Närmare föreskrifter för tillämpningen av denna förordning meddelas av Konungen.

Denna förordning träder i kraft dagen efter den, då förordningen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och skall tillämpas första gången vid 1969 års taxering.

Förslag
till
Förordning
angående ändrad lydelse av 3 § och punkt 1 av anvisningarna till 2 §
förordningen den 8 april 1960 (nr 63) om rätt till förlustutjämning
vid taxering för inkomst

Härigenom förordnas, att 3 § och punkt 1 av anvisningarna till 2 § förordningen den 8 april 1960 om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst¹ skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

3 §.

Förlustavdrag må — — — — — kommunal inkomstskatt.

Rätten till förlustavdrag bortfaller, om den skattskyldige för förluståret åsatts taxering, vid vilken beskattningsbar inkomst fastställts. Vad nu sagts har dock ej avseende å fall, där fastställandet av den beskattningsbara inkomsten berott på att investeringsfond eller särskild nyanskaffningsfond återförts till beskattning eller, såvitt fråga är om taxering till kommunal inkomstskatt, garantibelopp för fastighet upptagits såsom skattepliktig inkomst.

Rätten till förlustavdrag bortfaller, om den skattskyldige för förluståret åsatts taxering, vid vilken beskattningsbar inkomst fastställts. Vad nu sagts har dock ej avseende å fall, där fastställandet av den beskattningsbara inkomsten berott på att investeringsfond, särskild nyanskaffningsfond eller *fond för återanskaffning av fastighet* återförts till beskattning eller, såvitt fråga är om taxering till kommunal inkomstskatt, garantibelopp för fastighet upptagits såsom skattepliktig inkomst.

Har skattskyldig försatts — — — — — eller tidigare.

Har skattskyldig eller — — — — — att hänföra.

Anvisningar

till 2 §.

1. Förlust, som — — — — — skogs ingångsvärde.

Har investeringsfond eller särskild nyanskaffningsfond återförts till beskattning, skall vid beräkning av den förlust, som berättigar till förlustavdrag, bortses från det belopp, som på grund av återföringen upptagits såsom skattepliktig intäkt, dock endast i den mån detta

Har investeringsfond, särskild nyanskaffningsfond eller *fond för återanskaffning av fastighet* återförts till beskattning, skall vid beräkning av den förlust, som berättigar till förlustavdrag, bortses från det belopp, som på grund av återföringen upptagits såsom skattepliktig intäkt,

¹ Senaste lydelse av 3 § och punkt 1 av anvisningarna till 2 § se 1967:98.

(Nuvarande lydelse)

belopp inrymmes i den för förlust-
året fastställda beskattningsbara in-
komsten minskad, i förekommande
fall, med garantibelopp för fastighet.

(Föreslagen lydelse)

dock endast i den mån detta belopp
inrymmes i den för förluståret fast-
ställda beskattningsbara inkomsten
minskad, i förekommande fall, med
garantibelopp för fastighet.

Denna förordning träder i kraft dagen efter den, då förordningen enligt
därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

Förslag
till
Förordning
angående upphävande av 23 § förordningen den 27 maj 1955 (nr 256)
om investeringsfonder för konjunkturutjämning

Härigenom förordnas, att 23 § förordningen den 27 maj 1955 om investeringsfonder för konjunkturutjämning skall upphöra att gälla vid utgången av år 1967. Den upphävda förordningen skall dock fortfarande tillämpas i fråga om sådan avyttring av fastighet som skett dessförinnan.

Förslag
till
Förordning
angående upphävande av 9 § förordningen den 7 april 1967 (nr 96)
om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till särskild
nyanskaffningsfond, m. m.

Härigenom förordnas, att 9 § förordningen den 7 april 1967 om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till särskild nyanskaffningsfond, m. m. skall upphöra att gälla vid utgången av år 1967. Den upphävda förordningen skall dock fortfarande tillämpas i fråga om sådan avyttring av fastighet som skett dessförinnan.

Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Kungl. Höghet Regenten, Hertigen av Halland, i statsrådet på Stockholms slott den 20 oktober 1967.

N ä r v a r a n d e :

Statsministern ERLANDER, ministern för utrikes ärendena NILSSON, statsråden STRÄNG, ANDERSSON, LANGE, KLING, HOLMQVIST, ASPLING, PALME, SVEN-ERIC NILSSON, LUNDKVIST, GUSTAFSSON, GEIJER, ODHNOFF, WICKMAN, MOBERG.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Sträng, anmäler efter gemensam beredning med statsrådets övriga ledamöter fråga om *ändrade regler för beskattning av realisationsvinst på fastigheter, m. m.*, och anför.

Inledning

Enligt gällande regler inkomstbeskattas vinst vid icke yrkesmässig försäljning av fastighet endast under särskilda förutsättningar. Beskattningen beror bl. a. av om säljaren förvärvat fastigheten genom köp, byte eller därmed jämförligt fång och, om så är fallet, av den tid under vilken han ägt fastigheten. Genom anknytningen till dessa förutsättningar har man enligt lagstiftningens ursprungliga motiv avsett att i princip begränsa realisationsvinstbeskattningen i fråga om bl. a. fast egendom till försäljningar som kan antas ha skett i spekulationssyfte.

I fråga om jordstyeckningsrörelse och annan yrkesmässig handel med fastigheter gäller i princip de allmänna reglerna för beskattning av rörelseinkomst.

I det betänkande om »Markfrågan» (SOU 1966: 23), som 1963 års markvärdekommitté¹ avlämnat med skrivelse den 14 april 1966, har reglerna för vinstbeskattning vid avyttring av fastigheter varit föremål för översyn. Det bör emellertid i detta sammanhang framhållas, att denna översyn utgjort en del av utredningens uppdrag. I övrigt har kommittén behandlat den principiella frågan om samhällsingripande mot oförtjänt markvärdestegring samt spörsmålen om kommunal förköpsrätt och om ändringar i tomträttslagstiftningen. Kommitténs förslag i dessa delar har beretts inom justitiedepartementet och föranlett de förslag som framlagts i prop. 1967: 90 till årets vårriksdag. Behandlingen av propositionen har uppskju-

¹ Ledamöter regeringsrådet Sten Walberg, ordförande, riksdagsmännen Tore Bengtsson, Mac Hamrin, Herbert Hermansson, Yngve Holmberg och Göran Karlsson samt direktören Inge Hörlén. Sedan Bengtsson avlidit tillkallades den 29 december 1964 riksdagsmannen Erik Wörnberg.

tits till höstriksdagen. I det följande avser jag att ta upp frågan om den skatterättsliga lagstiftningen i ämnet.

Efter remiss har *yttranden* över betänkandet¹ avgivits av Svea hovrätt, hovrätten för Skåne och Blekinge, hovrätten för Västra Sverige, byggnadsstyrelsen, kammarrätten, försäkringsinspektionen, konjunkturinstitutet, riksskattenämnden, allmänna ombudet hos mellankommunala prövningsnämnden, domänstyrelsen, lantbruksstyrelsen (med överlämnande av yttranden från vissa lantbruksnämnder), lantmäteristyrelsen (med överlämnande av yttranden från överlantmätarna i 20 län), statens naturvårdsnämnd, kommerskollegium (efter hörande av handelskamrarna i landet), arbetsmarknadsstyrelsen, bostadsstyrelsen, statens hyresråd, statens institut för byggnadsforskning, stiftsnämnderna i Lund och Göteborg, överståthållarämbetet (med överlämnande av yttrande från stadskollegiet i Stockholm) och samtliga länsstyrelser (därvid några länsstyrelser överlämnat yttranden från vissa instanser inom resp. län, se prop. 1967: 90 s. 11—12), expropriationsutredningen, ordföranden i företagsskatteutredningen, markpolitiska utredningen, Sveriges fastighetsägareförbund, Sveriges allmännyttiga bostadsföretag, Svenska riksbyggen, Hyresgästernas sparkasse- och byggnadsföreningars riksförbund (HSB), Sveriges villaägareförbund, Sportstugefrämjandet, Hyresgästernas riksförbund, Sveriges skogsägareföreningars riksförbund, Riksförbundet Landsbygdens folk (RLF), Sveriges lantbruksförbund, Sveriges industriförbund, Svenska byggnadsentreprenörföreningen, Svensk industriförening, Sveriges hantverks- och industriorganisation, Sveriges grossistförbund, Sveriges köpmannaförbund, Kooperativa förbundet, Svenska företagares riksförbund, Familjeföretagens förening, Sparbankernas bank, Jordbrukets bank, Sveriges jordbrukskasseförbund, Svenska bankföreningen, Svenska sparbanksföreningen, Föreningen för tjänstemän inom Sveriges stadshypoteks- och bostadskreditorganisationer, Svenska försäkringsbolags riksförbund, Folksam, Svenska stadsförbundet, Svenska landstingsförbundet, Svenska kommunförbundet, Stor-Stockholms planeringsnämnd, Stockholmstraktens regionplaneförbund, Kommunalförbundet för Stockholms stads och läns regionala frågor, Sydvästra Skånes kommunalförbund, Svenska pastoratens riksförbund, Svenska arbetsgivareföreningen, Samfundet för fastighetsvärdering, Landsorganisationen i Sverige (LO), Tjänstemännens centralorganisation (TCO), Statstjänstemännens riksförbund, Sveriges arbetsledareförbund, Sveriges advokatsamfund, Sveriges lantmätareförening, Svenska kommunal-tekniska föreningen, Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer, Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund, Sveriges handelsträdgårdsmästareförbund, Västerorts representantförsamling, Stockholms Trädgårdsstadsföreningars centralföreningar samt Sveriges konservativa studentförbund.

¹ Sådana remissinstanser som icke yttrat sig över betänkandets skatterättsliga delar är inte medtagna (jfr prop. 1967: 90 s. 10).

Sveriges industriförbund, Svenska bankföreningen, Stockholms handelskammare, Svenska försäkringsbolags riksförbund och Svenska arbetsgivareföreningen har åberopat ett yttrande av näringslivets skattedelegation. Till detta yttrande har även Sveriges hantverks- och industriorganisation anslutit sig. Sveriges lantbruksförbund, RLF, Jordbrukets bank och Sveriges jordbrukskassförbund har hänfört sig till ett yttrande av lantbrukets skattedelegation.

Kommitténs författningsförslag på skattelagstiftningens område torde såsom *bilaga 1* få fogas vid statsrådsprotokollet i detta ärende.

Gällande rätt

Realisationsvinstbeskattningen

Gällande regler angående beskattningen av realisationsvinst vid avyttring av fastighet återfinns i 35 och 36 §§ kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370) (KL) jämte anvisningar. Huvudregeln innebär att vinst, som uppkommer vid icke yrkesmässig avyttring av fastighet, skall beskattas såsom inkomst, om den skattskyldige, dvs. säljaren, förvärvat fastigheten genom köp, byte eller därmed jämförligt fång och fastigheten vid avyttringen varit i hans ägo kortare tid än tio år. Vinsten inkomstbeskattas alltså inte om fastigheten förvärvats genom arv, gåva eller annat vederlagsfritt fång eller om fastigheten innehafts tio år eller mer.

Men även inom tioårsperioden är skattepliktens omfattning beroende av innehavstidens längd, därigenom att det skattepliktiga vinstbeloppet skall upptas efter en fallande skala på så sätt att, om fastigheten innehafts

	mindre än	7 år	beskattas	100 %	av vinsten,	
7 år	men	»	»	8 »	»	75 % » » ,
8 »	»	»	»	9 »	»	50 % » » ,
9 »	»	»	»	10 »	»	25 % » » .

I fråga om vinst vid försäljning av strömfall eller rättighet till vattenkraft gäller att sådan vinst är skattepliktig om säljaren haft egendomen mindre än femton år. Inom denna tidsperiod skall såsom skattepliktig realisationsvinst räknas, om egendomen innehafts

	mindre än	12 år	100 %	av vinsten,	
12 år	men	»	»	13 »	75 % » » ,
13 »	»	»	»	14 »	50 % » » ,
14 »	»	»	»	15 »	25 % » » .

Inom de angivna tidsgränserna är således innehavstiden avgörande för bedömningen av om en vinst är skattepliktig och i så fall i vilken omfattning skatteplikt föreligger. En annan sak är frågan om under vilket beskattningsår själva skatteplikten aktualiseras. Detta anses nämligen enligt praxis skola ske vid taxeringen för det år, under vilket likviden börjat er-

läggas, även om avtalet angående avyttringen träffats under ett tidigare år. Man kan alltså inte genom att i avtalet uppskjuta likvidens erläggande till en tidpunkt som infaller mer än fem resp. tio år efter förvärvet undgå skattskyldighet för realisationsvinst, om avtalet ingåtts inom den för skatteplikten stipulerade tiden. I och med att en del av likviden erlagts under ett visst år, anses — med hänsyn till föreskrifterna i punkt 2 sista stycket av anvisningarna till 41 § KL — skattskyldighet för likvidens totalbelopp inträda under samma år.

I fråga om vinstberäkningen föreskrivs i punkt 1 av anvisningarna till 36 § KL, att såsom intäkt upptas vad som erhållits för den avyttrade egendomen. Avdrag får ske för alla omkostnader för förvärvet och avyttringen, således för erlagd köpeskillning, för vad som nedlagts på förbättring av egendomen, för inköps- och försäljningsprovision, för stämpelkostnader m. m. Hit räknas också de reparations- och underhållskostnader som nedlagts i sådan fastighet eller del därav, som inkomsttaxeras efter schablonmetod enligt 24 § 2 eller 3 mom. KL, i den mån den avyttrade egendomen på grund därav vid avyttringen befunnit sig i bättre skick än vid förvärvet. Å andra sidan minskas omkostnadsbeloppet med de avdrag för värdeminskning på den försålda egendomen som den skattskyldige åtnjutit. Vidare får den skattskyldige vid vinstberäkningen avdrag för under beskattningsåret utbetalda förvaltningskostnader och räntor, om dessa inte bör hänföras till annan förvärvskälla.

För inkomstberäkningen är det utan betydelse, om köpeskillingen eller ersättningen skall erläggas på en gång eller i särskilda terminer. Realisationsvinst resp. realisationsförlust skall således beräknas med hänsyn till köpeskillingens totala belopp, oavsett om detta skall betalas på en gång eller terminsvis (punkt 2 sista stycket av anvisningarna till 41 § KL).

Realisationsförlust beräknas efter samma grunder som gäller för beräkning av realisationsvinst. Realisationsförlust får dras av endast från realisationsvinst eller, i förekommande fall, från skattepliktig lotterivinst under samma år, däremot inte från inkomst av annat slag. Vid kommunaltaxeringen gäller vidare den begränsningen, att realisationsförlust, som uppkommit vid avyttring av fastighet belägen i en kommun, inte får avräknas från realisationsvinst vid avyttring av fastighet i annan kommun. För att förlusten skall få dras av fordras att omständigheterna vid avyttringen varit sådana att, om avyttringen i stället skett med vinst, denna varit skattepliktig. Den fallande skalan gäller i motsvarande mån beträffande förlusterna. Realisationsförlust under ett år, som inte kunnat avräknas från realisationsvinst eller lotterivinst under samma år, får inte förskjutas till ett annat år för avräkning mot vinst under detta år genom sådant förlustavdrag som avses i förordningen den 8 april 1960 (nr 63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst.

Som förut nämnts kan vinstbeskattning inte äga rum, om fastigheten förvärvats genom ett vederlagsfritt fång, t. ex. genom arv eller testamente.

Härvid är att märka, att fastighet, som en person efterlämnat vid sin död, alltid anses utgöra arvfången egendom för dödsboet och arvingarna, oavsett när och hur den avlidne förvärvat densamma. Har en arvinge tillskiftats fastigheten genom arvskifte gäller detsamma, även om han lämnat vederlag till sina medarvingar (RÅ 1941 ref. 51) och även om dödsboet självt skulle ha inköpt fastigheten med dödsboets medel (RÅ 1953 ref. 4). Arvingen anses alltså i dessa fall ha förvärvat fastigheten genom arv och inte genom köp. Skulle i stället dödsboet avyttra en fastighet som det självt inköpt, kan däremot skattskyldighet inträda för dödsboet enligt de allmänna reglerna för realisationsvinstbeskattningen.

Ett fång kan givetvis vara blandat till sin natur. När överlåtelsen avser en fastighet skall enligt rättspraxis dess karaktär av köp eller gåva bedömas efter överlåtelsens huvudsakliga och reella innebörd. I vart fall torde huvudsaklighetsprincipen gälla när överlåtelsen betecknats som gåva men likväl innehåller villkor om ekonomisk motprestation från gävmottagarens sida. I praxis har således gåva av fastighet som varit in-tecknad för belopp understigande taxeringsvärdet bedömts som gåva av hela fastigheten medan överlåtelsen bedömts som köp om fastigheten varit in-tecknad över taxeringsvärdet [RÅ 1933 ref. 33 II; se även ett av riksskattenämndens ordförande gjort uttalande i nämndens meddelanden 1954 nr 5: 2 b)].

Av det förut sagda framgår, att det i princip är arten av den skattskyldiges eget förvärv av den avyttrade fastigheten, som är avgörande för om skattskyldighet för eventuell realisationsvinst skall inträda eller ej. I vissa fall skall emellertid frågan om skattskyldigheten bedömas inte med utgångspunkt från avyttrarens fång utan i stället med hänsyn till hans fångesmans fång.

Enligt 35 § 2 mom. KL är så fallet, om egendom som erhållits såsom gåva av make eller skyldeman, av givaren förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, s. k. oneröst fång. Motsvarande gäller om make vid bodelning i anledning av andra makens död erhållit egendom, som förstnämnda make före eller under äktenskapet förvärvat genom oneröst fång av nyss nämnt slag. Likaså gäller detta, om make vid bodelning av annan anledning än andra makens död erhållit egendom, som någondera maken före eller under äktenskapet förvärvat genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. De nu nämnda reglerna infördes år 1951 i syfte att motverka möjligheter till missbruk. Enligt en år 1966 vidtagen komplettering gäller att, om även den skattskyldiges fångesman erhållit egendomen såsom gåva av make eller skyldeman eller vid sådan bodelning som nyss nämnts bedömningen skall ske som om avyttringen verkställts av den som närmast dessförinnan förvärvat egendomen på annat sätt än genom sådan gåva eller bodelning.

Även andra fall finns, då inte säljarens utan fångesmannens förvärv är bestämmande för realisationsvinstbeskattningen. Sålunda grundar ett bolags övertagande av tillgångar genom fusion enligt 174 § 1 mom. lagen den

14 september 1944 (nr 705) om aktiebolag inte i och för sig realisationsvinstbeskattning. Om moderbolaget sedermera säljer de vid fusionen övertagna tillgångarna, får man i stället — i den mån vinsten inte skall beskattas såsom inkomst av rörelse — bedöma frågan om bolagets skattskyldighet för realisationsvinst med utgångspunkt från det upplösta dotterbolagets fång. Motsvarande gäller vid fusion mellan ekonomiska föreningar, mellan sparbanker samt mellan vissa försäkringsbolag. Realisationsvinstbeskattningen anknyts enligt gällande regler till avyttringen av egendomen. En beskattning av orealiserad värdestegring ifrågakommer således inte i detta sammanhang. Däremot kan värdestegringen sägas bli indirekt beskattad i samband med den årliga förmögenhetsbeskattningen och i viss mån även genom arvs- och gåvobeskattningen.

Med avyttring förstås i detta sammanhang samma överlåtelser av onerös karaktär som omfattas av de realisationsvinstgrundande förvärven, dvs. köp, byte eller därmed jämförligt fång.

Vissa avyttringar är uttryckligen undantagna från vinstbeskattning.

I de nyssnämnda fallen, då tillgångar övertas genom fusion, skall således beskattning för realisationsvinst inte inträda. Detta innebär givetvis också att inte heller avdragsrätt för realisationsförlust föreligger i dylika fall.

Vidare gäller skattefrihet vid vissa överlåtelser av tvångsmässig karaktär. Vinst som uppkommit genom att fastighet tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller eljest avyttrats under sådana förhållanden att tvångsförsäljning måste anses vara för handen är således inte att anse som skattepliktig realisationsvinst. Skatteplikt föreligger emellertid likväl enligt de allmänna reglerna, om det skäligen kan antas, att avyttringen skulle ägt rum även om tvång inte förelegat (35 § 4 mom. KL).

Som skattepliktig realisationsvinst anses ej heller vinst genom sådan avyttring av fastighet eller fastighetsdel som utgör led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering.

Vidare innehåller 35 § 2 mom. sista stycket KL en specialbestämmelse för den som i dylikt rationaliseringssyfte avyttrat jordbruksfastighet eller del därav och i samband därmed inom två år efter avyttringen förvärvat annan jordbruksfastighet eller del därav samt därefter sålt den sist förvärvade egendomen. I sådant fall skall frågan om denna egendom förvärvats genom sådant fång och varit i säljarens ägo under sådan tid att eventuell vinst utgör skattepliktig realisationsvinst bedömas med hänsyn till det fång varigenom den först avyttrade egendomen förvärvats.

Från skatteplikt har slutligen genom en år 1967 beslutad ändring av KL (SFS 1967:161) undantagits vinst som uppkommit när staten förvärvat fastighet därför att den på grund av flygbuller icke kan bebos utan påtaglig olägenhet.

Från vinstbeskattning enligt schablonregeln undantas även överlåtelse i vissa fall av aktier mellan företag som tillhör en och samma koncern.

Tomtrörelsebeskattningen

Reglerna för realisationsvinstbeskattningen berör såsom framgår av det sagda endast sådan avyttring av fastigheter som inte är av yrkesmässig karaktär. Om avyttringen ingår i en yrkesmässig verksamhet, skall inkomsten därav i stället redovisas som inkomst av rörelse.

Rörelsebegreppet har inte närmare definierats i våra skattelagar. Av den uppräknig av olika slag av rörelse som gjorts i 27 § KL och av den allmänna rättstillämpningen framgår emellertid att rörelsebegreppet förutsätter att fråga är om en förvärvsverksamhet som, utan att vara hänförlig till jordbruksfastighet, annan fastighet eller tjänst, kännetecknas av en viss självständighet, regelbundenhet och varaktighet. Att förvärvsverksamheten också innebär ett visst vinstsyfte ligger i sakens natur.

Även om säljaren av en fastighet är en rörelseidkare i enlighet med nu angivna kriterier för rörelse, är emellertid vinsten vid en fastighetsförsäljning inte utan vidare att hänföra till inkomst av rörelse. På samma sätt som beträffande andra tillgångar i en rörelse gäller nämligen att man måste skilja mellan fastigheter som är att betrakta som anläggningstillgångar och sådana som är att hänföra till omsättningstillgångar. Inkomst genom avyttring av fastigheter av det förra slaget — såsom när en person som driver industriell verksamhet säljer en till verksamheten hörande fabriksfastighet eller en hyresfastighet — räknas inte såsom inkomst av rörelse utan bedöms enligt reglerna för realisationsvinstbeskattningen. Avser verksamheten däremot yrkesmässig handel med fastigheter, skall inkomsten därav beskattas som inkomst av rörelse. Så är t. ex. i allmänhet fallet när säljaren är en byggmästare eller en person som i viss omfattning säljer tomter. Det är då fråga om fastigheter som utgör varulager i säljarens rörelse. Vinsterna är i dessa fall liksom i annan rörelse i sin helhet skattepliktiga oberoende av hur länge fastigheterna innehafts och oavsett sättet för deras förvärvande.

Inkomstberäkningen skall även för rörelser av dessa slag i princip ske i enlighet med de vanliga reglerna för rörelsebeskattningen. Dessa återfinns huvudsakligen i 27—30 samt 41 §§ KL. Inkomsten skall således beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Detta innebär bl. a. att hänsyn skall tas till in- och utgående lager, fordringar och skulder. Den allmänna regeln om rätt till nedskrivning av lagret till lägst 40 % av anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet anses dock i regel inte tillämplig på skattskyldigs lager av fastigheter och liknande tillgångar. Sådant lager skall i stället upptas till vad som med hänsyn till risk för förlust, prisfall m. m. framstår såsom

skäligt (punkt 1 åttonde stycket av anvisningarna till 41 § KL). Som ingångsvärde bör vid inkomstberäkningen i princip upptas tomtmarkens värde då rörelsen tog sin början, oavsett om detta värde överstiger det verkliga anskaffningsvärdet för fastigheten. I praktiken möter det inte sällan stora svårigheter att uppskatta ingångsvärdet, varför man ibland tillgripit schablonberäkningar.

I den praktiska tillämpningen uppkommer vidare svårigheten att bedöma om och när fastighetsförsäljning skall anses innebära rörelseverksamhet. Principerna för denna bedömning har därför väsentligen fått utformas i skattedomstolarnas praxis.

En av de frågor som härvid uppkommer gäller bl. a. om den försålda fastigheten är en omsättningstillgång eller ej. Om ett fastighetsbolag, vars enda uppgift är att förvärva och förvalta fastigheter, säljer en fastighet anses rörelse inte vara för handen, då fråga inte är om yrkesmässig handel med fastigheter. Däremot blir de som yrkesmässigt bedriver byggnadsverksamhet i regel skattskyldiga för vinster som uppkommer vid fastighetsförsäljningar. Deras vinster anses uppkomma i byggnadsrörelsen, och fastigheterna betraktas som omsättningstillgångar i rörelsen. I de nu angivna fallen är arten av säljarens verksamhet något som från början är mer eller mindre givet och bedömningen kan därför väsentligen ske med hänsyn härtill.

I andra fall är arten av säljarens verksamhet inte från början lika klar och bedömningen måste då ske med hänsyn till andra föreliggande omständigheter, bl. a. försäljningsverksamhetens omfattning och intensitet. Här är alltså fråga om faktorer som ofta inte är påtagliga förrän efter en viss tid. Till dessa fall hör i stor utsträckning försäljning av tomtmark för bebyggelse. Det gäller här att bedöma när försäljningarna nått sådan omfattning att jordstycknings-(tomtstycknings-)rörelse kan anses föreligga. Särskilt när enstaka försäljningar tid efter annan sker på t. ex. en fastighet som i övrigt används för jordbruk kan det vara svårt att avgöra om säljaren bedriver verklig tomtrörelse.

I KL används uttrycket »jordstyckningsrörelse». I den allmänna diskussionen används ofta som synonymt härmed »tomtstyckningsrörelse». I kommittébetänkandet har föreslagits det förenklade uttrycket »tomtrörelse», som också använts i denna proposition, där fråga inte är om citat av de andra uttrycken i vissa sammanhang.

Det har fått ankomma på praxis att i sådana mera tveksamma fall åstadkomma en närmare gränsdragning mellan realisationsvinst och tomtrörelse. Avgörandena i den högsta instansen, regeringsrätten, har emellertid, såsom alltid sker i skattemål, grundat sig på en samlad bedömning av omständigheterna i det enskilda fallet. Det är därför inte möjligt att med ledning av förefintliga rättsfall komma fram till en allmängiltig precisering av de omständigheter som skall föreligga för att en tomtförsäljning skall anses ut-

göra led i en tomtrörelse. De hithörande problemen har f. ö. vid åtskilliga tillfällen varit föremål för uppmärksamhet i den skatterättsliga diskussionen.

Med reservation för att mera speciella förhållanden kan föranleda en annan bedömning kan man med stöd av praxis ange följande allmänna riktlinjer för bedömningen.

Om försäljning av ett större antal tomter äger rum samtidigt eller inom loppet av några år, torde rörelse i regel anses föreligga. Upprättande av avstycknings- eller byggnadsplan, planering och anläggning av vägar m. m. kan ofta förstärka antagandet, att tomtrörelse varit avsedd. Men enbart det förhållandet att avstycknings- eller byggnadsplan upprättats räcker inte för att rörelse skall anses föreligga om markägaren i övrigt inte vidtagit några åtgärder för tomtförsäljning. Detta gäller även om han skulle ha sålt en eller annan tomt. Detsamma gäller om markägaren, utan att i övrigt ha bedrivit tomtrörelse, på en gång avyttrar hela markområdet till en och samme köpare. Andra faktorer kan emellertid tyda på att fråga är om tomtrörelse. Så kan t. ex. ett markområdes belägenhet intill ett växande samhälle tala för att även enstaka försäljningar utgör en påbörjad rörelse. Även en försäljning av ett större område, från vilket yrkesmässig tomtförsäljning tidigare skett, kan anses ingå i en tomtrörelse. Denna försäljning betraktas då som »den sista affärshändelsen» i rörelsen. Det sist sagda torde dock gälla endast »resterande del» av det område, som varit avsett för tomtförsäljning. Om däremot exempelvis en lantbrukare för längre tid sedan köpt en fastighet för jordbruksändamål, kan han inte vid avyttring av hela fastigheten beskattas för den därvid uppkomna vinsten såsom för inkomst av tomtrörelse endast därför att han tidigare utnyttjat ett mindre område av fastigheten till tomtförsäljning. Endast den del av det för tomtförsäljning avsedda området, som finns kvar vid fastighetens avyttring, bör i sådant fall principiellt hänföras till tomtrörelse. En annan sak är att fråga stundom kan uppstå beträffande omfattningen av den mark, som skall anses ha ingått i en tomtrörelse, något som givetvis måste bedömas i varje särskilt fall.

Att med ledning av föreliggande rättsfall ange en bestämd lägsta gräns för antalet tomtförsäljningar, som bör ha ägt rum för att tomtrörelse skall anses föreligga, låter sig inte göra med hänsyn till de varierande förhållanden, som föreligger i olika fall. Om en person inköper en fastighet, vars belägenhet är särskilt lämpad för tomtförsäljning, och han någon tid efter förvärvet säljer några tomter, kan redan den första försäljningen betraktas som yrkesmässig, åtminstone om det kan antas att han i fortsättningen kommer att sälja ytterligare tomter. Annorlunda kan det förhålla sig, om t. ex. ägaren av en jordbruksfastighet, som han kanske ägt under en längre tid, avyttrar ett eller ett par mindre områden för sammanläggning med andra fastigheter. På samma sätt kan läget bedömas om han säljer blott

några enstaka tomter under ett eller några år. I sådant fall behöver yrkesmässig verksamhet inte anses föreligga, om det inte är sannolikt, att tomtförsäljning sedermera kommer att äga rum i större omfattning, eller ägaren vidtagit försäljningsfrämjande åtgärder, t. ex. anläggande av vägar o. d., som kan tyda på avsikt att bedriva verklig rörelse.

Särskilda gränsdragningsproblem kan uppkomma, när det gäller försäljning av ärvd tomtmark.

Den allmänna principen är att, om en person som bedrivit tomtrörelse avlider och hans dödsbo fortsätter rörelsen, dödsboet beskattas för rörelseinkomsten. Sker avvecklingen så att den fastighet på vilken tomtrörelsen bedrivits genom arvskifte skiftas mellan dödsbodelägarna, kan bedömningen av om delägarna skall anses som rörelseidkare, när de i sin tur säljer tomtmark, vara mera problematisk. Av regeringsrättens praxis framgår, att frågan om ärvd tomtmark, som ingått i en av arvlåtaren bedriven tomtrörelse, skall anses ha tillhört rörelsen även sedan tomtmarken genom bodelning eller arvskifte tillskiftats delägare i dödsboet ansetts i hög grad vara beroende av omständigheterna i det enskilda fallet. Av betydelse för bedömningen synes i många fall ha varit i vilken omfattning delägaren själv sålt tomter. Frågan har ställts på sin spets främst när fråga varit om försäljning av hela den honom tillskiftade tomtmarken. I sådana fall har det förhållandet att arvlåtaren drivit sådan rörelse inte utan vidare ansetts föranleda att den utskiftade tomtmarken skattemässigt skulle behandlas som varulager i delägarens hand.

Kommitténs förslag

Som ett led i markfrågans lösande har markvärdekommittén bl. a. verkställt en översyn av de skatteregler som gäller vinster på mark och annan fast egendom. Reglerna om realisationsvinstskatt och om skatt på jordstyckningsrörelse har av kommittén föreslagits ändrade i syfte att främja ett tidigt utbud av mark i stället för att — som nu ofta är fallet enligt kommitténs mening — hämma utbudet. För att ett ökat utbud skall få avsedd effekt har kommittén ansett det nödvändigt med regler som medför att markförvärv inte framstår som en skattemässigt favoriserad form för enskild kapitalplacering.

Det kan i detta sammanhang nämnas att kommittén undersökt även utländsk lagstiftning angående beskattning av markvärdestegring. En redogörelse härför återfinns i betänkandet s. 268—279. Till denna redogörelse torde här få hänvisas.

Realisationsvinstbeskattningen

Enligt kommittén är det en allmän erfarenhet att de nuvarande reglerna om beskattning av realisationsvinster hämmar utbudet av fastigheter. Att sådana vinster blir skattefria, om den sålda fastigheten innehafts tio år eller mera, och att vinster av försäljningar efter kortare innehavstid blir jämförelsevis hårt beskattade har, framhåller kommittén, lett till att man försöker undvika att sälja fastigheter som man ägt kortare tid än tio år. Möjligheten att göra stora skattefria vinster, om man kan binda kapital i mark under tio år, har vidare gjort mark till ett eftertraktat placeringsobjekt och har därigenom varit ägnad att skärpa konkurrensen och driva upp priserna.

För att beskattningen inte på detta sätt skall motverka de markpolitiska strävandena utan tvärtom så långt möjligt stödja dessa har kommittén föreslagit en omläggning av realisationsvinstbeskattningen. Kommittén har därvid sökt beakta intresset av att ge det allmänna del av de stora markvinsterna men har å andra sidan inte ansett påkallat att beskatta små och måttliga vinster på egna hem, hyreshus, vanliga jordbruk och industrifastigheter, vinster som ofta endast är uttryck för penningvärdets förändringar.

Kommitténs förslag i fråga om beskattningen av realisationsvinster innebär i huvudsak följande.

Vinst vid avyttring av fast egendom skall i princip alltid vara underkastad skatteplikt, oavsett innehavstidens längd. För korttidsinnehav — där fastighet ägts mindre än två år — behålls i stort sett full skatteplikt.

Vid alla andra fastighetsförsäljningar blir 60 % av vinsten beskattad som inkomst. Vinsten är skillnaden mellan inköpspris och försäljningspris, sedan inköpspriset ökats för varje år som fastigheten innehafts med ett belopp motsvarande dels 6 % av inköpspriset och dels 2 000 kr. Tillägg till inköpspriset får dessutom göras för nybyggnads- och förbättringskostnader. Har sådana kostnader något år uppgått till 5 000 kr. eller mera, skall tillägget om 6 % också få tillämpas på sådant belopp. Den skattepliktiga vinsten om 60 % beräknas på det vinstbelopp som därefter återstår.

Angående det föreslagna procentuella tillägget anför kommittén bl. a. att det bör motsvara den genomsnittliga penningvärdeförändringen och därutöver ge en marginal för små eller måttliga reella försäljningsvinster. Från dessa utgångspunkter förordar kommittén att till anskaffningskostnaden för varje helt års innehav schablonmässigt läggs 6 %. Kommittén tillägger.

Såsom anskaffningskostnad betraktar vi då, i överensstämmelse med gällande rätt, den en gång erlagda köpeskillingen för fastigheten men inte lagfartskostnader e. d. Har delar av fastigheten förvärvats vid olika tider, får särskild beräkning göras för varje del. Om fastigheten bebyggs efter förvärvet eller ägaren eljest nedlagt förbättringskostnad av någon betydelse,

förslagsvis minst 5 000 kr. under ett år, bör årligt procentuellt tillägg få beräknas även på denna kostnad men givetvis endast från det år då kostnaden nedlagts. Denna rätt att få beräkna tillägg å förbättringskostnader torde bl. a. komma att få betydelse för ägare till hyresfastigheter, för vilka det sålunda kan bli fördelaktigt att låta verkställa förbättringar på sina fastigheter.

I fråga om det till beloppet fixerade tillägget framhåller kommittén.

För att inte skattskyldiga och myndigheter skall behöva betungas med taxering av vinster på egnahem eller andra småfastigheter — där den nominella vinsten relativt sett kan vara betydande men i absoluta tal låg — förordar vi ett ytterligare årligt tillägg om 2 000 kr. Sådant tillägg bör få åtnjutas för varje inköpt fastighetskomplex, fastighet eller fastighetsdel. Delas en egendom, beräknas anskaffningskostnad jämte tillägg på den en gång inköpta egendomen i dess helhet och proportioneras mellan den försålda delen och den del som ägaren behåller. På motsvarande sätt göres en proportionering vid framtida delförsäljningar, dvs. det ursprungliga anskaffningsvärdet jämte tillägg tages till utgångspunkt och uppdelas mellan förut sålda delar, delar, vilkas försäljning skall realisationsvinstbeskattas, samt den återstående delen.

Kommittén understryker, att en följd av de sålunda föreslagna reglerna är, att man automatiskt får en lösning av det gamla önskemålet om att en egnahemsägare vid flyttning inte drabbas av en realisationsvinstbeskattning, som hindrar honom från att anskaffa en ny, likvärdig egnahemsfastighet. Den nominella vinst han gör vid avyttring av den gamla fastigheten motsvarar enligt kommittén med få undantag helt de förordade tilläggen till anskaffningskostnaden. Detsamma blir fallet om en lantbrukare efter några års innehav av en jordbruksfastighet vill byta ut denna mot en större eller eljest lämpligare lantegendom. Det hinder som realisationsvinstbeskattningen hittills utgjort mot sådana transaktioner bortfaller.

Beträffande slutligen frågan om hur stor del av den framräknade vinsten som bör vara skattepliktig framhåller kommittén, att det under angivna förutsättningar inte bör möta betänkligheter att fastställa en för alla fastigheter gemensam andel av den slutligen framräknade vinsten som skall vara skattepliktig intäkt.

Kommittén yttrar härom.

Denna andel bör sättas förhållandevis högt för att motverka långsiktig spekulation i bebyggelsemark och tillförsäkra stat och kommun andel av de stora markvinster. Av förut angivna skäl är emellertid handlingsfriheten härvidlag begränsad. Om man inte vill motverka det markpolitiska syftet, får den skattepliktiga andelen inte bli så hög, att den hämmar utbudet. Den bör inte heller inbjuda till skatteflyktsåtgärder. Det är givetvis vanskligt att på förhand avgöra vilket procenttal som härvid bör väljas. För vår del har vi, i avbidan på närmare erfarenheter, ansett oss böra förorda, att procenttalet sättes till 60, dvs. att något mer än hälften av den på förut angivet sätt reducerade nominella vinsten skall beskattas som inkomst.

Kommittén förklarar sig vara medveten om att den skatt som enligt kommitténs förslag skulle komma att erläggas för de största markvinsterna likväl blir lägre än som från renodlad skatterättsvis synpunkt skulle kunna framstå som skäligt. Det bör i anledning härav enligt kommittén understrykas, att man har att välja mellan att tillgodose denna synpunkt och att försöka uppnå vad som för kommittén varit huvudsyftet, nämligen att föreslå åtgärder i syfte att begränsa prisstegringen på mark. I detta konfliktläge måste enligt kommitténs mening det sistnämnda intresset få företräde.

Om en egendom under lång tid befunnit sig i samme ägares hand, kan det emellertid bli svårt att förebringa tillförlitlig utredning om den skattepliktiga realisationsvinstens storlek. Det bör därför i sådana fall enligt kommitténs förslag stå den skattskyldige fritt att i stället för verklig köpeskilling jämte förbättringskostnader utgå ifrån taxeringsvärdet tjugu år före försäljningen, förhöjt med hälften. På det sålunda erhållna beloppet räknas 6 % under tjugu år samt därjämte 2 000 kr. om året under tjugu år. Även förbättringskostnader, men endast sådana som nedlagts under de senaste tjugu åren, får vid tillämpning av detta alternativ beaktas på samma sätt som enligt huvudregeln.

En konsekvens av att realisationsvinster beskattas oavsett innehavstidens längd blir enligt kommittén vidare, att skatt skall erläggas, även om fastigheten förvärvats genom arv eller vid bodelning i anledning av makes död. Den skattskyldige får emellertid enligt kommittéförslaget möjlighet att, om han finner detta fördelaktigt, tillämpa en annan alternativ metod för vinstberäkning. I stället för den köpeskilling, som erlagts av den avlidne (resp. hans fångesman), kan den skattskyldige utgå från taxeringsvärdet året närmast före dödsfallet (bouppteckningsvärdet) och höja detta med en tredjedel. Förhöjningen är avsedd att utgöra kompensation för arvsskatten och att från skatt frita åtminstone en del av den värdestegring som skett före dödsfallet. På det erhållna beloppet beräknas procenttillägg på samma sätt som i föregående fall, dock endast från tiden för dödsfallet. Även tillägg med 2 000 kr. om året föreslås få göras från nämnda tidpunkt. Förbättringskostnader beaktas likaså, om de nedlagts under samma tid.

I anslutning till de här berörda förslagen konstaterar kommittén, att de olika frågor, som aktualiseras av den föreslagna övergången till en i tiden obegränsad beskattning av realisationsvinster på fastigheter, företrädesvis är av materiell natur. Till en del sammanhänger de emellertid enligt kommittén med frågan om hur utredning bör förebringas om realisationsvinsternas storlek. Hittills har sådan utredning behövt göras endast i den mån en avyttrad fastighet innehafts mindre än tio år. Genomförs kommitténs förslag, blir det i princip nödvändigt att förebringa sådan utredning rörande samtliga fastighetsförsäljningar oberoende av innehavstiden. Därvid kan svårigheter tänkas uppkomma framför allt i fråga om fastigheter som innehafts mycket lång tid.

Kommittén fortsätter.

De av oss föreslagna tilläggen till den avdragsgilla anskaffningskostnaden medför emellertid, att de skattskyldigas och myndigheternas arbete med realisationsvinstutredningar i allmänhet blir föga betungande. Erhålles uppgift om köpeskillingarna vid inköp och försäljning, inköpsåret samt tidpunkten och kostnaden för eventuell byggnation eller större förbättringsarbete, kommer man nämligen i det stora flertalet fall att genom en enkel överslagsberäkning kunna konstatera, att någon skattepliktig realisationsvinst inte föreligger. I alla dessa fall kan självfallet närmare utredning undvaras. Vi har därför i en föreslagen ny 25 b § i taxeringsförordningen den 23 november 1956 (nr 623), vari skyldigheten att förebringa erforderlig utredning om realisationsvinst behandlas, upptagit en bestämmelse av innebörd, att om den skattskyldige anser att skattskyldighet för realisationsvinst ej föreligger, han får, i stället för en fullständig utredning, lämna uppgift enbart om dagen för avyttringen, avtalad köpeskillning, tidpunkten för senast dessförinnan skett köp, byte eller därmed jämförligt fång av fastigheten samt, om så kan ske utan olägenhet, uppgift om därvid avtalad köpeskillning eller annat vederlag och, om åbyggnad skett efter sistnämnda tidpunkt, ungefärliga kostnader och tidpunkten härför. Sannolikt kan det vara lämpligt att i det formulär till deklaraionsbilaga, som för ändamålet fastställs av riksskattenämnden, en första avdelning innehåller plats för dessa uppgifter, medan blanketten i övrigt användes för en mera ingående utredning i de fall då sådan är erforderlig.

Sådan fullständigare utredning får givetvis lämnas i alla de fall då beskattningsbar realisationsvinst föreligger, liksom i gränsfallen. Icke heller en dylik utredning torde normalt behöva bli särskilt arbetskrävande. Uppgifter om den en gång erlagda köpeskillingen och tidpunkten för köpet finns i regel tillgängliga hos den skattskyldige i lagfartsbevis — sådana handlingar torde oftast bevaras — och kan även erhållas eller kompletteras hos vederbörande inskrivningsdomare. Fastighetsböckerna jämte akter eller protokoll torde också ge erforderliga upplysningar om frånsälda avstyckningar eller andra fastighetsdelningar samt om eventuell sammanläggning. Vad angår byggnadskostnader eller större förbättringskostnader torde flertalet fastighetsägare bevara åtminstone några handlingar, som ger en uppfattning om storleken av dessa. Kompletterande uppgifter kan i åtskilliga fall erhållas hos vederbörande byggnadsnämnd. Vad gäller mindre kostnader, som är avdragsgilla — lagfartskostnader, lantmåterikostnader, flyttningkostnader m. m. — kan det däremot stundom bli svårt att förebringa exakt utredning. De kan emellertid i regel uppskattas. Redan nu förekommer det ofta att vissa avdragsposter inte kan dokumenteras eller ens angivas exakt. Enligt vad vi inhämtat brukar praxis i dylika fall vara liberal. Den skattskyldiges uppgifter brukar godtagas, om hans uppgifter i detta liksom i andra hänseenden verkar sannolika. Vi förutsätter, att denna liberala praxis fortsätter och blir allmänt tillämplad.

Kommittén diskuterar även frågor om undantag från realisationsvinstbeskattningen.

I fråga om den skattebefrielse som f. n. gäller sådana realisationsvinster som uppkommer vid expropriation eller annan tvångsförsäljning föreslår kommittén att den avskaffas såsom en konsekvens av kommitténs förslag

att åtminstone till en del beskatta realisationsvinster på fastigheter hur länge dessa än innehafts. Sådantillvida bör emellertid enligt kommittén motivet för den nuvarande skattefriheten beaktas att, om tvångsförsäljning äger rum redan under de två första åren efter förvärvet av fastigheten, inte mer än 60 % av den enligt vanliga regler framräknade vinsten blir skattepliktig.

Däremot bör enligt kommitténs mening även framdeles gälla, att skatt för realisationsvinst inte skall behöva erläggas i samband med en s. k. arronderingsförsäljning, dvs. sådan avyttring av fastighet eller fastighetsdel, som utgör led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering. Kommittén tillägger.

Å andra sidan torde bärande motiv saknas för att framdeles bibehålla rätten att beräkna innehavstid för ersättningsfastighet längre än denna innehafts. Med vår uppläggning av realisationsvinstbeskattningen kommer nämligen den skattepliktiga delen av vinsten vid försäljning av en fastighet, som förvärvats i ersättning för en i arronderingssyfte avyttrad, att reduceras ned till 60 % redan efter två års innehav. Dylika ersättningsfastigheter torde icke annat än i sällsynta undantagsfall komma att säljas inom kortare tid.

Enligt kommittén saknas vidare anledning att behålla de nu gällande särskilda reglerna för strömfall och rättighet till vattenkraft.

I överensstämmelse med vad nu gäller förordar kommittén att upplåtelse för obegränsad tid av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet behandlas på samma sätt som en avyttring. Med försäljning av fastighet bör vidare, på samma sätt som nu, likställas avyttring av tomträtt.

Kommittén framhåller i detta sammanhang, att den inte ansett sig böra behandla de bestämmelser som reglerar förhållandet mellan realisationsvinst och intäkt av skog. Nämda bestämmelser förefaller kommittén kunna tillämpas även med det av kommittén föreslagna systemet för beskattning av realisationsvinster. Enligt kommittén finns det så mycket mindre anledning att i materiellt hänseende ta upp skogsbeskattningen till behandling, som denna sedan någon tid är föremål för särskild utredning. Vissa rent formella jämkningar är dock nödvändiga.

Beträffande den nuvarande bestämmelsen, att vid vinstberäkningen anskaffningskostnaden skall minskas med de vid realisationen återvunna värdeminskningsskattavgifterna, föreslår kommittén — med hänsyn till att det vid långa fastighetsinnehav kan visa sig svårt att exakt beräkna dessa avgifter — att man räknar endast med värdeminskningsskattavgifter, som åtnjutits under de tio senast förflutna åren.

Enligt kommittén bör liksom hittills realisationsförlust få dras av endast från realisationsvinst. Däremot finner kommittén, särskilt i fråga om fastig-

heter, det nuvarande kravet på att vinst och förlust skall ha uppkommit samma år gå längre än som är skäligt. Härom anför kommittén.

Även om man beaktar att utredningssvårigheter kan föreligga, synes det motiverat, att en realisationsförlust får avdragas från en realisationsvinst som uppkommer något av de närmaste, förslagsvis tre åren. Det får givetvis ankomma på den skattskyldige att förebbringa erforderlig utredning. Vi föreslår i enlighet härmed, att om en realisationsförlust inte kunnat utnyttjas under beskattningsåret, den skattskyldige må, därest han förebbringar erforderlig utredning därom, erhålla avdrag för förlusten under något av de följande tre beskattningsåren. Denna regel synes lämpligen kunna utsträckas att gälla även andra slag av egendom än fastigheter.

Kommittén diskuterar även möjligheten att göra förordningen den 30 november 1951 (nr 763) angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst tillämplig på realisationsvinster av fastighet. Vid kommitténs överläggningar med företrädare för olika organisationer åberopades nämligen att den genom realisationen framkomna värdestegringen i regel uppkommer successivt under en följd av år. Kommittén anser sig emellertid i likhet med aktievinstutredningen inte böra föreslå en sådan åtgärd och anför.

Att en värdestegring kan uppkomma successivt torde i och för sig vara obestriddigt. När det gäller större markvinster i samband med exploatering eller sanering — det blir i huvudsak sådana vinster som kommer att träffas av realisationsvinstbeskattning — är detta emellertid ingalunda alltid fallet. Tvärtom torde det vara en allmän erfarenhet, att värdestegringar i samband med exploateringsförväntningar ofta kommer språngvis. Situationen kan alltså, när en realisationsvinst skall beskattas, inte sällan vara den, att en markvärdestegring visserligen uppkommit i förfluten tid men likväl i stort sett hänför sig till ett enda år. Såsom framhölls redan av 1944 års allmänna skattekommitté, torde det sålunda i det särskilda fallet kunna vara förenat med avsevärda svårigheter att avgöra huruvida ackumulerad inkomst föreligger eller ej. Härtill kommer, att det av oss föreslagna regelsystemet innebär, att inflationsvinster inte kommer att beskattas.

Tomtrörelsebeskattningen

Av kommitténs redogörelse i betänkandet framgår att den praxis som utbildat sig i brist på närmare bestämmelser för att avgränsa tomtrörelser från icke yrkesmässiga fastighetsförsäljningar blivit sträng. I gränfallen har det, framhåller kommittén, i valet mellan skattefrihet och beskattning tett sig skäligt att vinsterna beskattas. Kommittén anför bl. a.

En avigsida av den ståndpunkt praxis sålunda intagit är emellertid, att när en markägare ansetts driva tomtstyckningsrörelse, han kan bli betydligt mindre benägen att sälja mark än tidigare. Beskattningen minskar avsevärt de vinster han kan göra. Hans mark är, såsom den populära benämningen lyder, besmittad. Så är fallet även om ägaren, i stället för att sälja ytterligare tomter, vill sälja hela sin fastighet. Denna försäljning räknas som det sista ledet i tomtstyckningsrörelsen, och all vinst blir beskat-

tad. Erfarenheten visar, att beskattningen i åtskilliga fall varit till hindern, när kommun eller markexploatör velat köpa hela jordbruksfastigheter för bebyggelse.

På grund härav kommer beskattningen av tomtstyckningsrörelser i direkt konflikt med de markpolitiska strävandena. Att avlägsna det hinder beskattningen sålunda utgör framstår såsom en bjudande nödvändighet. Detta kan icke åstadkommas utan betydande uppmjukningar av reglerna om beskattning av tomtstyckningsrörelser.

Angående de nya reglernas utformning uttalar kommittén bl. a.

När det gäller att fastställa de framtida gränserna för beskattningen av tomtstyckningsrörelser, bör man främst se till att de berörda markägarna, i regel lantbrukare i de expanderande tätorternas randområden, inte skall behöva riskera att bli betraktade som rörelseidkare utan att själva vara medvetna därom. Detta önskemål synes inte kunna tillgodosas med mindre begreppet tomtstyckningsrörelse förbehålles — vid sidan av de egentliga tomtstyckningsföretagen — för tomtförsäljningar i så stor skala, att den skattskyldige själv bör inse att hans verksamhet kan komma att betraktas som yrkesmässig.

Gränserna bör vidare vara fasta och lättfattliga. För detta ändamål bör de anknyta till ett fåtal lätt konstaterbara fakta. Man bör med andra ord frångå det nuvarande systemet, enligt vilket frågan om tomtstyckningsrörelse föreligger eller ej avgöres på grundval av en bedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet. I stället bör man lita till schabloner.

Vid tillskapandet av sådana schabloner synes det naturligt att anknyta till antalet sålda byggnadstomter under en viss angiven tidsperiod. Med byggnadstomter avser vi då egentliga byggnadstomter eller motsvarande för bebyggelse avsedda områden liksom områden som avstyckas för att sammanläggas med redan bestående tomter. Antalet tomtförsäljningar torde vara den omständighet som framför andra tillmätts betydelse i hittillsvarande praxis. Antalet sålda tomter och försäljningsåren kan vanligen också lätt inhämtas hos vederbörande inskrivningsdomare.

En rimlig avvägning synes enligt kommittén kunna erhållas om tomt-rörelse anses föreligga, när den skattskyldige inom tio år separat sålt minst femton byggnadstomter. Rörelsen föreslås börja det beskattningsår då den femtonde tomten försålts och omfatta samtliga tomter som sålts samma år eller senare.

För att inte ge anledning till skatteflyktsåtgärder bör i det föreslagna antalet inräknas såväl de tomter den skattskyldige själv försålt som de tomter som avyttrats av hans hustru.

Vidare bör enligt kommittén i antalet tomter inräknas samtliga de tomter som den skattskyldige och hans hustru försålt, även om de avstyckats från olika fastigheter, till äventyrs belägna i olika trakter eller skilda delar av landet.

Om den skattskyldige sålt såväl separata tomter som större områden, innehållande flera byggnadstomter, föreslår kommittén att varje sådant större område räknas som en byggnadstomt. Detsamma bör gälla om försäljningarna avser bara större områden.

Enligt kommittén bör även upplåtelse av tomter, t. ex. genom arrendeavtal, likställas med försäljning och kunna föranleda att tomtrörelse anses vara för handen.

För att markera den ändrade karaktären av rörelsebegreppet på detta speciella område och samtidigt erhålla en enklare benämning förordar kommittén, att det ifrågavarande slaget av rörelse i fortsättningen benämns tomtrörelse.

I syfte att undvika att beskattningen av tomtrörelser verkar utbudshämmande föreslår kommittén en bestämmelse av innehåll att, om den skattskyldige och hans make under de senast förflutna tio åren inte sålt någon byggnadstomt, överlåtelse av tomt som därefter sker inte skall anses utgöra fortsättning på den tidigare rörelsen.

Från denna regel anser kommittén ett undantag påkallat. Om den skattskyldige i den äldre rörelsen verkställt nedskrivning av värdet på sitt tomtlager och inte återfört nedskrivningen till beskattning, bör han nämligen anses ha gett så klart uttryck för att han vill fortsätta rörelsen, att regeln i fråga inte bör gälla. Han föreslås emellertid vara oförhindrad att senare avsluta sin rörelse genom att återföra nedskrivningen till beskattning. Tioårsperioden bör då räknas från det beskattningsår under vilket återföringen sker.

Även i ett annat avseende anser kommittén åtgärder påkallade för att stimulera utbudet.

Kommittén syftar härvid på det förhållandet att, om återstoden av en i sådan rörelse ingående fastighet säljs, denna försäljning anses utgöra den sista affärshändelsen i rörelsen. Enligt kommitténs mening utgör den beskattning som blir följden därav ofta ett allvarligt hinder för kommunernas förvärv av exploateringsmark. Kommittén anser en särskild regel påkallad för att undvika den antydda konsekvensen och anför.

Att för alla fall föreskriva att slutgiltig försäljning av fastigheter, varå tomtrörelse tidigare bedrivits, skall betraktas som icke yrkesmässig realisation torde visserligen icke vara möjligt. En sådan regel skulle inbjuda till skatteflyktstransaktioner. En skattskyldig, som drivit tomtrörelse, skulle sålunda kunna frestas att, inför en väntad försäljning av hela fastigheten till kommunen, färdigställa all den tomtmark på fastigheten som gällande planer tillåter och således till kommunen överlåta ett färdigt tomtlager. Den högre vinst som härigenom kan uppnås bör givetvis anses ingå i rörelsen och beskattas fullt ut. Om fastigheten däremot säljes innan detaljplanering skett eller den detaljplanerade marken utgör endast en mindre del av fastighetens areal, synes det däremot inte behöva väcka betänkligheter att behandla fastighetsförsäljningen såsom realisation med därav följande lindrigare beskattning. Den del av fastighetens areal som högst får vara detaljplanerad tomtmark synes lämpligen kunna bestämmas till en tiondel.

I enlighet med det anförda föreslås att i förut nämnda anvisningspunkt införes en regel av innebörd, att om en fastighet, å vilken tomtrörelse be-

drivits, säljes i dess helhet och mindre än en tiondel av fastighetens markyta utgöres av områden, som enligt fastställd stadsplan eller byggnadsplan är avsedda för bebyggelse, skall vinst vid försäljningen icke anses ingå i rörelsen utan betraktas såsom realisationsvinst. En särskild svårighet kan förmedlas av att den skattskyldige verkställt nedskrivning av fastighetens värde i sina räkenskaper och åtnjutit avdrag härför vid beskattningen av tomtrörelsen. Rätteligen borde det nedskrivna beloppet återföras till beskattning i rörelsen. Tillämpningen av en regel med sådan innebörd skulle emellertid kunna vålla komplikationer. Med tanke härpå vill vi i stället föreslå, att belopp varmed fastigheten nedskrivits och som inte tidigare återförts till beskattning, skall läggas till den skattepliktiga delen av realisationsvinsten. Beloppet blir även på detta sätt i sin helhet beskattat.

Kommittén berör i betänkandet även frågan om ingångsvärdets bestämmande i en tomtrörelse. Enligt kommitténs uppfattning blir det med nu gällande regler ofta beroende på tillfälligheter i vilken utsträckning värdestegringsvinster beskattas. Principen är nämligen att den skattskyldige får såsom avdragsgill omkostnad avräkna markens värde i odelat skick vid den tid då rörelsen började eller, om marken anskaffats senare, vid tiden för förvärvet. Kommittén fortsätter.

Detta innebär, att de egentliga jordstyckningsföretagen, som har en fortlöpande omsättning i sitt fastighetsinnehav, i regel skattar för all markvärdestegring som uppkommer för dem. Likaledes får en lantbrukare, som hållit på med tomtförsäljning under hela eller större delen av den tid han innehaft jordbruksfastigheten — det kan här röra sig om flera årtionden — betala skatt för en betydande del av värdestegringen på den tomtmark han haft på fastigheten. Hans ingångsvärde beräknas nämligen efter prisnivån vid den tid då hans tomtförsäljning tagit sådana proportioner att en tomtrörelse ansetts ha uppkommit; all därefter uppkommen värdestegring på senare såld mark utgör i princip skattepliktig intäkt. Om däremot en markägare, som innehaft den fasta egendomen längre tid, avyttrar all tomtmark i ett sammanhang under kort tid, undgår han att skatta för någon nämnvärd markvärdestegring. Rörelsen anses då påbörjad först i och med att exploateringen inledes; han får såsom ingångsvärde avräkna markens värde i odelat skick vid nämnda tidpunkt, och den värdestegring på marken som dessförinnan skett blir inte beskattad.

För att få till stånd en mera likformig beskattning av den reella markvärdestegringen i samtliga fall av tomtrörelse föreslår kommittén att anskaffningskostnaden för avyttrad fastighet även vid rörelsebeskattningen beräknas såsom vid realisationsvinstbeskattning med årligt tillägg av 2 000 kr. och 6 % av anskaffningskostnaden för varje år som fastigheten innehaft samt med rätt att begagna de schablonregler kommittén föreslagit i fråga om äldre fastighetsinnehav och ärvda fastigheter. Kommittén tillägger i anslutning härtill.

Den nya metoden att i tomtrörelser beräkna anskaffningskostnaden för avyttrad fastighet torde icke komma att vålla komplikationer i de icke ovanliga fall då egentlig bokföring icke skett i tomtrörelsen utan rörelse-

resultatet får rekonstrueras i efterhand efter mer eller mindre kontantmässiga principer. Metoden i fråga kan då tillämpas utan vidare. Har den skattskyldige bokföring, skall givetvis inkomsten i vanlig ordning beräknas på grundval av bokföringen. Är den i bokföringen upptagna ursprungliga anskaffningskostnaden lägre än enligt nu ifrågavarande metod — vilket i regel torde bli fallet — blir den skattskyldige berättigad till ytterligare avdrag för mellanskillnaden. Å andra sidan skall självfallet eventuell nedskrivning av fastighetens värde återföras till beskattning.

Övergångsbestämmelser m. m.

I fråga om ikraftträdandet räknar kommittén med att markfrågan behandlas tidigast vid 1967 års riksdag. Kommittén föreslår i enlighet härmed, att de nya reglerna skall träda i kraft den 1 januari 1968, dvs. avse fastighetsförsäljningar fr. o. m. nämnda dag, och tillämpas första gången vid 1969 års taxering.

Kommittén anser vidare att man inte i samband med övergången till de nya reglerna kan begränsa beskattningen så att denna inte omfattar markvärdestegringar som uppkommit före de nya reglernas ikraftträdande. Enligt kommittén ligger det likväl i öppen dag, att övergången till de skärpta reglerna för beskattning av vinster vid fastighetsförsäljningar bör göras så mjuk som möjligt. En omedelbar tillämpning av de nya reglerna anses nämligen leda till ett starkt forcerat utbud av exploaterings- och saneringsmark, koncentrerat till tiden före ikraftträdandet, ett utbud som i endast begränsad utsträckning skulle konsumeras av kommuner och andra markköpare.

För att uppnå den avsedda mjuka övergången föreslår kommittén, att den som under åren 1968 eller 1969 säljer en fastighet, som han vid ikraftträdandet ägt minst tio år eller som då eljest enligt nuvarande regler kunnat säljas utan realisationsvinstbeskattning, inte skall beskattas för uppkommen vinst. Enligt kommittén synes det emellertid skäligt att även därutöver medge vissa lättnader i fråga om dessa vid ikraftträdandet »fria» fastigheter. Kommittén förordar därför i dessa fall att till anskaffningskostnaden skall få läggas ett belopp av 40 000 kr. utöver de årliga tilläggen om 2 000 kr. och 6 %. Vidare bör vid tillämpning av den särskilda schablonregeln för fastigheter som innehafts mer än tjugu år, det tjugu år före avyttringen gällande taxeringsvärdet få höjas med 100 % mot annars hälften. Genom dessa åtgärder tillses, att realisationsvinster på förut »skattefria» fastigheter beskattas endast i den mån vinsterna är så höga, att de så gott som undantagslöst är att hänföra till kraftiga markvärdestegringar. Även i dylika fall blir beskattningen något lindrigare än annars.

För att beskattningen inte i något fall skall behöva bli hårdare än enligt nu gällande regler förordar kommittén vidare att, om den skattskyldige under år 1968 eller 1969 säljer en fastighet, för vilken endast 25 % av vinsten skulle varit skattepliktig enligt nuvarande regler därför att den inne-

hafts nio men ej tio år, han på egen begäran skall kunna få vinsten beskattad efter dessa regler. På motsvarande sätt föreslås möjlighet för ägare av strömfall eller rättighet till vattenkraft, som innehafts fjorton men ej femton år, att vid försäljning få begagna sig av nuvarande bestämmelser för vinstberäkningen.

Vad beträffar tomt rörelse bör enligt kommittén de nya reglerna tillämpas på alla tomtförsäljningar som äger rum efter lagstiftningens ikraftträdande. I fråga om ingångsvärdets beräkning kan dock, framhåller kommittén, de nya bestämmelserna i enstaka fall för den skattskyldige ge ett något oförmånligare resultat än de principer som nu tillämpas. Det är därför enligt kommittén skäligt att den, som vid tiden för ikraftträdandet driver tomt rörelse, under en övergångstid av fem år får påfordra att anskaffningskostnaden för fastighet, som vid ikraftträdandet ingår i rörelsen, beräknas enligt hittills tillämpade principer.

På grundval av en av kommittén verkställd undersökning för beräkningen av skatteutfallet beräknar kommittén, att en tillämpning av de föreslagna reglerna under år 1963 skulle ha medfört en ökning av intäkterna för stat och kommun med tillhoppa 40 å 50 milj. kr. om året. Av anförda skäl räknar emellertid kommittén med att den framtida årliga ökningen av intäkterna skulle bli något högre, eller ca 35 milj. kr. för staten och inemot 25 milj. kr. för kommunerna.

Remissyttrandena

Realisationsvinstbeskattningen

Allmänna synpunkter

I allmänhet har remissinstanserna inte haft något att invända mot markvärdekommitténs uttalanden i fråga om den nuvarande realisationsvinstbeskattningens ogynnsamma verkningar på markprisutvecklingen. Man vitsordar således, att skattefriheten efter ett tioårigt innehav medfört en obenägenhet att sälja före tioårsperiodens utgång samtidigt som den varit ett incitament till spekulativa långtidsplaceringar. Ett härigenom minskat utbud resp. en ökad efterfrågan har drivit upp priserna på planerings- och exploateringsmark.

Remissinstanserna tillstyrker därför över lag huvudtanken i kommitténs förslag, innebärande att realisationsvinst vid icke yrkesmässig avyttring av fastighet i princip skall beskattas oberoende av den tid under vilken fastigheten varit i säljarens ägo. Vidare råder enighet om att beskattning liksom hittills skall ske först i samband med avyttringen.

Emellertid har även starkt kritiska synpunkter gentemot kommittéförslaget kommit till uttryck i remissyttrandena.

Några remissinstanser ifrågasätter således om de av kommittén förordade nya bestämmelserna är lämpliga för att komma till rätta med den ogynnsamma effekten på prisutvecklingen av den nuvarande realisationsvinstbeskattningen. *Näringslivets skattedelegation* anför bl. a.

I fråga om fastigheter som innehafts i tio år torde någon ökning av utbudet knappast komma att ske. Tvärtom vill det synas som om införandet av en beskattning enligt den föreslagna ordningen kan få negativa verkningar från markpolitisk synpunkt. Den som innehar ett stort markområde och räknar med förhållandevis stor vinst är knappast benägen att sälja detta under ett enda år och då med säkerhet få större delen av vinsten beskattad efter den högsta skattesatsen i den progressiva inkomstskatteskalen. Det finns tvärtom all anledning att räkna med att en sådan säljare söker göra avyttringen under en följd av år eller t. ex. skjuta på försäljningen till inträdd pensionsålder, låta fastigheten ärvas eller skänka fastigheten till barn etc. De nuvarande reglerna som inte ger anledning till sådana fördelningsåtgärder är avgjort bättre sett från markpolitisk synpunkt. Det är direkt olämpligt att lägga realisationsvinstbeskattningen i toppen på den progressiva inkomstskatteskalen.

Sammantaget finner delegationen kommitténs förslag rörande realisationsvinstbeskattningen från markpolitisk synpunkt vara av ringa betydelse och i vart fall inte innebära någon påtaglig förbättring annat än i enskilda individuella fall. Att enbart av markpolitiska skäl vidta en så vittgående ändring i de sedan länge gällande realisationsvinstreglerna kan enligt delegationens uppfattning knappast vara motiverat. Delegationen fortsätter.

Markvärdekommitténs huvudsyfte med de föreslagna ändringarna av bestämmelserna om beskattning av realisationsvinster på fastigheter är således att göra dessa bestämmelser bättre ägnade att stödja en rationell markpolitik. Man har medvetet avlägsnat sig från den ursprungliga motiveringen för införandet av en realisationsvinstbeskattning, nämligen att med beskattning träffa vinster vid försäljning av egendom som förvärvats i spekulationssyfte. Det synes mot denna bakgrund svårt att instämma i kommitténs uttalande att de föreslagna ändringarna inte innebär att man bryter mot tidigare vedertagna grundsatser. Tvärtom kan man säga att kommittén ställer markförsäljningar vid sidan om försäljningar av annan egendom.

Kammarrätten säger sig hålla för troligt att kommittén har rätt i sin uppfattning att en tidlös beskattning sammantaget främjar utbudsbenägenheten mer än motsatsen men tillägger.

Det är emellertid knappast möjligt att komma till en motsvarande uppfattning beträffande förslaget att under beskattningen inrymma de för närvarande skattefria försäljningarna av genom arv och gåva förvärvade fastigheter. En sådan åtgärd måste grundas på andra skäl, nämligen uppfattningen att även i dessa fall fråga är om kapitalvinster som rimligen bör beskattas. *Kammarrätten* anslöt sig i sitt utlåtande över aktievinstutredningens förslag till uppfattningen att vinst vid försäljning av genom arv

eller gåva förvärvade aktier borde beskattas. Domstolen saknar anledning till annan uppfattning i den nu aktuella frågan.

Om de markpolitiska målsättningarna jämväl i övrigt främjas genom de föreslagna ändringarna av realisationsvinstbeskattningen synes särskilt vanskligt att bedöma. Vad kammarrätten åsyftar är att risk föreligger för en övervältring av skatten genom prissättningen, som medför att det ytterst blir köparen, hyresgästen eller andra konsumenter som drabbas. I vad mån så kan komma att ske ligger utanför vad kammarrätten kan uttala sig om.

Flera remissinstanser, bl. a. *kommerskollegium, länsstyrelsen i Hallands län, Svenska företagens riksförbund* och *Lunds stiftsnämnd*, betonar att det kan ligga en viss fara i att de i många stycken betydligt strängare reglerna för realisationsvinstbeskattningen som kommittén föreslår kommer att dämpa markägarens önskan att avhända sig sin egendom eller förmå honom att höja priset på sin mark. *Länsstyrelsen i Jönköpings län* gör följande uttalande.

Länsstyrelsen anser sig sålunda böra konstatera, att markvärdekommitténs förslag till skärpt realisationsvinstbeskattning inte kan beräknas få den nedpressande verkan på markpriserna som kommittén förutsett. I vissa fall kan den rentav tänkas få helt motsatt verkan. Därför har länsstyrelsen hyst viss tvekan om förslaget ö. h. t. bör föranleda lagstiftning. Då emellertid det andra av kommittén angivna syftet med förslaget — att draga in oförtjänt värdestegring — onekligen blir i viss mån tillgodosett kan länsstyrelsen tillstyrka förslaget till ändrade bestämmelser om realisationsvinstbeskattningen, därvid dock den modifikation bör göras att avdrag för förlust på markförsäljningar medges i större utsträckning.

Länsstyrelsen i Jämtlands län finner det uppenbart, att införandet av en evig vinstbeskattning beträffande fastigheter i och för sig inte kan öka utbudet på fastighetsmarknaden, och anför.

Om vikten av att öka omsättningen på mark och därmed pressa priset anses väsentligare än att beakta föregivna »rättvisekrav» o. d., vill det tvärtom synas mest logiskt att på så sätt lindra realisationsvinstbeskattningen, att den innehavstid, som skulle medföra beskattning, i stället för att förlängas i det oändliga tvärtom förkortades därhän att endast kortfristiga spekulationsinnehav medförde full beskattning. Länsstyrelsen finner det vara en brist i utredningen att icke denna synpunkt diskuterats och länsstyrelsen är i vart fall icke övertygad om riktigheten av de på s. 291 i betänkandet anförda skälen till att skatt på realisationsvinster i princip bör uttagas huru länge en fastighet än innehafts. Det torde vara förtjänt att övervägas att konstruera beskattningen så, att efter ett mycket kort, exempelvis tvåårigt, innehav en systematisk »avtrappning» skedde med förslagsvis 10 % per år till full skattefrihet.

Lantbruksstyrelsen framhåller att frågan om beskattningens effekt på priset och utbudet synes så komplicerad att en mera utförlig behandling av denna fråga varit motiverad.

Drätselkammaren i Kristinehamn anser att skatt på värdestegringsvinster bör tillkomma kommunerna och anför.

De värdestegringar, som hittills uppstått och som kommer att uppstå, härrör sig huvudsakligen från åtgärder, som *kommunerna* vidtagit exempelvis genom nya eller rationellare stadsplaner med större byggnadsrätt, framdragning av gator, vatten-, avlopps- och elledningar, anordnande av serviceanläggningar osv. Det oakttat kommer värdestegringsvinsterna att beskattas även vid taxering till statlig inkomstskatt. Då således dessa vinster — i varje fall till allra största delen även med hänsyn tagen till statsbidrag till vägbyggandet — uppkommer genom åtgärder, bekostade genom kommunal-skattemedel, borde rimligen kommunerna kompenseras härför av staten. Detta synes kunna ske genom statsbidrag motsvarande viss del av den statliga skatt, som belöper på värdestegringsvinsten, eller vilket torde vara enklare, genom att vinsten i vederbörandes självdeklaration upptages såsom skattepliktig inkomst med förslagsvis ett med 50 % förhöjt belopp vid taxering till kommunal inkomstskatt och med halva vinsten vid taxering till statlig inkomstskatt.

I många yttranden har invändningar riktats mot utformningen av kommitténs förslag till ändrade regler för beräkningen av skattepliktig realisationsvinst och avdragsgill realisationsförlust. Flera remissinstanser understryker att verkningarna av de föreslagna reglerna är svåra att överblicka och att en omprövning av bestämmelserna därför bör ske efter en viss tid. Man betonar dock att det även i efterhand är ytterst vanskligt att bedöma den verkan som en sådan faktor som beskattningens höjd haft på fastighetsmarknaden vid sidan av andra faktorer, såsom det allmänna konjunkturläget, tillgången på kapital etc.

Sambandet med aktievinstbeskattningen

Många remissinstanser anser att markvärdebeskattningen bör samordnas med beskattningen inom andra delar av kapitalmarknaden. Till dem hör *riksskattenämnden*, som finner det beklagligt att inte frågorna om ändrade beskattningsregler för aktievinster och för markvinster kunnat samordnas och bli föremål för samtidig lagstiftning. Nämnden framhåller att det föreligger en väsentlig skillnad mellan aktievinstutredningens förslag till beskattning av aktievinster och den av riksdagen slutligt antagna lagstiftningen. Markvärdekommitténs avvägningar beträffande beskattningen av markvärdevinster vilar på den felaktiga förutsättningen, att aktievinster skulle komma att beskattas i enlighet med aktievinstutredningens förslag.

Det kan enligt nämnden ifrågasättas, om inte realisationsvinstbeskattningsreglerna för aktier och likställd egendom samt för fastigheter bör bli föremål för ny gemensam omprövning. Nämnden finner en sådan omprövning motiverad även på grund av de brister med vilka markvärdekommitténs förslag till ändrade beskattningsregler enligt nämndens mening får anses behäftat.

Liknande synpunkter anförs av bl. a. *kammarrätten*, *Kooperativa förbundet*, *konjunkturinstitutet*, *Folksam*, *Skånes handelskammare*, *handelskam-*

maren i Gävle, Familjeföretagens förening, Svenska byggnadsentreprenörföreningen, överståthållarämbetet och flera länsstyrelser.

Näringslivets skattedelegation anför.

Enligt vår uppfattning är det nödvändigt att ompröva frågan om aktievinstbeskattningen i samband med prövningen av frågan om en ändrad realisationsvinstbeskattning avseende fastigheter. Vid ett sådant samlat bedömmande bör en inträngande analys göras av den tilltänkta beskattningens inverkan på kapitalmarknaden. Det är angeläget att tillse att beskattningen av vinster på två för det privata sparandet så väsentliga områden som aktiemarknaden och fastighetsmarknaden inte utformas så att den får en störande inverkan på kapitalplaceringarna.

Kooperativa förbundet erinrar om att frånvaron av en samordning och översiktlig utredning av beskattningen av s. k. kapitalvinster oberoende av om det gäller aktier eller annan egendom, fast eller lös, var det främsta skälet till att förbundet ställde sig avvisande till förslaget om aktievinstbeskattning. Förbundet konstaterar att den efterlysta utredningen om samordnade åtgärder beträffande kapitalvinstbeskattningen saknas i den nu framlagda utredningen. Förbundet anför.

Förbundet beklagar detta, men måste samtidigt konstatera att läget i och med att aktievinstbeskattning införts är ett annat. Förbundet kan också konstatera att åtskilliga av de spörsmål, främst hänsynstagande till inflationsvinster, som aktualiseras i samband med en ifrågasatt kapitalvinstbeskattning och som berörts i förbundets yttrande över aktievinstutredningens förslag, beaktats av kommittén och att föreliggande förslag till fastighetsbeskattning därför enligt förbundets uppfattning på väsentliga punkter givits en mer tillfredsställande utformning än gällande lag om skatt på aktievinster. Den allmänna slutsatsen blir för förbundets del, att en kapitalvinstbeskattning på fastighetsområdet är nödvändig som ett komplement till aktievinstbeskattningen, då i annat fall en snedvridning i konkurrensförhållandena på kapitalmarknaden torde bli oundviklig.

Kammarrätten konstaterar att den eftersträfvade balansen mellan beskattning av vinster på aktier och på fastigheter inte ernås. Tvärtom uppkommer stora diskrepanser. De föreslagna reglerna med åtföljande skillnader mellan beskattningen av mark- och aktievinster kan — mot vad kommittén utifrån sina utgångspunkter trott sig förhindra — beräknas direkt inbjuda till skatteflyktstransaktioner.

Även *överståthållarämbetet* hyser sådana farhågor och anför.

I de fall då fastighetsöverlåtelse kommer att ske med kommuner som köpare och detta förväntas av kommittén i framtiden bli mera vanligt än tidigare, kan det befaras, att sådana nu nämnda transaktioner blir oftast förekommande. Om en fastighet ur kommunens synpunkt med hänsyn till bebyggelseplanering o. d. är synnerligen åtråvärd, lär den omständigheten, att fastigheten är »satt på aktier» ej komma att tillmätas särskild betydelse, framför allt beroende på att kommunen efter förvärvet av aktierna i fastighetsbolaget på enkelt sätt och givetvis utan skattepåföljder kan överföra fastigheten i direkt ägo.

Länsstyrelsen i Kristianstads län påpekar att kommittén inte berört frågan om försäljning av andelar i handelsbolag vilket uteslutande eller så gott som uteslutande äger och förvaltar fastighet. Det bör enligt länsstyrelsen övervägas om inte försäljning av sådan andel i vissa fall borde jämföras med direkt försäljning av fastighet. Överlåtelsen av handelsbolagsandelarna skulle i så fall inte bli föremål för aktievinstbeskattning.

Länsstyrelsen i Blekinge län betonar, att man inte bör driva samordningen med aktievinstbeskattningen så långt att även den skattepliktiga vinsten vid fastighetsförsäljning beräknas med utgångspunkt från försäljningspriset. Länsstyrelsen erinrar om att vid aktievinstbeskattningen införts en regel, som undantar mindre vinster från beskattning. Länsstyrelsen ifrågasätter, om inte för motsvarande fall av fastighetsförsäljningar en liknande undantagsregel bör införas. Förslagsvis skulle gränsen gå vid 5 000 kr.

Länsstyrelsen i Stockholms län erinrar om att aktier i bostadsaktiebolag och andelar i bostadsföreningar undantogs i den nya lagstiftningen rörande aktievinster och tillägger.

Frågan om ändrade realisationsvinstregler för andelar i bostadsrättsföreningar borde därför sammankopplas med frågan om beskattning av fastighetsvinster. Även om för närvarande genom den på flertalet orter gällande hyresregleringen och lagen om kontroll av upplåtelse och överlåtelse av bostadsrätt m. m. möjligheterna att ernå skattepliktiga vinster vid överlåtelse av dylika aktier och andelar är begränsade synes beskattningsfrågan böra omprövas i förevarande sammanhang. Om inte någon lagändring sker synes de äldre reglerna att försäljning är skattefri efter fem år fortfarande komma att gälla, vilket synes principiellt oriktigt vid införandet av en till tiden obunden beskattning av vinster vid fastighetsförsäljningar.

Sambandet med förmögenhetsbeskattningen

Familjeföretagens förening framhåller markvärdebeskattningens samband med förmögenhetsbeskattningen och anför.

Vid en bedömning av den aktuella skattens »storlek» bör icke bortses från att en fastighet, som innehafts flera år, många gånger varit belastad med en årlig förmögenhetsskatt. Därtill kommer att den under alla förhållanden varit belastad med den kommunala garantiskatten. Båda nu ifrågasvarande skatteformer bygger som bekant på principen, att skatt skall utgå, oavsett om objektet lämnat avkastning eller icke. Därmed följer att båda skatterna, särskilt då förmögenhetsskatten, enär denna icke är avdragbar vid inkomsttaxeringen, kan bli betydande. Om ett tomtområde inköpes för 100 000 kr., motsvarande taxeringsvärdet, och tio år senare försäljs för 200 000 kr., skall enligt de nya reglerna till beskattning upptagas 60 % av 20 000 kr. eller 12 000 kr. Genom att ifrågasvarande kapitalvinstskatt icke är samordnad med övriga kapitalvinstskatter, exempelvis av karaktär förmögenhetsskatt, blir skatteeffekten olika för en person utan förmögenhet och en person, som utöver ifrågasvarande fastighet har förmögenhet. Den senare kan — till skillnad från den förre — för ifrågasvarande fastighet under de tio åren ha haft utlägg i form av förmögenhetsskatt på 18 000 kr., d. v. s. ett

belopp som praktiskt taget absorberar hela den framräknade realisationsvinsten.

Skånes handelskammare framhåller, att hänsyn bör tas till den omständigheten, att den årliga förmögenhetsskatten innehåller ett moment av värdestegringskatt.

Vinstbeskattning oberoende av innehavstiden

Remissinstanserna delar allmänt kommitténs åsikt att en i tiden obunden realisationsvinstbeskattning är att föredra framför en förlängning av den nu gällande beskattningsperioden. *Näringslivets skattedelegation* har dock annan uppfattning. Delegationen anser att det från markpolitisk synpunkt sannolikt varit tillräckligt att som en första åtgärd föreslå en utsträckning av den nuvarande tidsperioden exempelvis till tjugufem år och att avvakta erfarenheterna av en sådan ändring, innan man tillgriper det från praktisk synpunkt mycket mer komplicerade systemet med en i tiden obegränsad beskattning. Inte ens mycket kapitalstarka personer torde enligt delegationen göra markspekulationer på så lång sikt.

Delegationen anser sig dock inte böra motsätta sig en evig beskattning av reella vinster på fastigheter. Förutsättningen härför är emellertid att beskattningen utformas så att skälig hänsyn tas till att värdestegring på fastigheter i allmänhet inte skall bli föremål för beskattning och att en begränsning görs till sådana fall, då fråga är om exceptionellt stora vinster i förhållande till ägarens kapital eller arbetsinsats. Enligt delegationens mening är det inte helt uteslutet att man i så fall i större omfattning än i dag med beskattningen kan träffa dem som haft ett spekulationssyfte antingen vid förvärvet eller genom att trots försämrade avkastningsförhållanden behålla fastigheten för att i stället tillgodogöra sig en större värdestegring under den närmaste framtiden. Delegationen tillägger.

Liksom man enligt gällande regler varit tvungen att bortse från att beskattningen kan drabba även den som helt saknat spekulationssyfte såväl vid inköpet som avyttringen skulle, under förutsättning att beskattningsreglerna utformas i enlighet med vad vi i fortsättningen kommer att yrka, kunna godtas att även sådana personer, vilka inte haft något spekulationssyfte, drabbas av en evig beskattning, nämligen om vinsten blivit exceptionellt stor. Från skatteförmågesynpunkt skulle en sådan regel snarast verka rimligare än den nuvarande.

Sveriges köpmannaförbund säger sig inte vara övertygat om att en i tiden obegränsad beskattning leder till större rörlighet på fastighetsmarknaden. Mycket talar enligt förbundet för att en begränsning av tiden till femton å tjugu år skulle få önskad verkan och samtidigt göra taxeringen enklare. Förbundet tillägger.

För denna lösning talar också det skälet, att en fastighetsägare som har en fastighet i tjugu år och därefter säljer den ytterst sällan gör detta i spekulationsssyfte. I regel ligger andra motiv bakom t. ex. ålder, sjukdom, avflyttning från orten, bostaden är för stor, sedan barnen flyttat hemifrån etc. En rörelsefastighet säljs ofta för att möjliggöra ett nybygge, som gör en rationellare drift möjlig. I sistnämnda fall är det riktigt, att ingen som helst utökning av tidsgränsen sker, m. a. o. att nuvarande tioårsgräns behålles. Ännu bättre vore att rörelseidkaren helt befrias från skatt, om han inom en kortare tid, exempelvis två år, investerar det frigjorda fastighetskapitalet i en annan fastighet, avsedd för rörelsen. Detsamma bör rimligen gälla även för jordbruk, för vilka kommittén föreslagit skattefrihet vid avyttring syftande till yttre rationalisering.

Från rättvisesynpunkt är det även enligt *riksskattenämndens* mening otillfredsställande att större reella vinster, som erhållits vid avyttring av mark, f. n. i stor utsträckning lämnas helt obeskattade, medan exempelvis arbetsinkomster beskattas fullt ut. Även från andra utgångspunkter ifrågasätter nämnden riktigheten av nuvarande ordning och erinrar om att innehavet av en fastighet i och för sig grundar en förvärvskälla. Med visst fog kan därför göras gällande, att inte bara inkomst, som härflyter ur denna förvärvskälla, utan också vinst vid avyttring av förvärvskällan som sådan skall vara skattepliktig. Nämnden anmärker att såsom vår skattelagstiftning numera är utformad den ursprungligen tämligen klart uppdragna gränsen mellan vinst på omsättningstillgångar och vinst på anläggningstillgångar inte längre upprätthålls med samma styrka. Enligt gällande rätt beskattas sålunda vid bokföringsmässig inkomstredovisning även genom värdeökning uppkommen vinst på sådana anläggningstillgångar som inventarier. Det kan göras gällande att praktiskt taget all vinst, som hänför sig till en förvärvsverksamhet, skattemässigt är att anse såsom ett led i denna verksamhet och att anledning till skillnad mellan inkomst i egentlig mening och kapitalförvärv knappast föreligger. Från teoretisk synpunkt synes därför numera kunna hävdas, att den särställning fast egendom intar i beskattningshänseende knappast är motiverad.

TCO delar kommitténs uppfattning, att markförvärv inte bör få utgöra en skattemässigt favoriserad form för enskild kapitalplacering, och anför.

Förslaget innebär i fråga om markinnehav på mellan två och åtta år en lättnad i förhållande till nuvarande bestämmelser, något som enligt TCO:s mening är välkommet, då det bidrar till att öka rörligheten på fastighetsmarknaden. Även arbetsmarknadens rörlighet torde för övrigt komma att underlättas härav. I fråga om de längre markinnehaven innebär förslaget en skärpning i förhållande till nuvarande bestämmelser. Beskattningen av värdestegringsvinster kommer enligt förslaget ändå att på många punkter bli väsentligt lindrigare än beskattningen av andra inkomster, såsom inkomst av tjänst eller rörelse eller aktievinster. Som skäl för att inte ytterligare skärpa realisationsvinstbeskattningen när det gäller fastigheter anför utredningen, att detta skulle kunna motverka utredningens markpolitiska syfte, nämligen att stimulera till ett ökat utbud av mark.

Av de skäl som anförts i betänkandet och med hänsyn till att en hårdare realisationsvinstbeskattning av egna hem skulle kunna verka hämmande även på den geografiska arbetsmarknadsrörligheten anser sig TCO kunna tillstyrka, att skatten får den utformning som kommittén föreslagit.

Svenska riksbanken ifrågasätter, om det finns verklig motivering för att utforma realisationsvinstskattebestämmelserna så generöst att ganska betydande skattefria vinstmarginaler i framtiden skulle komma att betraktas som helt naturliga och acceptabla vid allehanda fastighetsaffärer men tillägger, att de föreslagna reglerna dock kan anses medföra en prispress på marknaden. Om den nu föreslagna realisationsvinstbeskattningen ses i samband med den kommunala förköpsrätten och den föreslagna hembuds-rätten till kommunen kan nämligen antas att utbudet just till kommunerna av mark och saneringsfastigheter kan komma att öka.

Lantbrukets skattedelegation betonar, att vid en i tiden obegränsad realisationsvinstbeskattning inte kan ifrågakomma att någon del av sådana vinster som beror på penningvärdeförändring skall träffas av beskattning. Delegationen anför.

I den mån vinsten är större än penningvärdeförsämringen under innehavstiden föreligger en reell vinst som i och för sig medför skatteförmåga. Fastighet anskaffas emellertid i allmänhet inte med tanke på en eventuell vinst vid avyttringen i framtiden utan huvudsyftet med förvärvet är att få ett för driften nödvändigt produktionsmedel. En avyttring av sådan fastighet utgör i första hand en kapitalomsättning varpå uppkommande vinst traditionellt hänförs till kapitalvinst. Värdet på dessa fastigheter är avhängigt av den på fastigheten bedrivna verksamhetens lönsamhet och har oftast inte inslag av andra förräntningsvärden. Då avkastningen är föremål för årlig beskattning, är skattekravet på fastighetens med avkastningen sammanhängande värdeökning inte starkt om ens befintligt.

Beskattning vid korttidsinnehav

I flera yttranden understryks att den från markpolitisk synpunkt största vinsten med förslaget är att den nuvarande stränga beskattningen av realisationsvinster på fastigheter som innehafts sju år, med successiv avtrappning de följande tre åren, uppmjukats genom att innehavstiden för full skatt nedsatts till två år. I regel godtar remissinstanserna kommitténs förslag att hela vinsten beskattas vid avyttring inom två år. *Riksskatte-nämnden* anser det dock uppenbart, att en dylik regel i och för sig kan verka utbudshämmande. Härtill kommer att perioden är så kort, att den föreslagna beskattningsregeln torde komma att sakna all praktisk betydelse.

Beskattning vid längre tids innehav

Remissinstanserna har i regel godtagit att den skattepliktiga vinsten efter tvåårsperioden skall utgöra 60 % av den framräknade realisationsvinsten.

Sålunda finner t. ex. *lantbrukets skattedelegation* och *Sveriges skogsägares riksförbund* den av kommittén föreslagna nivån väl avvägd med hänsyn till de markpolitiska aspekter som bör läggas på bedömningen. En högre nivå skulle däremot enligt dessa instansers mening otvivelaktigt få allvarliga återverkningar på markutbudet.

LO framhåller att det kan råda delade meningar om vad som skall betraktas som »små och måttliga vinster» i samband med fastighetsförsäljningar men det synes LO som om de obeskattade vinster som skulle uppstå vid genomförandet av utredningens förslag går utöver den ramen. LO anser, att man vid bedömningen därav måste ta hänsyn även till att ägaren haft avkastning av fastigheten under den tid den innehafts. LO tillägger.

LO vill därför föreslå, att vinsten framräknas genom att ett visst belopp får läggas till inköpspriset för varje år fastigheten innehafts. Beloppet bör fastställas till 5 000 kr. och vara lika för alla fastigheter. Därigenom skulle syftet att inte belasta taxeringsmyndigheterna med många ärenden uppnås. Under den förutsättningen kan LO acceptera att endast 60 % av den på det sättet framräknade vinsten upptas till beskattning.

För en sänkning av den skattepliktiga vinstandelen uttalar sig *näringslivets skattedelegation* som föreslår 50 % med hänsyn till att vinsten beskattas inom ramen för den vanliga inkomstbeskattningen. I samma riktning går *Skånes handelskammars* yttrande. Handelskammaren anser att det föreslagna procenttalet kommer att motverka det markpolitiska syftet.

Å andra sidan yrkas höjning av procenttalet från en del håll. Sålunda ifrågasätter *Skånes kommunalförbund* om man inte skulle få gynnsammare verkningar på marknadsprisutvecklingen genom en skärpning av reglerna t. ex. därhän att inte 60 % utan 70 eller 75 % av vinsten vid fastighetsförsäljning skall utgöra skattepliktig intäkt och att reduktionen av vinsten görs ej med 6 % utan med endast 4 % av anskaffningskostnaden för varje helt år som fastigheten innehafts. Förbundet anser att en sådan skärpning åtminstone bör komma till övervägande vid den fortsatta behandlingen av utredningens förslag.

Hiresgästernas riksförbund säger sig dela kommitténs mening att beskattningen inte skall vara så lindrig att spekulationskapital i konkurrens med kommuner och byggherrar lockas till fastighetsmarknaden men tillägger.

Bortsett från förslaget om att fastighet som innehafts under kortare tid än två år, där hela vinsten beskattas, menar kommittén att 60 % av vinsten skall beskattas som inkomst. Dessförinnan skall ändock skillnaden mellan inköpspris och försäljningspris ha reglerats så att avkastning från i fas-

tigheten insatt kapital erhållits. Förbundet ifrågasätter om inte utredarna frånfallit sin tankegång om att försöka styra bort spekulationskapital från fastighetsmarknaden. I likhet med de regler, som är gällande för all övrig inkomstbeskattning, måste enligt förbundet den vid försäljningen uppkomna vinsten bli föremål för beskattning i sin helhet. Först då blir kapitalplacering i fastigheter i huvudsak jämförlig med annan placering.

Även *Svenska byggnadsarbetareförbundet* förordar en allmän skärpning av den föreslagna realisationsvinstbeskattningen, dels genom en höjning av beskattningsprocenten, dels genom en sänkning eller eventuellt ett slopande av den föreslagna avdragsrätten på 6 %.

Länsstyrelsen i Värmlands län framhåller att kommittén vid avvägning av beskattningens höjd lämnat företräde för intresset att begränsa prisstegringen på mark. Men det bör enligt länsstyrelsens mening beaktas, att ett lågt skatteuttag inte självfallet medför låga priser på mark. Eftersom skatte-tänkande i mycket stor utsträckning synes vara avgörande vid valet mellan olika investeringsalternativ, kan det förutses att just den jämförelsevis låga beskattningen medför att penningplacering i fast egendom kommer att föredras med en icke önskvärd fastlåsnings effekt på fastighetsmarknaden som följd. Det kan därför enligt länsstyrelsens mening ifrågasättas om inte procentsatsen vid fastställandet av beskattningsunderlaget blivit väl låg.

Beskattning med fixerad skattesats

Några remissinstanser ifrågasätter om inte en fristående, proportionell s. k. flat-rate-beskattning av realisationsvinster på fastigheter skulle tillgodose den av kommittén angivna markpolitiska målsättningen bättre, samtidigt som man därigenom skulle i huvudsak undslippa skatteflyktstransaktioner på detta område.

Riksskattenämnden erinrar om att den nuvarande progressiva beskattningen i princip syftar till att träffa inkomster, som hänför sig till ett och samma beskattningsår. Det ligger därför i sakens natur att det progressiva beskattningssystemet får en särskilt ogynnsam effekt i fråga om markvinst, som successivt uppkommit under en följd av år och kanske under flera ägares innehavstid. Nämnden befarar därför att en beskattning av markvinster inom det nuvarande beskattningssystemets ram alltid i viss mån blir utbudshämmande och under alla förhållanden kommer att vara behäftad med den nackdelen, att de skattskyldiga föranleds att av skattekäl vidta civilrättsligt oantastbara transaktioner i syfte att så långt möjligt undgå den progressiva beskattningens nackdelar. Nämnden finner det vara en brist i utredningen att inte en flat-rate-beskattning närmare prövats. Inom ramen för en sådan beskattningsform torde enligt nämnden beskattningen av aktievinster och markvärdevinster kunna samordnas bättre än vad som synes möjligt inom ramen för den av kommittén föreslagna lösningen.

Liknande synpunkter anförs av bl. a. *länsstyrelserna i Stockholms och Jämtlands län, Svenska byggnadsentreprenörföreningen och Familjeföretagens förening.*

Även *näringslivets skattedelegation* anser att en evig kapitalvinstbeskattning av fastigheter bör utformas som en särskild proportionell skatt och anför bl. a.

I de länder, i vilka en kapitalvinstbeskattning på fastigheter förekommer, har också denna teknik använts. De invändningar kommittén sökt framleta mot en särskild vinstbeskattning har inte övertygat oss om riktigheten i dess uppfattning. Så nära samband med beskattningen av tomtrörelse och annan yrkesmässig fastighetshandel har inte beskattningen av realisationsvinster på fastigheter att detta hindrar en särskild vinstbeskattning. Intet hindrar, att den vinst, som skall läggas till grund för en sådan proportionell beskattning, beräknas på sätt kommittén föreslagit, dvs. upptas till skillnaden mellan försäljningssumman och en med procentuellt tillägg och 2 000-kronorstillägg förhöjd anskaffningskostnad.

Enligt delegationen kan det ibland inträffa, särskilt om den skattepliktiga vinsten är beloppsmässigt förhållandevis liten, att en beskattning enligt de vanliga inkomstskattereglerna skulle bli lindrigare än en beskattning enligt den särskilda proportionella skattesatsen. Så kan exempelvis bli fallet om säljaren inte har andra inkomster eller betalar statlig inkomstskatt efter den förhållandevis låga skattesats, som gäller för vissa juridiska personer. Det bör enligt delegationen också observeras att vissa subjekt är helt fria från realisationsvinstbeskattning enligt 53 § KL. Det kan vidare inträffa att den skattskyldige har möjlighet att kvitta realisationsvinsten mot avdragsgill realisationsförlust.

Av nu angivna skäl bör, enligt delegationens mening, valfrihet föreligga för den skattskyldige. För den som så yrkar bör beskattningen ske med tillämpning av den proportionella skattesatsen.

Procenttillägget

Utredningens förslag, att till erlagd köpeskilling skall läggas ett belopp motsvarande 6 % av densamma, har föranlett erinringar i många remissyttranden.

Ett stort antal remissinstanser, bl. a. *näringslivets och lantbrukets skattedelegationer, Svensk industriförening, Sveriges fastighetsägareförbund, Skånes handelskammare, handelskammaren i Gävle, överlantmätaren i Malmöhus län, Sveriges skogsägareföreningars riksförbund, Sveriges arbetsledareförbund, Familjeföretagens förening* samt *flera länsstyrelser* framhåller, att procenttillägget bör beräknas enligt ränta på räntapincipen. Några *länsstyrelser* betonar att om man har en fast procentsats så måste denna omprövas efter viss tid eller eventuellt fastställas av riksskattenämnden för förslagsvis varje femårsperiod.

Länsstyrelsen i Västmanlands län anser det däremot vara en fördel att »inflationsavdraget» blir relativt mindre för varje år. I vissa fall kan detta förhållande bli ett incitament till fastighetsförsäljning, vilket innebär ökat utbud och lägre markpriser.

Riksskattenämnden konstaterar, att förslaget innebär en överkompensation i fråga om korta fastighetsinnehav eller i början av en innehavstid men en underkompensation vid längre tids innehav. Om penningvärdeförändringen strikt skulle beaktas borde räntesatsen vara lägre men beräkningen ske med ränta på ränta. Med hänsyn till de tekniska svårigheter som skulle vara förenade med ett sådant system anser nämnden dock att den av kommittén förordade schablonen är att föredra. *Länsstyrelserna i Kronobergs, Göteborgs och Bohus, Värmlands och Gävleborgs län* framför liknande tankegångar.

Lantbruksstyrelsen anser att en betydande nackdel med ett tillägg efter metoden ränta på ränta synes vara att de säljare som kan styrka anskaffningskostnaden långt tillbaka i tiden får ett orimligt stort tillägg både absolut sett och i förhållande till säljare som saknar denna möjlighet. Styrelsen finner sig med hänsyn härtill kunna tillstyrka utredningens förslag.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län konstaterar att, om fastighetsvärdena efter sjuutton år antas ha stigit från 100 till 200 och den allmänna inflationen är 3 % vid denna senare tid, ett avdrag på 6 % av ingångsvärdet då endast skulle motsvara inflationen. Länsstyrelsen anför.

Trots angivna förhållande kan likväl ifrågasättas om icke det av kommittén föreslagna avdraget på 6 % per år är väl högt, framför allt med hänsyn till den av kommittén föreslagna alternativa möjligheten att som förvärvsvärde få räkna 150 % av ett tjuguarigt taxeringsvärde. I vad mån utbudsresonemanget likväl talar för ett så högt avdrag som 6 % har länsstyrelsen icke kunnat klart framläsa av kommittébetänkandet. Kommittén antyder att lagstiftningen till att börja med är avsedd att utgöra en försökslagstiftning. Länsstyrelsen vill ifrågasätta om avdraget för penningvärdets fall inte under försökstiden av försiktighetsskäl borde räknas till lägre belopp än 6 %. Skulle det i en framtid visa sig att penningvärdeförsämringen fortsätter i accelererad takt kan det bli aktuellt att då ompröva procentsatsen.

Sveriges Köpmannaförbund framhåller, att om den årliga inflationen är 4 % så betyder detta, att en fastighet med ett värde av 100 000 kr. efter tjugu år och bortsett från andra inverkanse faktorer skulle ha ett värde av något över 219 000 kr., dvs. ett värde som motsvarar ingångsvärdet + 6 % på detta under tjugu år. Efter tjugu år går inflationen snabbare än 6-procentsavdraget. Även det fasta avdraget 2 000 kr. per år urholkas kraftigt av penningvärdeförsämringen. Det sagda talar enligt förbundets mening för att en tidsgräns rimligen bör sättas vid högst tjugu år med bibehållande av 6 % avdrag per år jämte det fasta beloppet 2 000 kr. per år. Efter tjugu års innehav bör försäljningsvinsten vara skattefri.

Näringslivets skattedelegation framhåller, att en följd av att det årliga procenttillägget är fast och inte stiger med ränta på ränta kan bli att en del fastighetsägare — i synnerhet de som inte hotas av kommunal förköpsrätt — kommer att byta fastighet ofta eller genomföra sådana transaktioner att de alltid har ett relativt aktuellt och högt inköpsvärde som bas för det årliga tillägget. Detta innebär givetvis i sig självt ett olyckligt inslag i fastighetsmarknaden. Delegationen tillägger.

Om anledningen till konstruktionen med en i tiden progressiv beskattning varit ett önskemål från kommitténs sida att härigenom öka utbudsbenägenheten måste framhållas att den utbudshöjande effekten torde komma att bli ringa. Kommittén själv har inte kommenterat konstruktionen och några bärande skäl för densamma föreligger inte. Tvärtom kan, som visats, starka skäl åberopas mot en sådan konstruktion. Det är därför rimligt att det procentuella tillägget uppräknas med ränta på ränta. Om så sker, skulle en något lägre procentsats — förslagsvis 5 % — te sig acceptabel.

När det gäller aktiebolag föreligger enligt *länsstyrelsen i Malmöhus län* stor risk för att de avsedda verkningarna av den föreslagna konstruktionen av det procentuella tillägget kan komma att kringgå genom serier av försäljningar mellan närstående bolag och deras ägare. Försök att hindra transaktioner av dessa slag genom speciella regler torde innebära risk för att lagstiftningen blir alltför invecklad och dess efterlevnad svårkontrollerbar anser länsstyrelsen.

Lantbrukets skattedelegation anför.

Att bedöma upprepade ägareskiften inom en familj eller annan intressekrets som skatteflyktsåtgärd torde i och för sig vara olämpligt, eftersom sådana ägarebyten kan ha en annan bakgrund än skatteskal. I stället bör beskattningsreglerna få sådan utformning att nyssnämnda effekter inte uppstår. Detta synes enklast kunna uppnås genom att uppräkningsregeln konstrueras som en ränta på ränta-beräkning. Procentsatsen bör därvid sättas till fem om tillägget i enlighet med kommitténs motivering också skall innefatta en marginal för små och måttliga försäljningsvinster.

Konjunkturinstitutet anser det riktigare att ersätta det årliga avdraget i form av 6 % på det historiskt bestämda inköpspriset med en indexreglering så att anskaffningskostnaden, värderad i löpande priser, beskattningsmässigt får dras av vid försäljning. Konsumtionsprisindex eller något speciellt markprisindex torde kunna tjäna som underlag för denna automatik. De i utredningens bilagor redovisade specialstudierna antyder enligt institutets mening att det finns goda förutsättningar för beräkningar av dylika index även med geografisk fördelning.

Sveriges villaägareförbund och *länsstyrelsen i Blekinge län* förordar lika så någon form av indexförfarande.

Svenska byggnadsarbetareförbundet, å andra sidan, understryker att det är en ny princip att vid beskattningen ge kompensation för penningvärdeförändringen, vilket rimligtvis bör medföra konsekvenser i andra samman-

hang. Det kan enligt förbundet starkt ifrågasättas om man över huvud taget skall ge utrymme för skattefria »små eller måttliga reella försäljningsvinster».

LO framhåller att det kan råda delade meningar om vad som skall betraktas som »små och måttliga vinster» i samband med fastighetsförsäljningar, men det synes LO som om de obeskattade vinster som skulle uppstå vid genomförande av utredningens förslag går utöver den ramen.

En minoritet i kammarrätten ifrågasätter om inte anskaffningskostnaden för fastighet bör räknas ned vid procentberäkningen med åtnjutna värdeminskningsavdrag för skog och substansminskning, eftersom motsvarande kapital frigjorts.

2 000 kronorstillägget

Det av utredningen föreslagna 2 000 kr.-tillägget har i regel i princip godtagits av remissinstanserna. Mot utformningen av bestämmelserna har dock erinringar gjorts i flera yttranden.

Kammarrätten framhåller, att vid försäljning av egna hem och liknande fastigheter mycket betydande vinster ofta framkommer och detta även om penningvärdeförändringen beaktas. Kammarrätten kan därför inte godta kommitténs ståndpunkt, att det saknas anledning föreslå skärpning av beskattningen på små och måttliga vinster vid försäljning av egna hem o. d. endast därför att en sådan åtgärd inte skulle få markpolitisk betydelse. Kammarrätten tillägger.

En annan sak är att kammarrätten är helt ense med kommittén om önskvärdheten av att skatteläget förbättras för egnahemsägare och liknande, som av nödtvång säljer sina fastigheter för att skaffa sig nya. Men en förutsättning bör vara att sådana effekter nås som ett resultat av ett på principen om likformig och rättvis beskattning grundat regelsystem. Kammarrätten känner sig inte övertygad om att förslaget fyller detta krav.

I flera yttranden noteras med särskild tillfredsställelse de gynnsamma verkningar, som ett genomförande av förslaget regelmässigt kan få för ägare av egna hem vid försäljning av fastigheten inom tio år efter förvärvet.

Kooperativa förbundet konstaterar att kommittén med avdragsbeloppet på 2 000 kr. per år förmenar sig ha löst problemet med den ofta enligt nuvarande regler förekommande realisationsvinstbeskattningen av egnahemsägare, som i samband med byte av anställning nödgas försälja sin bostadsfastighet och som, utan att hänsyn härtill tas vid beskattningen, förvärvat liknande fastighet på den nya orten. Förbundet ifrågasätter emellertid om icke någon bestämmelse borde införas, som generellt befriar från beskattning i dessa och därmed jämförliga fall, och tillfogar.

Förslagsvis skulle denna regel kunna utformas så att eventuellt eljest uppkommande beskattning skall undanröjas, därest skattskyldig i samband med byte av anställningsort, inträde i pensionsålder eller liknande försäljer

en- eller tvåfamiljsfastighet, som använts som egen bostad, och därefter senast inom viss tid, två å tre år, anskaffar liknande bostadsfastighet. Är den nyanskaffade fastigheten avsevärt mindre bör måhända hänsyn härtill tagas så att endast en proportionsvis reducerad skattebefrielse erhålles.

Konjunkturinstitutet ställer frågan varför och i vilken utsträckning föråmner vid försäljning av egna hem bör ges. Institutet anför.

Det är dock ett välkänt faktum att i de flesta fall innehavet av ett egna hem bl. a. beroende på beskattningens utformning representerar ett betydande privilegium i fråga om effektiva hyror jämfört med beboendet av en vanlig hyreslägenhet. Konsekvenserna härav för inkomst- och förmögenhetsfördelningen bör beaktas vid fastställandet av nivån för de skatteavdrag kommittén nu föreslår. För själva markfrågan har avvägningen dessutom central betydelse eftersom efterfrågan på mark och priset härpå blir beroende av de relativa fördelarna med egna hemsinnehav. Det kan visserligen i och för sig finnas goda skäl för att öka enfamiljshusens andel i totalbygandet men då skall dessa skäl explicit diskuteras — och man skall också fråga sig om det inte finns bättre möjligheter än via skatteprivilegiering att främja en sådan utveckling.

Näringslivets skattedelegation anser, att de olägenheter som uppkommer för en villaägare som tvingas flytta från en ort och där sälja sin bostad för att i stället köpa en villa på en ny bostadsort inte helt undanröjs genom förslaget. Risk kommer också att föreligga, om det framlagda förslaget genomförs, att företag som vill flytta från de centrala delarna i en större stad till en mindre ort kommer att bli beskattade för en del av den vinst de gör på fastighetsförsäljningen. Detta skulle kunna leda till ett minskat intresse för sådana förflyttningar, till men bl. a. för lokaliserings- och rationaliseringssträvandena. Liknande problem kan uppkomma då en jordbrukare säljer sin fastighet för att i stället anskaffa en annan fastighet. För att underlätta reinvestering kan enligt delegationen följande system användas.

Vid överlåtelse av fastighet som innehafvs mer än två år bör den skattskyldige få njuta uppskov med beskattningen under tre år för att förvärva annan fastighet. Använder han hela försäljningssumman till att inköpa ny fastighet skall någon beskattning inte inträda, vilket är helt naturligt eftersom någon definitiv vinst inte inträtt på hans engagemang. Såsom anskaffningskostnad för den nya fastigheten bör han uppta ett belopp, som motsvarar vad anskaffningskostnaden för den gamla fastigheten bort upptagas till vid överlåtelsen. Köper han en mindre fastighet bör vinsten proportionsvis sänkas men också anskaffningskostnaden för den nya fastigheten reduceras med anskaffningskostnaden för den försålda egendomen. Riktigast vore naturligtvis att betrakta sådan nyförvärvad fastighet såsom innehavd under två år men om detta anses alltför komplicerat från kontrollsynpunkt kan ny realisationsvinsttid börja löpa.

Då det gäller rörelseidkare och jordbrukare bör enligt delegationens mening möjlighet finnas att uppskjuta beskattningen också för att utnyttja medlen inom viss tid till anskaffning av maskiner och andra anläggningstillgångar. Den skattepliktiga vinsten bör få utnyttjas för omedelbar avskrivning av de nyinköpta anläggningstillgångarna.

Liknande synpunkter anförs av bl. a. *Svenska byggnadsentreprenörför-
eningen* och *länsstyrelsen i Östergötlands län*.

Riksskattenämnden konstaterar, att kommittén motiverat 2 000 kr.-tilläg-
get med att skattskyldiga och taxeringsmyndigheter inte skall betungas med
taxering av vinster på egnahem och andra småfastigheter. Nämnden finner
motiveringen i och för sig godtagbar. Tillägget bör emellertid enligt nämnden
begränsas till en- och tvåfamiljsfastigheter. Ett sådant tillägg är där-
emot enligt nämnden inte motiverat när det gäller jordbruksfastigheter och
obebyggd tomtmark. Här är den föreslagna 60-procentregeln så pass fördel-
aktig att man enligt nämndens mening inte bör komplicera förfarandet genom
att tillämpa 2 000 kr.-tillägget. Nämnden anför.

Kommitténs förslag innebär också att 2 000 kr.-tillägget får åtnjutas för
varje inköpt fastighetskomplex, fastighet eller fastighetsdel. Delas egendom
skall enligt kommitténs förslag den på hela egendomen beräknade anskaff-
ningskostnaden jämte tillägget proportioneras mellan respektive delar. På
motsvarande sätt skall en proportionering ske vid framtida delförsäljning-
ar. Det synes riksskattenämnden uppenbart, att en dylik beskattningsregel
kommer att bli svårtillämpad. Även detta talar för att 2 000 kr.-tillägget be-
gränsas till att gälla för en- och tvåfamiljsfastigheter, där regelmässigt inga
komplikationer skulle inträffa.

Nämnden ifrågasätter därjämte, om icke det system som kommittén före-
slagit med årliga tillägg på 2 000 kr. kommer att få till följd av skatteskö-
l betingade transaktioner mellan exempelvis närstående personer. Formellt
innebär den av kommittén föreslagna regeln, att en person kan avyttra sin
egendom till en och samme köpare men göra det i olika omgångar och med
skilda köpebrev, därvid köparen äger vid realisationsvinstbeskattningen till-
godoräkna sig — förutom köpeskillingen för varje del — det på resp. del-
köp belöpande årliga 2 000 kr.-tillägget.

Vissa *länsstyrelser* ställer sig också kritiska mot förslaget i denna del.
Så t. ex. framhåller *länsstyrelsen i Värmlands län* bl. a.

Betänkligheterna skulle i huvudsak bortfalla, om rätten till 2 000 kr.-av-
draget begränsades till fastighet, som är bebyggd vid försäljningstillfället,
och endast fick tillgodoräknas för det antal år som fastigheten i fråga varit
bebyggd. Härigenom skulle syftet med avdraget, nämligen att inte betunga
skattskyldiga och myndigheter med taxering av vinster på egnahem och
andra småfastigheter uppnås samtidigt som möjligheterna till kringgående
av beskattningen vid bl. a. tomtrörelse skulle till väsentlig del elimineras.
Vidare skulle problemen med proportionering av avdraget vid delförsälj-
ning av fastighet oftast bortfalla, eftersom, då en markägare försäljer ensta-
ka tomter eller större tomtområden, stamfastigheten vanligen är bebyggd
under det att de frånsålda områdena mera sällan är bebyggda. Förslaget
innebär att försäljning av obebyggd mark skulle beskattas något hårdare
än försäljning av bebyggd, men detta synes ligga väl i linje med syftet att
beskattningen skall träffa markvinster.

Länsstyrelsen i Malmöhus län, *Svenska sparbanksföreningen* och *För-
eningen Sveriges taxeringsrevisorer* framhåller, att det förtjänar att när-

mare undersökas om inte 2 000 kr.-tillägget kunde knytas enbart till bostadsbyggnad som sådan med bortseende från marken.

Åtskilliga *länsstyrelser* anser det oklart om de föreslagna bestämmelserna skall tolkas så att man för en och samma fastighet eller ett och samma fastighetskomplex får åtnjuta lika många 2 000 kr.-avdrag som antalet köp som ligger till grund för förvärvet, t. ex. då en delägare i dödsbo genom skilda köp förvärvar de övriga delägarnas andelar i fastighet, eller om 2 000 kr.-avdraget skall beräknas efter annan grund. *Länsstyrelsen i Gotlands län* tillägger.

Icke heller synes det klarlagt om *en* realisationsvinstberäkning skall göras för varje inköpt fastighetsdel eller fastighet även om fastighetsdelarna sedermera kommit att ingå i en fastighet i en och samma ägares hand respektive fastigheterna i ett sambrukat fastighetskomplex. Frågan har reell betydelse t. ex. om realisationsförlust uppstått vid försäljning av en fastighetsdel som förvärvats genom särskilt köp. Om den tolkningen är den rätta att 2 000 kr.-avdraget skall följa varje särskilt köp kan detta inbjuda till helt onödiga uppdelningar av ett fastighetsförvärv genom skilda köpeavtal.

Länsstyrelsen i Kristianstads län framhåller att, om en person successivt inköper flera delägares andelar i en fastighet eller om make säljer tomter en efter en till andra maken eller till ett för ändamålet bildat fåmansbolag synes med den föreslagna bestämmelsen förvärvaren kunna hävda att han äger tillgodoföra sig 2 000 kr. årligen för varje sådant köp.

Näringslivets skattedelegation konstaterar, att om tillägget, såsom enligt kommitténs förslag, skall beräknas för varje inköpt fastighetskomplex, fastighet eller fastighetsdel, det får en mycket egendomlig verkan.

Om exempelvis ett företag inköpt ett fastighetskomplex omfattande tio skogsfastigheter av normalstorlek skulle det få tillägg till anskaffningskostnaden med endast 2 000 kr. per år medan däremot, om företaget köpt de tio fastigheterna vid olika tidpunkter, tillägget vid en gemensam försäljning skulle bli 20 000 kr. för år. För att inte alltför mycket komplicera bestämmelserna och då tillägget synes erforderligt för att undanta smärre reella vinster vid försäljning även av små fastigheter bör tillägget — vilket också lagtexten synes antyda — få beräknas för varje i ett fastighetskomplex ingående fastighet.

Förslag av liknande innebörd framförs av *lantbrukets skattedelegation* och *Sveriges skogsägareföreningars riksförbund*.

Folksam anser att regeln lämpligen kan utformas så, att en fastighetsägare får åtnjuta avdrag med endast 2 000 kr. oberoende av hur många fastigheter han äger. Detta avdrag kan sedan proportioneras mellan de olika fastigheterna. Vissa kontrollsvårigheter kan därvid uppkomma. Förefintliga deklara-tionsuppgifter torde dock enligt *Folksams* mening reducera dessa svårigheter.

Konjunkturinstitutet anser, att även schablonavdraget bör indexregleras varvid ingångsvärdet tilltas så att det bestånd av mindre fastigheter, som

kommittén inte anser bör drabbas, garanteras att falla utanför den nya beskattningens tillämpningsområde.

Proportionering av anskaffningskostnad m. m.

Frågan hur proportioneringen skall ske av anskaffningskostnaden jämte tillägg mellan försäld del och den del ägaren behåller berörs i vissa yttranden. Sålunda anför *länsstyrelsen i Gotlands län*.

En proportionering i förhållande till de i kronor räknat nedlagda kostnaderna på varje fastighetsdel torde icke alltid bli rättvis om olika delar av fastigheten förvärvats under tider med olika penningvärde. Om ett fastighetskomplex förvärvats genom flera köp under skilda tider och försäljningar sedan skett av vissa delar av komplexet, torde en någorlunda säker proportionering i vissa fall vara praktiskt taget omöjlig att utföra.

Överlantmätaren i Östergötlands län framhåller, att proportioneringen inte kan ske direkt efter areal. Hänsyn får tas även till bl. a. befintlig bebyggelse, markens värde från bebyggelsesynpunkt samt ofta även till markområdenas olika värde från jord- och skogssynpunkt m. m.

Stora svårigheter uppkommer också då alternativregeln med taxeringsvärdet som grund skall tillämpas, påpekar *länsstyrelsen i Malmöhus län*. Delar av fastigheter och fastighetskomplex kan vid den aktuella fastighetstaxeringen ha ingått i annan taxeringsenhet. Härtill kommer att taxeringslängderna ibland kan vara ofullständiga eller rent av felaktiga. Svårigheterna blir inte mindre av att stora förändringar har skett under mellanområdenas olika värde från jord- och skogsbrukssynpunkt m. m.

Utredningen i taxeringsärende skulle enligt *länsstyrelsen i Södermanlands län* underlättas betydligt om man vid beräkning av ingångsvärdet på avyttrade fastighetsdelar, vilka förvärvats vid olika tidpunkter, fick utgå från kalenderår vid avdragsberäkningen — utan hänsyn till dagen — i stället för »helt år».

Länsstyrelsen i Västernorrlands län framhåller, att den avgjort största utvidgningen av beskattningsområdet gäller avyttringar och upplåtelse av fastighetsdelar. I alla dessa fall kompliceras beräkningarna av den proportionering av ingångsvärdet, som måste äga rum. Framför allt i upplåtelsefallen kommer man att ställas inför betydande svårigheter. Länsstyrelsen tänker dels på de rena upplåtelsefallen (vägrätt, kraftledningsservitut, vattenregleringar m. m.) dels på de rikligt förekommande engångsersättningarna för skada på fastighet (förlorat fiske, försvårad brukning, fördyrad averkning m. m.). Enligt erfarenheterna i länet är antalet sådana fall överväldigande stort. Med nuvarande skattelagstiftning har det varit möjligt att helt bortse från sådana upplåtelse och ersättningar. Förslaget synes länsstyrelsen framtvinga inte bara synnerligen tyngande utredningar i dessa fall utan även en utvidgad uppgiftsskyldighet. Att proportioneringen av ingångsvärdet därvid kommer att vålla betydande svårigheter och ett otal skattetvister ligger i sakens natur. Enligt anvisning-

arna till 35 § KL punkt 4 måste man nämligen bedöma storleken av den upplåtna delen av fastigheten efter ersättnings storlek i förhållande till fastighetens hela värde vid upplåtelsen. Som exempel på att taxeringsvärdena därvid är en dålig mätare nämner länsstyrelsen att ersättningarna för förlorat fiske i samband med utbyggnaden av Bergeforsens kraftverk i Indalsälven i många fall översteg fastigheternas hela taxeringsvärde. Vidare hade ersättningar i flertalet fall tidigare utgått på grund av markskador o. d. i samband med uppämningen. Det är f. ö. ingen ovanlig företeelse att flera skilda upplåtelse under årens lopp sker från en och samma fastighet, varför man torde bli tvingad följa upp att inte ingångsvärdet blir avdraget flera gånger. Frågan är alltså, om inte ett genomförande av förslaget påkallar att en liggare förs över delupplåtelse och delavyttringar. Sådana upplåtelseersättningar, som uppburits före den tilltänkta lagstiftningens ikraftträdande, torde bli nära nog omöjliga att rekonstruera. En översyn med hänsyn till de praktiska frågorna vid tillämpning av de föreslagna nya reglerna är enligt länsstyrelsens mening nödvändig.

Värdeminskingsavdrag i allmänhet

Kommitténs förslag, att endast de värdeminskingsavdrag, som åtnjutits under de tio senast förflutna åren, skall medräknas vid vinstberäkningen, har föranlett erinringar i några remissyttranden. Frågan om värdeminskingsavdrag för skog behandlas i det följande under rubriken »Skogsfastighet».

Riksskattenämnden konstaterar, att det i det praktiska taxeringsarbetet visat sig vara besvärligt och tidsödande att utreda storleken av tidigare åtnjutna värdeminskingsavdrag. Med hänsyn till att realisationsvinstbeskattning vid avyttring av fastighet enligt gällande regler är tämligen sparsamt förekommande, har problemen dock varit begränsade och nödortfigt kunnat bemästras. Om kommitténs förslag om en till tiden obunden realisationsvinstbeskattning av fastigheter genomförs, får självfallet dessa problem en helt annan tyngd. Även om beräkningen av åtnjutna värdeminskingsavdrag begränsas till de tio senast förflutna åren, kommer enligt nämndens mening dylika utredningar att väsentligt belasta taxeringsarbetet. Med hänsyn härtill och då den föreslagna realisationsvinstbeskattningen i viss mån har karaktär av schablon, ifrågasätter nämnden, om inte tillägget för värdeminskingsavdrag kan lösas genom en schablonregel. Nämnden tillägger.

Riksskattenämnden vill understryka, att den nu uttalade uppfattningen bör ses mot bakgrunden av gällande restriktiva praxis i fråga om avdrag för värdeminskning å byggnad. Skulle värdeminskingsavdragen för byggnad genom ändrad lagstiftning eller praxis komma att avsevärt överstiga vad som för närvarande är fallet, måste enligt riksskattenämndens mening även återvunna värdeminskingsavdrag beaktas vid realisationsvinstberäkningen.

Liknande synpunkter anförs av bl. a. *överståthållarämbetet* samt *länsstyrelserna i Kronobergs och Malmöhus län* som ifrågasätter, om man inte

helt kan bortse från värdeminskingsavdrag för byggnader — i vart fall såvida det inte är fråga om utrangeringsavdrag av olika slag — vid en så grovt schabloniserad taxering som den föreslagna. *Länsstyrelsen i Malmöhus län* framhåller dock att uppgift om åtnjutna värdeminskingsavdrag lätt kan erhållas i vissa fall.

I den mån tillförlitliga uppgifter finns att tillgå om åtnjutna värdeminskingsavdrag bör enligt *länsstyrelsen i Örebro län* tillägg göras för summan av dessa. I övriga fall bör tillägget beräknas efter någon schablon för hela innehavstiden och inte enbart för de senaste tio åren. Liknande synpunkter anförs av *Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer*.

Näringslivets skattedelegation framhåller, att den av kommittén föreslagna regeln omfattar värdeminskingsavdrag även på sådana maskiner och inventarier i fastigheter, vilka brukar avskrivas efter en högre procentsats än byggnaden i övrigt. Tillräcklig anledning att medräkna även värdeminskingsavdrag på sådana tillgångar torde dock enligt delegationen knappast föreligga. Man skulle då t. ex. ställas inför problemet hur man skall förfara med maskiner o. d. som över huvud taget inte längre finns kvar utan utrangerats. Vidare skulle man få en olika behandling av fastigheter beroende på om avdrag åtnjuts för ersättningsanskaffning eller om tekniken med värdeminskingsavdrag används. Delegationen föreslår att den ifrågasatta regeln — om den med nuvarande låga värdeminskingsavdrag över huvud taget anses erforderlig — begränsas till att avse värdeminskingsavdrag för själva byggnaden.

Även *Svenska byggnadsentreprenörföreningen* berör detta spörsmål. Föreningen anför.

Fråga uppkommer emellertid, hur man skall förfara med sådana värdeminskingsavdrag, som avser speciella tillbehör till fastigheten, exempelvis hissmaskineri, värmepannor och oljeeldningsaggregat. Saken kompliceras därav, att den skattskyldige vid den årliga inkomsttaxeringen torde ha valfrihet mellan att begära utbytesavdrag, när ersättningsanskaffning sker av dylika inventarier, och att påyrka årliga värdeminskingsavdrag, beräknade med utgångspunkt från anskaffningskostnaden och avvägda med hänsyn till inventariernas uppskattade varaktighetstid. Såvitt gäller inkomstberäkningen torde de båda metoderna på längre sikt ge ungefär samma resultat. Däremot synes vid realisationsvinstberäkning en påtaglig olikformighet kunna uppkomma. Den som valt att påyrka årliga värdeminskingsavdrag för ifrågavarande slag av fastighetstillbehör torde bli missgynnad, om meningen är att samtliga värdeminskingsavdrag under tioårsperioden skall beaktas. För att uppnå en så långt möjligt rättvis och likformig beskattning synes riktigast att vid realisationsvinstberäkningen bortse från de nu diskuterade speciella värdeminskingsavdragen.

Lantbrukets skattedelegation understryker att det från näringslivets synpunkt är ytterst angeläget att investeringar i byggnader och markanläggningar blir skattemässigt avskrivna under en företagsekonomiskt sett betryggande varaktighetstid. Mot detta väger begränsningsregeln vid realisa-

tionsvinstberäkning lätt, om den utgör en belastning vid bedömningen av nya avskrivningsregler. Delegationen tillägger.

Enligt delegationens uppfattning kan avskrivningsreglernas utformning komma att påverka realisationsvinstbeskattningen i olika avseenden. Det finns därför starka skäl att avvakta företagsskatteutredningens förslag innan ändrade realisationsvinstregler för fastighet genomförs. I vart fall får realisationsvinstreglernas utformning inte leda till att utgångsläget för företagsekonomiskt riktiga avskrivningar på byggnader och markanläggningar försämras.

Lantbruksstyrelsen säger sig vara medveten om de utredningssvårigheter som kan uppstå redan vid den föreslagna begränsningen till en tioårsperiod men vill framhålla, att det hade varit önskvärt med en längre period, förslagsvis tjugu år. Denna fråga sammanhänger med de årliga värdeminskningssavdragens storlek. Gällande regler för den skattemässiga avskrivningen av driftbyggnader på jordbruksfastighet medger inte tidsenliga avdrag och måste anses ogynnsamt påverka nybyggnadsverksamheten inom jordbruket. Den föreslagna realisationsvinstbeskattningen möjliggör enligt styrelsen en generösare bedömning av värdeminskningssavdragen, men en förutsättning härför är en utsträckning av den tid inom vilken avdragen skall återföras till beskattning vid en försäljning av fastigheten.

Länsstyrelsen i Södermanlands län anser kommitténs förslag att vid beräkning av vinsten till beskattning återföra åtnjutna värdeminskningssavdrag under de tio senaste åren mindre välgrundat från kontrollsynpunkt, eftersom taxeringsmyndigheterna bevarar deklaramaterialet för fysiska personer under endast sex år. Kontroll av avdragets riktighet under de sista fyra åren av tioårsperioden kan regelmässigt inte ske. Det kan ifrågasättas om tillägg för värdeminskning över huvud bör ske med hänsyn till vinstens i vissa fall schablonmässiga beräkning. I varje fall synes tillägget böra begränsas till högst fem år. Utredningarna torde i åtskilliga fall bli så vidlyftiga, att man knappast kan förvänta, att en taxeringsnämndsordförande hinna slutföra ett invecklat taxeringsärende av denna art, innan taxeringsarbetet för året avslutats. För åstadkommande av riktiga taxeringar måste man därför räkna med att såväl länsstyrelsernas taxeringssektioner som de lokala skattemyndigheterna i stor utsträckning måste anlitas för sådana utredningar.

Skogsfastighet

Riksskattenämnden framhåller, att tillägg bör göras vid realisationsvinstberäkningen för åtnjutna värdeminskningssavdrag för skog, och tilläggen bör avse hela den tid under vilken fastigheten innehafvs. Nämnden erinrar om att det här ofta kan gälla betydande belopp. Frågan är därför från fiskal synpunkt av betydelse. I utredningshänseende bör enligt nämnden denna

taxeringsfråga inte bereda taxeringsmyndigheterna och de skattskyldiga några större svårigheter. Hos länsstyrelserna förs sedan år 1929 en särskild skogsloggare, varifrån uppgifter kan hämtas angående storleken av åtnjutna värdeminskningsavdrag för skog.

Motsvarande förslag framför flertalet *länsstyrelser*, som även framhåller att hänsyn i förekommande fall bör tas till värdeminskningsavdrag på grusfyndigheter och liknande, dvs. på grund av s. k. substansminskning. *Länsstyrelsen i Stockholms län* ifrågasätter, om inte vid beräkning av 6-procenttillägget den del av köpeskillingen som motsvaras av åtnjutna avdrag för värdeminskning av skog bör upptas som en negativ post. Länsstyrelsen anför som exempel att en person omedelbart efter inköp av fastighet säljer skog från fastigheten för att därmed i större eller mindre grad finansiera inköpet. Den försålda skogen kan ha utstämplats av säljaren men man väljer att låta skogen övergå till köparen mot att han betalar en motsvarande högre köpeskillning. Det är här delvis fråga om en investering på mycket kort sikt av köparen. Det är inte tillfredsställande menar länsstyrelsen att man i ett dylikt fall får olika beskattningsresultat beroende på om parterna väljer att låta köparen överta skogsposten eller inte.

En *minoritet i kammarrätten* uppmärksammar också hithörande problem. Med stöd av vissa sifferexempel ifrågasätts obegränsad återföring av värdeminskningsavdrag för skog och substansminskning.

Länsstyrelsen i Kristianstads län erinrar om kommitténs utgångspunkt att normala vinster på jordbruk, egnahem, hyresfastigheter och industrifastigheter så gott som undantagslöst bör vara skattefria. Kommitténs förslag kan därför sägas innebära mer än rent formella jämkningar i fråga om skogsbeskattningen. Länsstyrelsen anför.

Enligt kommitténs förslag kommer realisationsvinstbeskattningen att tidsmässigt utsträckas och härigenom kommer beskattningen av skogstillväxten i ett ökat antal fall att göras beroende av storleken av den realisationsvinst som framkommer. Kommitténs förslag att tillåta uppräkningskostnaden med 2 000 kr. och 6 % per år, medan avdrag för värdeminskning — exempelvis ett avdrag för minskning av skogens ingångsvärde — som åtnjutits före de tio senast förflutna beskattningsåren, icke skall behöva återföras vid realisationsvinstberäkningen, synes nämligen medföra att realisationsvinst sällan kommer att uppstå och att skogstillväxten därför i många fall kommer att undgå beskattning. Enligt länsstyrelsens mening bör skogstillväxt på fastighet innehavd mer än två år beskattas såsom inkomst av jordbruksfastighet men denna vinst bör få avräknas från den skattepliktiga realisationsvinst som kan ha uppkommit på den överlåtna fastigheten.

Sveriges skogsägareföreningars riksförbund delar däremot kommitténs uppfattning att det vid långa innehav kan vara svårt att exakt beräkna värdeminskningsavdrag särskilt när det gäller värdeminskningsavdrag på skog, varför den föreslagna begränsningen är praktisk. Förbundet instämmer i kommitténs förslag.

Näringslivets skattedelegation konstaterar, att kommittén inte ansett sig böra gå närmare in på de bestämmelser, som reglerar förhållandet mellan realisationsvinst och intäkt av skog, och tillägger.

I stället hänvisas till att dessa frågor är föremål för särskild utredning. Såvitt vi kunnat finna erfordras mer vittgående ändringar, än de kommittén föreslagit, för att på rätt sätt lösa den konfliktsituation som kommer att föreligga mellan beskattning för inkomst av skogsbruk och en evig kapitalvinstbeskattning. Det synes knappast möjligt att vidta ändringar i kapitalvinstbeskattningen utan en betydligt mer omfattande genomgång av bestämmelserna rörande skogsbeskattningen än den som skett i det remitterade betänkandet eller som kan ske under remissbehandlingen av detta. Lämpligast torde därför vara att några åtgärder inte vidtas, då det gäller kapitalvinstbeskattningen på fastigheter, innan den utredning som för närvarande pågår på skogsbeskattningens område fullgjort sitt uppdrag. Redan en ytlig granskning av de föreslagna författningsändringarna ger vid handen att den tekniska samordningen i markvärdekommitténs förslag mellan kapitalvinstbeskattningen och reglerna för beräkning av intäkt av skogsbruk knappast ger ett riktigt uttryck för vad kommittén får antas ha åsyftat. Bl. a. kan nämnas att frågan om tillägg för värdeminskningsavdrag på skog är betydligt mer komplicerad än vad kommittén antagit.

Även *lantbrukets skattedelegation* och *Sveriges skogsägareföreningars riksförbund* understryker, att det framlagda förslaget i fråga om realisationsvinstbeskattningen skiljer sig så radikalt från de hittillsvarande reglerna att det enligt dessa remissinstansers uppfattning svårligen låter sig förenas med de nuvarande skogsbeskattningsreglerna. Gränsdragningen mellan realisationsvinst och intäkt av skogsbruk måste därför vara helt klarlagd innan en evig realisationsvinstbeskattning införs.

Förbättringskostnader

Kommitténs förslag, att — om förbättringskostnader på minst 5 000 kr. nedlagts på en fastighet under ett år — även förbättringskostnaderna skall vid realisationsvinstbeskattningen ökas med 6 % för varje påföljande helt år, har berörts i några yttranden.

Riksskattenämnden finner det riktigt, att obetydliga förbättringskostnader inte får inräknas i den anskaffningskostnad, som skall ligga till grund för procenttilläggen. Beloppet 5 000 kr. finner nämnden också väl avvägt. Är beloppet mindre, torde det i själva verket ofta röra sig om reparations- och underhållsarbeten. Nämnden befarar emellertid, att den av kommittén föreslagna regeln kan föranleda åtskilliga tvister mellan de skattskyldiga och taxeringsmyndigheterna och erinrar bl. a. om bevissvårigheterna för de skattskyldiga, särskilt när det gäller längre tid tillbaka än tio år.

Kammarrätten ifrågasätter däremot, om kommitténs förslag i denna del är skäligen. De skattskyldiga, som av kapitalbrist eller andra skäl tvingas kontinuerligt verkställa förbättringar under en följd av år för årliga kost-

nader understigande 5 000 kr., missgynnas i förhållande till dem som har möjlighet att genomföra en större förbättring under ett år. Från rättvisesynpunkt är det därför enligt kammarrättens mening att föredra att det 6-procentiga tillägget medges beträffande all förbättringskostnad. Några större tillämpningssvårigheter bör detta inte medföra, eftersom hela förbättringskostnaden är avdragsgill såsom anskaffningskostnad. Om den skattskyldiges uppgifter härutinnan kan godtas, torde i allmänhet också hans uppgifter om de år, under vilka förbättringarna skett, kunna godkännas.

Ett stort antal remissinstanser framför betänkligheter när det gäller möjligheterna att kontrollera yrkanden om avdrag för främst förbättringskostnader.

Riksskattenämnden betonar, att det är angeläget att beskattningsreglerna blir så enkla och lättillämpade som möjligt. Endast härigenom kan taxeringsarbetet, med de resurser som står till buds, bemästras av taxeringsmyndigheterna. Nämnden finner emellertid, att den av kommittén föreslagna vinstberäkningen i vissa delar är svårtillämpad och erinrar om att förslaget innebär bl. a. att den skattskyldige för lång tid förutsätts bevara räkningar och allegat för att i framtiden rätt kunna beräkna, huruvida realisationsvinst uppkommer eller ej vid avyttring av en fastighet. Erfarenheterna från det årliga taxeringsarbetet ger enligt riksskattenämndens mening vid handen, att tanken på en sådan redovisningsskyldighet för längre tid tillbaka måste överges. Att vid förvärv utan vederlag, s. k. benefika förvärv, utredningen skall avse även tidigare ägares kostnader är ägnat att ytterligare belysa olägenheterna med den föreslagna ordningen. Nämnden kan inte heller dela kommitténs uppfattning att taxeringsmyndigheternas praxis är särskilt liberal i fråga om kravet på utredning i hithörande sammanhang. Nämnden befarar att de skattskyldiga vid tillämpning av de föreslagna reglerna för beräkning av realisationsvinst kan komma att lida rättsförluster på grund av oförmågan att förebringa godtagbar utredning.

Länsstyrelsen i Östergötlands län föreslår, att — för att kontrollarbetet inte skall bli alltför komplicerat i de fall då förbättringskostnader uppgår till förhållandevis ringa belopp — dylika kostnader beträffande sådana fastigheter som innehafts längre tid än två år skall beaktas endast, om de uppgår till förslagsvis minst 2 000 kr. per år.

Det förekommer ofta, framhåller *länsstyrelsen i Älvsborgs län*, att den skattskyldige inte kan styrka storleken av nedlagda kostnader för ny-, till- eller ombyggnad eller därmed jämförlig förbättring av fastighet. Vad gäller smärre kostnader i nyssnämnda och andra avseenden torde praxis — såsom kommittén framhållit — hittills ha varit liberal. Den skattskyldiges uppgifter har godtagits, om de verkat sannolika. Med hänsyn till den ökade betydelse, som dylika kostnader vid ett genomförande av den före-

slagna skattereformen får vid vinstberäkningen, bör enligt länsstyrelsens mening ett uttryckligt stadgande införas, att kostnaderna för att kunna beaktas vid beräkning av »anskaffningskostnad» skall kunna dokumenteras av den skattskyldige. Det bör inte ankomma på taxeringsmyndigheterna att pröva riktigheten av den skattskyldiges uppgifter genom att inhämta upplysningar från byggnadsnämnder o. d. Utredningsarbetet torde ändock med de föreslagna reglerna bli tillräckligt tidsödande och krävande. Länsstyrelsen har då syftat på bl. a. svårigheterna att kontrollera, huruvida avdrag tidigare år erhållits för sådana kostnader, som av den skattskyldige uppges avse förbättringsarbeten och som hänför sig många år tillbaka i tiden, under det att deklarationerna bevaras endast i sex år.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län påpekar, att beskattningsnämnderna f. n. endast i ett fåtal fall behöver ta ställning till om vinst uppkommit vid försäljning av fastighet, nämligen då innehavstiden understiger tio år. Skulle kommitténs förslag genomföras måste däremot dylik beräkning tillämpas vid ett mycket stort antal försäljningar av bebyggda fastigheter. I och med att en permanent beskattning av försäljningsvinster på fastighet införs måste problemet därför förutsättas få väsentligt större omfattning i det praktiska taxeringsarbetet än hittills varit fallet. Om tillämpningen inte skulle bli helt godtycklig måste enligt länsstyrelsens mening dokumentation krävas angående kostnader för uppförande av byggnad resp. förbättring av dylik vid beräkning av vinst i samband med försäljning av fastigheter. Länsstyrelsen påpekar, att det i praktiken visat sig svårt att erhålla handlingar från byggnadsnämnd redan då så förhållandevis kort tid som tre à fyra år förflutit sedan nämnden fattat beslut angående visst byggnadsärende.

Länsstyrelsen i Malmöhus län framhåller, att risk synes föreligga för att taxeringsnämnderna inte finner sig ha tid eller kompetens att bedöma en mängd oklara fall utan godtar redovisningen och eventuellt för närmare granskning anmäler fallen till länsstyrelsernas taxeringssektioner. Dessa måste redan nu på grund av arbetsbelastning och rekryteringssvårigheter avstå från närmare granskning av åtskilliga deklarationer, som inte utan fog anmäls för sådant ändamål. Skattskyldiga torde också komma att i stor utsträckning förvänta eller göra anspråk på bistånd från taxeringsmyndigheternas och även andra myndigheters sida. Det är naturligt, om en skattskyldig drar sig för att bevisa riktigheten av sin uppfattning om kostnaderna för exempelvis byggnads- eller dikningsarbeten, som utförts för årtionden sedan.

Kontrollfrågan uppmärksammas även av *Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund* som beträffande förbättringskostnader uttalar.

Vad beträffar bevisfrågan i dylika sammanhang kan man inte begära av de skattskyldiga, att de skall spara fakturor under längre tider enbart i syfte att tillgodose bevisföringen i ett taxeringsärende, vars aktualitet kan

ligga mycket långt framåt i tiden. Erfarenhetsmässigt har de skattskyldiga mycket svårt att bemästra liknande bevissituationer i andra förvärvskällor, då den tid för vilken redovisning krävs ligger endast ett eller ett par år tillbaka. Härtill kommer att den redovisning lagförslaget i detta hänseende kräver kan avse lång tid före dess ikraftträdande. Det kan alltså här vara fråga om fastighetsförvärv tjugu år eller mer tillbaka i tiden. De skattskyldiga har inte haft anledning att spara fakturor från dylik gången tid.

Lantbrukets skattedelegation konstaterar att de skattskyldiga ofta saknar handlingar beträffande nedlagda förbättringskostnader. Delegationen erinrar om de svårigheter som nu föreligger att vid inkomsttaxeringen i fråga om t. ex. jordbruksfastigheter göra fördelning mellan avdragsgill reparations- och underhållskostnad och icke avdragsgill förbättringskostnad. Detta är en av de vanligaste processanledningarna i fråga om jordbruksfastighet, framhåller delegationen. När sådana fördelningsproblem uppstår i anslutning till att arbetet utförts bör det vara lätt att föreställa sig hur processituationen blir några decennier senare i samband med realisationsvinstberäkning, då måhända den byggnad, varpå arbetet gjorts, inte ens finns kvar.

Förvärv genom arv, gåva och andra fång utan vederlag

Kommitténs förslag att skatt i princip skall erläggas för realisationsvinst även om fastigheten förvärvats på annat sätt än genom köp, byte e. d. har i regel godtagits eller lämnats utan erinran av remissinstanserna. *Sveriges köpmanaförbund*, *Sveriges fastighetsägareförbund*, *Skånes handelskammare* och *handelskammaren i Gävle* anser dock att realisationsvinsten i dylika fall liksom hittills bör vara skattefri. *Länsstyrelsen i Hallands län* föreslår, att i fall då dödsbo avyttrar en fastighet inom två år från den avlidnes förvärv endast 60 % av den framräknade vinsten beskattas. Full beskattning skulle i sådana fall te sig stötande med hänsyn till att en skyndsam avveckling av dödsbo i många fall kan dikteras av tvingande skäl och att en snar avveckling allmänt sett är naturlig och önskvärd. Reglerna bör därför icke utformas så att fastighetsinnehav kan fördröja upplösning av dödsbon.

Flera remissinstanser anser att arv- eller gåvotagare vid realisationsvinstberäkningen bör kompenseras för den arvs- resp. gåvoskatt, som utgått i samband med förvärvet, eventuellt genom ett schablonmässigt beräknat tillägg till anskaffningsvärdet.

Riksskattenämnden anser, att taxeringsvärdet i arvfallen principiellt bör uppräknas med samma procenttal som i tjugouårsfallen. I båda fallen skall taxeringsvärdena uppräknas till realistiska saluvärden, som kan läggas till grund för de årliga procenttilläggen. Om vid arvfallen hänsyn därjämte skall tas till arvsskatten, borde taxeringsvärdet i arvfallen uppräknas, icke med ett lägre utan med ett högre procenttal än vid tjugouårsfallen.

Den särskilda schablonregeln för egendom som erhållits genom arv etc. tillstyrks av *näringslivets skattedelegation*, som uttalar bl. a.

I likhet med kommittén finner vi det nämligen principiellt riktigt att hänsyn tas till att säljaren kan ha erlagt arvsskatt för den egendom han erhållit. Vi anser emellertid att detta alltid bör beaktas och att även i de fall, då arvtagaren vid vinstberäkningen upptar anskaffningskostnaden med utgångspunkt från senaste köp eller med tillämpning av tjuguarsregeln ett tillägg bör få ske. Detta tillägg bör motsvara en tredjedel av bouppteckningsvärdet och det procentuella tillägget bör i vanlig ordning få göras på denna del. På samma sätt bör gåvoskattebelastning beaktas.

Lantbrukets skattedelegation föreslår rätt för dödsbo att utan förändring i äganderätten begära beskattning av fastighet som inte kan säljas utan skattepåföljd, s. k. frivillig avskattning, och anför i denna del.

Dessa regler skulle lämpligen kunna utformas så att fastighetens allmänna saluvärde läggs till grund för en realisationsvinstberäkning av föreslagen typ. Det skulle ankomma på dödsboet att bestämma tidpunkten för avskattningen — vanligen torde denna komma att ske inför ett förestående arvskifte. Uppskattningen av allmänna saluvärdet bör kunna göras enkel med hänsyn till att något skattekrav inte bortfaller även om fastighetens värde skulle bli för lågt beräknat. Avskattningsvärdet kommer nämligen att utgöra arvtagarens ingångsvärde, varför ett skattebortfall är uteslutet. Bestämmelser om frivillig avskattning av fastighet i dödsbo skulle ge betydligt bättre möjligheter att genomföra rättvisa arvskiften.

Den av kommittén föreslagna schablonregeln vid arv anser delegationen vara föga generös om den jämförs med schablonregeln vid mer än tjuguarigt innehav. Delegationen anför.

Bouppteckningsvärdet dvs. taxeringsvärdet året före dödsfallet är liksom vid schablonregeln en dålig värdeåterbildare. Om anskaffningskostnaden vid nämnda regel fingerats till 150 % av taxeringsvärdet tjuguar före avyttringen bör enligt delegationens uppfattning åtminstone samma beräkningsgrund vara skälig vid arvsregeln. Därefter borde hänsyn tas till den erlagda arvsskatten, så att ingångsvärdet vid arv schablonmässigt skulle utgöra 180 (avrundat) % av bouppteckningsvärdet. Delegationen föreslår att arvsregeln får denna utformning.

Å andra sidan framhåller *Folksam*, att schablonregeln vid arv torde innebära att — om ägaren av en fastighet är till åren kommen — det liksom hittills blir fördelaktigare att sälja efter hans bortgång än dessförinnan. Från markpolitisk synpunkt är detta mindre lämpligt på grund av den utbudshämmande effekten.

Familjeföretagens förening anser, att schablonregeln vid arv bör få tillämpas även vid fastighetsövergång genom gåva.

Länsstyrelsen i Kronobergs län anser, att anskaffningsvärdet vid de benefika fången, som f. n. är undantagna från realisationsvinstbeskattning, bör räknas generösare än enligt supplementärregeln för onerösa fång. Länsstyrelsen anför.

En egendoms anskaffningsvärde bör — om taxeringsvärdet skall tas till utgångspunkt härför — beräknas på samma sätt vare sig försäljningen ligger ett, tio eller tjugu år efter förvärvet. Enligt utredningsförslaget skulle man uppnå den egendomliga effekten att om någon ärver en fastighet 1970 och säljer denna 1988, anskaffningskostnaden skulle beräknas till 133 1/3 % av taxeringsvärdet 1969 men, om han väntar med försäljningen i ett år, till 150 % av samma taxeringsvärde. I sistnämnda fall skulle samma resultat uppnås, om fånget varit oneröst. Någon kompensation för arvs-skatt har alltså ej givits. Det synes länsstyrelsen rimligt, att taxeringsvärde som grund för beräkning av ingångsvärde vid realisationsvinstberäkning alltid bör uppräknas med hänsyn till att taxeringsvärdet avsiktligt ligger under det faktiska värdet och att kompensation för beräknad arvsskatt skall ges därutöver. Sistnämnda tillägg kan beräknas till 20—30 % på samma taxeringsvärde och bör under alla förhållanden icke bestämmas i brutet tal.

Schablonregeln vid tjugو års innehav

Näringslivets skattedelegation anser det nödvändigt med en hjälpregel av denna typ med hänsyn till de utomordentliga bevissvårigheter som möter när det gäller att bedöma den skattskyldiges yrkande om tillägg för förbättringskostnader i en avlägsen tid. Redan den av kommittén valda långa tiden — tjugو år — ger enligt delegationens mening anledning till betänkligheter. Delegationen finner det svårt att utan närmare utredning avgöra hur den föreslagna regeln slår. I synnerhet beträffande skogsfastigheter, där taxeringstekniken tidigare varit sådan att taxeringsnivån blivit ojämn och värdet av skog på fastigheten ibland satts mycket lågt, kan besvärliga situationer uppstå. Det skulle från denna synpunkt måhända vara motiverat att medge en större uppräknings av värdet av växande skog. Det kan vidare nämnas att sådana faktorer som förekomsten av grustäkter o. d. för tjugو år sedan i många fall över huvud taget inte påverkade taxeringsvärdena. Under förutsättning att övergångsbestämmelserna utformas i enlighet med delegationens förslag anser sig delegationen dock kunna godta den tjugوåriga alternativregeln.

En annan tidsgräns föreslår *lantbrukets skattedelegation*, nämligen femton år.

Länsstyrelsen i Blekinge län ifrågasätter, om inte ändamålet med tjugوårsregeln blev bättre tillgodosett om man anknöt till ett tio år gammalt taxeringsvärde. Den föreslagna lagtexten synes enligt länsstyrelsen inte utesluta att den antagna anskaffningskostnaden enligt schablonregeln får beräknas med utgångspunkt från hela fastighetens taxeringsvärde utan reduktion med hänsyn till exempelvis gjorda försäljningar. Liknande synpunkter anförs av *länsstyrelserna i Hallands och Västmanlands län*.

Länsstyrelsen i Gotlands län ställer sig tveksam till tanken att ingångsvär-

det skall få bestämmas enligt olika principer efter den skattskyldiges val och anför.

Rätten att välja metod kan komma att medföra den verkan, som kommittén velat undvika, nämligen en obenägenhet att sälja under viss, måhända lång tid i avvaktan på att förutsättningar för beräkning enligt annan, för den skattskyldige gynnsammare metod skall uppkomma. Regeln om valrätt vid beräkning av ingångsvärdet torde emellertid icke kunna tillämpas beträffande utomlands belägen fastighet.

Domänstyrelsen som ifrågasätter om de föreslagna beskattningsreglerna bör tillämpas vid avyttring av fast egendom tillhörande kronan påpekar att domänverkets samtliga skogsfastigheter inom en och samma kommun utgör en taxeringsenhet. I framtiden kan det med hänsyn härtill uppkomma praktiska svårigheter vid tillämpningen av den schablonregel, som enligt lagförslaget är avsedd att kunna användas i de fall, där fastigheten av den skattskyldige innehafvs mer än tjugo år.

Förlustavdrag

Remissinstanserna tillstyrker allmänt att möjligheterna att utnyttja avdrag för realisationsförlust utvidgas, om man inför en i tiden obunden realisationsvinstbeskattning.

Kammarrätten erinrar om att kammarrätten i sitt yttrande över aktievinstutredningens betänkande framhöll, att införande av en tidlös och av säljarens fång oberoende realisationsvinstbeskattning skulle innebära att realisationsvinst väsentligen blev att likställa med inkomst av annat slag och att generell rätt till kvittning av realisationsförluster mot inkomst i andra förvärvskällor därför borde medges. Denna ståndpunkt finner kammarrätten i och för sig inte anledning frågå. Om å andra sidan lagstiftaren inte är beredd att ompröva sitt beslut beträffande kvittning av förlust vid aktieförsäljning, kan det synas konsekvent att i avseende på förlust vid fastighetsförsäljning följa kommitténs förslag.

Överståthållarämbetet framhåller, att — då man fränkänt spekulationsmomentet avgörande betydelse vid fastighetsförsäljningar — det synes mest följdriktigt, att bestämmelserna angående förlustavdrag samordnas med vinstbeskattningen på så sätt, att avdrag för förlust skall medges utan begränsning det beskattningsår, då den uppstått, från inkomst av andra förvärvskällor.

Länsstyrelserna i Hallands, Örebro, Västmanlands, Kopparbergs, Väster-norrlands och Västerbottens län anser, att tiden för utnyttjande av avdrag bör utsträckas till sex år i enlighet med vad som gäller enligt förordningen om förlustutjämnning.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län framhåller, att det av betänkandet inte framgår klart om realisationsförlust skall få beräknas med utgångs-

punkt från taxeringsvärdet i stället för den verkliga köpeskillingen, då fastigheten innehafts mera än tjugu år eller förvärvats genom arv, testamente eller bodelning. Enligt länsstyrelsens mening bör vid beräkning av realisationsförlust beräkning alltid ske med utgångspunkt från den verkliga anskaffningskostnaden. Har fastighet förvärvats genom icke oneröst fång bör förlustavdrag sålunda inte medges.

Länsstyrelsen i Värmlands län pekar på en särskild situation som kan uppkomma om en del av en fastighet avyttras under ett år och resterande del säljs under följande år. Det kan i så fall visa sig att man vid den första proportioneringen hänfört alltför stor del av anskaffningskostnaden till den kvarvarande fastighetsdelen. Vid den sista försäljningen framkommer därför en realisationsförlust. Avdrag för sådan förlust torde i regel icke kunna åtnjutas. Visserligen har de sakkunniga föreslagit att en realisationsförlust får avdras från en realisationsvinst som uppkommer något av de tre närmast följande åren, men efter den sista försäljningen är det osannolikt att säljaren kommer att göra någon realisationsvinst av den storleksordningen att förlusten kan avräknas däremot. Länsstyrelsen anser därför att en rätt att avräkna realisationsförlust mot tidigare realisationsvinst på förut sålda delar av samma fastighet bör införas.

Länsstyrelsen i Södermanlands län anser, att antalet fall där avdragsrätt för realisationsförlust enligt kommitténs förslag kan utnyttjas måste bli förhållandevis få men att bestämmelserna det oaktat kan förutses leda till betydande svårigheter i det praktiska taxeringsarbetet. Länsstyrelsen avstyrker förslaget i denna del.

Näringslivets skattedelegation yrkar, att avdrag för realisationsförlust vid avyttring av fastighet får åtnjutas, även om någon motsvarande realisationsvinst inte föreligger. Avdragsrätten bör även få åtnjutas oberoende av i vilken kommun förlusten uppstått. Om nu inte bara aktieområdet utan även fastighetsområdet blir föremål för en evig kapitalvinstbeskattning, bör förnyad ställning tas till frågan om avdragsrätt för kapitalförluster. Delegationen frågar hur exempelvis en kapitalförlust på byggnad i samband med eldsvåda skall bedömas, om byggnader som undergår värdeökning blir föremål för vinstbeskattning. Delegationen tillägger.

Markvärdekommittén har inte avsett att göra några ändringar i sättet för beräkning av försäljningssumman och bestämmande av tidpunkten för beskattningens inträde. I gällande lagstiftning saknas i huvudsak regler för detta men genom avgöranden i regeringsrätten har vissa normer utbildats. Det är emellertid angeläget att dessa normer underkastas en kritisk granskning om en evig kapitalvinstbeskattning införs. Situationen blir nämligen då en helt annan än tidigare och regler som kunnat accepteras med hänsyn till möjligheten för de skattskyldiga att undgå beskattning genom att skjuta på en försäljning blir kanske inte lika lämpliga i ett sådant läge.

Tomträtt

Flera remissinstanser, bland dem *riksskattenämnden*, anser att även förste innehavaren av tomträtt bör få tillgodoräkna sig procenttillägg på hela köpeskillingen vid förvärvet. Likaså bör tillägg till anskaffningskostnaden få ske för byggnad som den skattskyldige själv låtit uppföra på ofri grund.

Arronderingsförsäljning m. m.

Lantbrukets skattedelegation och *Sveriges skogsägareföreningars riksförbund* understryker, att en förutsättning för att den nuvarande takten i jordbrukets och skogsbrukets yttre rationalisering skall kunna hållas är att sådana försäljningar av fastighet eller fastighetsdel, som ingår som ett led i dylik rationalisering, inte blir beskattade. Dessa remissinstanser finner därför den av kommittén föreslagna undantagsregeln väl motiverad. Liknande uttalanden görs av *lantbruksnämnderna i Malmöhus, Göteborgs och Bohus* samt *Värmlands län*.

Lantbruksstyrelsen erinrar om att kommittén föreslår, att skattefriheten vid arronderingsförsäljningar skall behållas men att rätten att beräkna innehavstid för ersättningsfastighet längre än denna innehafts skall utgå. Motiveringen för ändringen är att den skattepliktiga delen av vinsten efter två års innehav reduceras till 60 % och att dylika ersättningsfastigheter inte annat än i sällsynta undantagsfall kommer att säljas inom kortare tid. Lantbruksstyrelsen ställer sig mycket tveksam till den föreslagna inskränkningen av skattelättnaden vid framtida försäljningar av arronderingsfastigheter. Visserligen torde antalet dylika fall bli obetydligt, men man kan enligt styrelsen inte bortse från den psykologiska effekten och varje åtgärd som kan försvåra jordbruksrationaliseringen bör om möjligt undvikas.

Överlantmätaren i Kronobergs län påpekar, att det bör uppmärksammas, att bedömningen om arronderingsförsäljning skall anses föreligga görs av *lantbruksnämnderna*, dvs. av organ som kan vinna lättnad i sin verksamhet genom tillämpningen av denna skatteregel. Den skattebefrielse som vinnas kan i vissa fall uppgå till så stora belopp och vara av sådan omfattning att det från allmän rättvisesynpunkt ter sig stötande att skattebefrielse medges för enbart detta slag av försäljningar.

Riksskattenämnden anser sig inte kunna tillstyrka att full skattefrihet bibehålls för realisationsvinster vid avyttring av fastigheter såsom led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering. Nämnden kan inte finna, att skäl föreligger att ge sistnämnda ändamål prioritet i skattesammanhang framför tvångsförsäljning vid expropriation.

Liknande synpunkter anförs av *kammarrätten* samt *länsstyrelserna i*

Kronobergs, Gotlands, Blekinge, Hallands och Örebro län samt Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund. Länsstyrelsen i Blekinge län tillägger.

Då spekulationssyftet, som tidigare motiverat en tidsbegränsad beskattning, saknas såväl vid avyttring genom expropriation som vid arronderingsförsäljning, bör beskattningen utformas lika i dessa fall. Som ytterligare stöd för att samma regler bör gälla i dessa fall kan anföras, att om en kommun utövar sin förköpsrätt — förköpsrätten får ju enligt kommitténs förslag företräde framför en för arrondering avsedd försäljning — blir realisationsvinsten enligt kommitténs förslag skattepliktig. Därjämte skulle den praktiska fördelen uppnås, att man undvek tvister om när en fastighetsavyttring skall anses som ett led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering eller inte.

Statens naturvårdsnämnd framhåller, att samma skäl som åberopats vid arronderingsförsäljningar motiverar skattefrihet för vinster vid försäljningar för naturvårdsändamål.

Länsstyrelsen i Gävleborgs län gör följande uttalande.

Förslagets kärnpunkt synes vara att man velat finna en metod, varigenom man med hjälp av beskattningen skall underlätta kommunernas markförvärv och samtidigt verka för att markpriset hålles så lågt som möjligt. Om man bortser från att vissa skattskyldiga därigenom skulle erhålla oförväntade skatteförmåner, skulle den enklaste metoden i så fall vara något slag av skattelindring vid överlåtelse av mark till kommun. I vad gäller realisationsvinstbeskattning synes markupplåtelse till kommun utan olägenhet kunna likställas med tvångsförsäljning, eftersom kommun i de flesta fall har möjlighet att exproprieras erforderlig mark. En sådan regel skulle föra med sig att säljare av mark vid avyttring till kommun kunde nöja sig med lägre pris än eljest. Annorlunda ställer sig saken vid markförsäljning i rörelse, men också i sådant fall synes någon form av skattelindring vid avyttring till kommun kunna genomföras, så att säljaren funne fördelaktigare att sälja till kommun än till enskild person.

Liknande synpunkter anföras av *lantbruksnämnderna i Gävleborgs och Västernorrlands län*.

Tvångsförsäljning

Kommittén föreslår att undantagsregeln vid tvångsförsäljning tas bort och att således tvångsförsäljningar skattemässigt behandlas på samma sätt som frivilliga försäljningar, dock att vid kortare innehav än två år endast 60 % av den framkomna vinsten blir skattepliktig.

Lantbrukets skattedelegation och *Sveriges skogsägareföreningars riksförbund* anser att kommitténs förslag i fråga om realisationsvinst vid expropriation och annan tvångsförsäljning måste kompletteras med en regel som, då ny fastighet anskaffas till ersättning för den exproprierade, möjliggör att skatteavräkningen förskjuts till den tidpunkt då den nya fastigheten avyttras. Tekniskt synes detta kunna lösas så att anskaffningskostnaden för

den nya fastigheten minskas med hela den framräknade realisationsvinsten på den exproprierade fastigheten. Detsamma bör gälla vid delexpropriation.

Näringslivets skattedelegation understryker, att — om uppskov med beskattningen inte medges då försäld fastighet reinvesteras — det enligt delegationens mening är nödvändigt att hänsyn tas till den speciella situation som är för handen, då en försäljning framtvings genom det allmännas handlande, så att överlåtaren inte kommer i ett sämre skatteläge än om han haft möjlighet att själv bestämma om och när han önskar försälja fastigheten. Delegationen tillägger.

Även enligt kommitténs förslag blir emellertid tidpunkten i många fall avgörande för frågan om beskattning skall ske eller ej och för frågan om beskattningens höjd. Situationer kan nämligen förekomma, då fastighetsägaren skulle kunna undvika beskattning genom att skjuta på försäljningen något eller några år. Härigenom skulle han t. ex. kunna erhålla ytterligare procentuella tillägg eller vid tillämpning av alternativregeln få en gynnsammare utgångspunkt för beräkning av anskaffningskostnaden. Tidpunkten för försäljningen får enligt kommittéförslaget också betydelse för skattebelastningen; fastighetsägaren betas genom expropriationen möjligheten att verkställa försäljningen så att verkningarna av progressionen minskas.

Liknande synpunkter anförs av *Kooperativa förbundet*.

Sveriges köpmannaförbund, *Sveriges villaägareförbund* och *Sveriges fastighetsägareförbund* yrkar avslag på förslaget om införande av realisationsvinstbeskattning vid expropriation. Även *länsstyrelserna i Älvsborgs* och *Jämtlands län* anser att vinst som uppkommer vid expropriation bör vara skattefri.

Expropriationsutredningen påpekar, att frågan om beskattning av expropriationsersättning hänger nära samman med de principer, som bör ligga till grund för bestämmande av sådan ersättning, en fråga som utredningen f. n. har under övervägande. Frågan om hänsyn bör tas till skattekonsekvenserna vid bestämmande av expropriationsersättningen kan, framhåller utredningen, inte sägas ha blivit alldeles otvetydigt besvarad i hittillsvarande rättspraxis. Utredningen anför.

Från lagstiftningspolitisk synpunkt synes föga önskvärt, att expropriationsdomstolarna i större utsträckning betungas med överväganden angående expropriationernas skatterättsliga konsekvenser, allrahelst som dessa konsekvenser ofta kan bli rätt svåra att klarlägga. Om expropriationsersättning beskattas i mera avsevärd mån, skulle emellertid kunna göras gällande att utfallet av beskattningsreglerna bör beaktas t. ex. i det fall att expropriationsersättning tillmätas för att möjliggöra ersättningsanskaffning. Det förtjänar framhållas att en liknande problemställning inträder, om expropriationsersättning skulle konsekvent undantas från skatteplikt. I så fall skulle övervägandena komma att gälla frågan om inte expropriationsersättningen borde reduceras, när expropriaten undgår en beskattning, som eljest med större eller mindre sannolikhet skulle ha inträtt inom nära förestående tid. Ståndpunktstagandet skulle härvid försvåras genom nödvändigheten av att också ta hänsyn till inteckningshavares och andra rättsägares

intressen. Nu anförda omständigheter synes böra uppmärksammas, när det gäller att ta ståndpunkt till frågan, huruvida och vid vilken tidpunkt det föreliggande förslaget till beskattning av expropriationsersättning bör genomföras.

Engångsersättningar

Lantbrukets skattedelegation erinrar om att kommittén föreslagit bibehållande av den nuvarande bestämmelsen att upplåtelse för obegränsad tid av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet mot engångsersättning jämsställs med avyttring av fastighet. Hittills har alltså sådana ersättningar alltid varit skattefria om fastigheten innehafts mer än tio år. Motsvarande har oftast gällt även om innehavstiden varit kortare än tio år, eftersom tvångssituation i flertalet fall förelegat. Uppgörelserna är i allmänhet frivilliga och ersättningsgrunderna fastslagna i praxis. Delegationen anför.

I den mån skattepliktig realisationsvinst enligt förslaget uppkommer får man räkna med att markägarna i fortsättningen blir mindre benägna att godtaga frivilliga uppgörelser. Dessutom torde de nuvarande ersättningsgrunderna komma att ställas under diskussion med de praktiska olägenheter detta medför. Vid framdragande av kraftledningsgator och vägar samt vid vattenregleringar berörs ofta många markägare och ersättningsbeloppens storlek varierar starkt. Det blir följaktligen fråga om ett stort antal realisationsvinstberäkningar — därvid bl. a. fastighetens hela värde skall fastställas — vilket leder till att dels markägarna dels och framförallt taxeringsmyndigheterna blir hårt belastade om beräkningarna skall upprättas och kontrolleras med omsorg.

Delegationen pekar på de problem, som kommitténs förslag medför vid upplåtelse av skogsmark och vid avlösning av undantagsförmåner på jordbruksfastighet, problemställningar som kommittén inte alls berört. Enligt delegationens mening bör beskattningen av engångsersättningarna uppskjutas till den tidpunkt då slutlig avyttring av fastigheten sker.

Näringslivets skattedelegation anser, att upplåtelser av nu angiven art tills vidare bör beskattas på samma sätt som hittills men med det undantaget att upplåtelser för bostadsändamål behandlas som försäljning av fastigheten. Delegationen anför.

I dagens samhälle sker upplåtelser av denna art i stor omfattning i synnerhet på landsbygden. Jordbrukare och skogsföretag t. ex. upplåter mark för kraftledningar, vägar och liknande och särskilt vid stora arealer kan sådana upplåtelser förekomma mycket ofta. Den föreslagna regeln skulle därför fordra en omräkning av anskaffningskostnaden för fastigheten i fråga med jämna mellanrum. Det torde knappast vara möjligt för taxeringsmyndigheterna att utöva erforderlig kontroll av att rätt anskaffningskostnad läggs till grund för beräkningen med mindre fastigheterna kontinuerligt uppförs i särskilda register på samma sätt som man nu gör beträffande skogsförsäljning. Erfarenheterna av dessa senare liggare ger emellertid vid handen att ett sådant system knappast kan fås att fungera oklanderligt.

Ackumulerad inkomst

Kommitténs förslag att reglerna om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst liksom hittills inte skall vara tillämpliga på realisationsvinster har godtagits eller lämnats utan erinran av det helt övervägande antalet remissinstanser. I några yttranden uttalas dock en annan uppfattning.

Kammarrätten och länsstyrelsen i Södermanlands län anser att dessa bestämmelser av principiella skäl bör göras tillämpliga på realisationsvinster vid fastighetsförsäljningar.

Länsstyrelsen i Kalmar län säger sig i princip dela kommitténs uppfattning men befarar, att ägare av begärliga tomtområden söker kompensera sig för att reglerna om ackumulerad inkomst ej blir tillämpliga på det sätt, att sådant område säljs genom ett flertal — högst fjorton — delförsäljningar. Härigenom motverkas i viss mån syftet med den föreslagna lagstiftningen.

Näringslivets skattedelegation framhåller, att några nämnvärda praktiska olägenheter inte torde uppkomma genom en sådan utvidgning av tillämpningsområdet. Om så ej sker måste man räkna med att presumtiva säljare söker fördela försäljningen under flera år för att undvika de starkt progressiva verkningar av inkomstbeskattningen, som skulle inträda om hela fastigheten försålts med en större skattepliktig vinst. Detta kan motverka kommunernas markförvärv. Liknande synpunkter anförs av *Svenska byggnadsentreprenörföreningen*.

Lantbrukets skattedelegation anser, att undantag i vissa fall bör göras från huvudregeln att realisationsvinst inte betraktas som ackumulerad inkomst. Delegationen har särskilt uppmärksammat att — då vid avyttring av fastighet med växande skog kollision inträffar mellan skogsbeskattningsreglerna och realisationsvinstreglerna — skogsinkomsten endast delvis faller under reglerna för ackumulerad inkomst. Delegationen anser att hela det beskattade beloppet i sådana fall bör anses som ackumulerad inkomst. Motsvarande betraktelsesätt anser delegationen bör läggas på de fall då återvunna värdeminskningsskattavdrag på fastighet beloppsmässigt överstiger hela realisationsvinsten och när vinsten beror på att ägaren under en följd av år själv utfört en stor del av ny-, till- och ombyggnadsarbeten eller förbättringsarbeten.

Kontrollsvårigheter

Utredningens förslag att de skattskyldiga skulle behöva lämna endast en summarisk redovisning för köpeskilling m. m., om de förmenar att realisationsvinst inte uppkommit, kritiserar i ett flertal yttranden. Sålunda anser *riksskattenämnden* att de skattskyldiga redan i deklarationen bör lämna alla uppgifter för bedömande av frågan om realisationsvinst föreligger eller ej.

Överståthållarämbetet ifrågasätter, om inte kommitténs förenklingssträvanden när det gäller de skattskyldigas uppgiftsskyldighet har gått för långt. Ämbetet syftar på att skattskyldig, som har den åsikten, att vinst ej uppkommit, skall behöva lämna uppgift om köpeskillingen vid förvärvet av fastigheten endast »om så kan ske utan olägenhet» och dessutom att kostnad för eventuell åbyggnad bör få uppges med ungefärligt belopp. För att taxeringsmyndigheterna inte skall behöva betungas med tidsödande kontrollundersökningar är det enligt ämbetets mening lämpligare, att de skattskyldiga åläggs att utan inskränkningar lämna ifrågavarande uppgifter.

Länsstyrelsen i Stockholms län föreslår, att de citerade orden utgår eller att undantagsstadgandet begränsas till fall då särskilda svårigheter att lämna uppgifter föreligger. Det synes enligt länsstyrelsen inte lämpligt att uppgiftsskyldighetens omfattning görs beroende av den skattskyldiges bedömande.

Inte heller *Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund* anser att den föreslagna »cirkadeklarationen» kan godtas.

Länsstyrelsen i Södermanlands län framhåller, att det redan vid tillämpning av nu gällande regler i de flesta fall är svårt att skaffa fram korrekta uppgifter om avdragsgilla kostnader vid realisationsvinstberäkningen. Svårigheterna kommer att bli betydande vid tillämpning av nu föreslagna bestämmelser, eftersom 6-procenttillägget grundas på storleken av anskaffnings- och förbättringskostnader. Vid tillämpning av huvudregeln enligt förslaget kan kostnaderna av nyssnämnda slag komma att ligga mycket långt tillbaka i tiden och de blir i de flesta sådana fall omöjliga att fastställa såväl till belopp som exakt datum.

Speciella svårigheter uppkommer enligt *lantbrukets skattedelegation* vid försäljning av skogsfastigheter och fastigheter som schablontaxerats. Problemet att åstadkomma en korrekt realisationsvinstberäkning efter lång innehavstid är svårlöst. Delegationen har den bestämda uppfattningen att frågan icke kan lösas vid den tidpunkt då försäljningen genomförs utan att alla uppgifter som är behövliga för den framtida realisationsvinstberäkningen måste redovisas i varje års deklaration och årligen prövas av taxeringsmyndigheterna. Det innebär med andra ord att en form av fastställelsetalan måste införas. Delegationen föreslår att till varje års deklaration skall för varje fastighet eller fastighetskomplex fogas en särskild bilaga enligt fastställt formulär, på vilken redovisas alla händelser av betydelse för den framtida realisationsvinstberäkningen.

Andra yttranden om kontrollsvårigheterna har redovisats i det föregående, bl. a. under rubrikerna »Proportionering av anskaffningskostnad m. m.», »Förbättringskostnader» och »Engångsersättningar».

Övriga frågor angående realisationsvinstbeskattningen

Riksskattenämnden och länsstyrelsen i Stockholms län påpekar, att ett system med en till tiden obunden realisationsvinstbeskattning aktualiserar frågan om hur ersättning på grund av brandförsäkring på byggnad skall behandlas efter införandet av nämnda system.

Länsstyrelsen i Malmöhus län framhåller, att kommittén inte närmare ingått på frågan i vad mån den omständigheten, att en byggnad på fastighet borttagits eller förstörts före försäljningen, i och för sig skall inverka på beräkningen av anskaffningskostnaden och tilläggen därå. Länsstyrelsen erinrar om att kostnaden för ny byggnad i princip utgör förbättring.

Även *lantbrukets skattedelegation* berör de praktiska problem, som uppstår vid brandskador, i ett system med evig realisationsvinstbeskattning. Delegationen anför.

Olika situationer kan uppkomma, dels den, där den genom brand förlorade byggnaden icke ersätts, dels den, där byggnaden ersätts men kostnaden avviker uppåt eller nedåt från brandskadeersättningen. I det första fallet måste uppenbarligen det ursprungliga ingångsvärdet reduceras, i vart fall om den icke ersatta byggnaden representerar en större andel av detta. Kommittéförslaget ger emellertid, såvitt delegationen kunnat finna, icke utrymme för någon sådan reduktion vare sig vid tillämpning av huvudregeln, schablonregeln eller arvsregeln. I det andra fallet bör i princip det ursprungliga ingångsvärdet korrigeras med hänsyn till värdenedgången efter brand, varefter den faktiska kostnaden för ny-, till- och ombyggnad och i detta fall även reparation skall tilläggas som förbättringskostnad.

Delegationen tar även upp frågan, hur underlaget för substansminskningsavdrag i grustag och andra likartade fyndigheter skall framräknas. Delegationen anför.

Det förefaller naturligt att vid en evig realisationsvinstbeskattning anknyta underlaget för substansminskning till det värde som vid en försäljning av grustakten som sådan hade fått avräknas vid realisationsvinstberäkning. Även om den nu diskuterade frågan i och för sig inte direkt hör samman med realisationsvinstbeskattningen anser delegationen det angeläget att frågan löses i anslutning till realisationsvinstreglerna så att beskattningssituationen i fortsättningen blir helt klarlagd.

Tomtrörelsebeskattningen

Allmänna synpunkter

Det framhålls allmänt i remissyttrandena att rättsläget beträffande tomttrörelsebeskattningen är svåröverskådligt och att gränsdragningsproblemen är många. Begreppet tomttrörelse bör därför enligt remissinstansernas mening närmare regleras i KL så att föreliggande tillämpningssvårigheter och gränsdragningsproblem i möjligaste mån undanröjs.

Remissinstanserna har i regel i princip godtagit att till grund för en gränsdragnings mellan tomttrörelse och icke yrkesmässig verksamhet läggs en schablon med visst antal försäljningar, som skall konstituera rörelse.

Det understryks dock från flera remissinstanser att en från början yrkesmässigt inriktad verksamhet alltid måste beskattas som rörelse. Sålunda anser riksskattenämnden, att varken praktiska eller principiella skäl kan åberopas för att inkomsten av en från början yrkesmässigt inriktad verksamhet, bestående av försäljning av fastigheter eller tomter, skall beskattas efter andra och förmånligare grunder än annan yrkesmässig försäljningsverksamhet. Nämnden anför.

Det av kommittén föreslagna tomttrörelsebegreppet innefattar även handel med fastigheter, i den mån handeln avser markområden för bebyggelse. Den del av handeln, som eventuellt består i bebyggda markområden, faller däremot utanför tomttrörelsen. En rörelseidkare, som driver handel med fastigheter, skall sålunda i förekommande fall enligt kommitténs förslag tillämpa olika beskattningsregler för olika delar av sin handelsverksamhet med fastigheter. Riksskattenämnden kan för sin del inte förordna en dylik ordning. Enligt riksskattenämndens mening bör all handel med fastigheter följa samma beskattningsregler, oavsett om lagret består av för bebyggelse avsedd mark eller inte. Riksskattenämnden anser även att, om en skattskyldig föranstaltar om avstyckning av ett mycket stort antal tomter på en av honom innehavd fastighet eller eljest vidtager sådana åtgärder att det därav klart framgår, att han har för avsikt att driva rörelse genom styckevis avyttring av markområden, rörelse bör anses föreligga redan i och med den första försäljningen.

Nämnden anser att gränsdragningen bör kunna ske enligt följande principer.

1. Finns på den skattskyldiges egendom byggnadsplan eller byggnadsplaner omfattande tillhoppa minst tio tomter, skall tomtstyckningsrörelse anses föreligga redan vid första tomtförsäljningen. Detta bör gälla oavsett vem som tagit initiativet till upprättandet av byggnadsplan på fastigheten.

2. Finns på den skattskyldiges egendom icke sådan byggnadsplan och har den skattskyldige under senaste tioårsperiod icke avyttrat mer än nio tomter eller markområden, skall rörelse icke anses föreligga.

Det sålunda skisserade regelsystemet bör enligt nämndens mening dock inte gälla i fråga om bolag eller ekonomisk förening, vars verksamhet i vä-

sentlig mån avser markförsäljning eller avyttring av fastigheter. Dylika juridiska personer skall enligt nämnden undantagslöst anses driva rörelse. Frågan om verksamheten i väsentlig mån avser fastighetsförsäljning bör enligt nämnden överlämnas åt praxis för bedömning. Det synes vidare enligt nämnden böra utsägas, att till tomtrörelse inte skall hänföras sådana markförsäljningar, som sker från företag till anställda i syfte att bereda de anställda bostad eller som avser att bereda de anställda tillgång till serviceanläggningar i orten.

Även kammarrätten, överståthållarämbetet, länsstyrelserna i Stockholms, Södermanlands, Kronobergs, Blekinge, Kristianstads, Malmöhus, Hallands, Skaraborgs, Örebro, Gävleborgs och Jämtlands län samt allmänna ombudet hos mellankommunala prövningsnämnden anser det stötande att en fastighetsägare, som enligt hittills vedertagna begrepp redan från början driver en rörelse — t. ex. en juridisk person med ändamål att driva tomtrörelse — inte skall beskattas för inkomst av rörelse för vinst vid de fjorton första tomtförsäljningarna.

Överståthållarämbetet anför.

Som tidigare framhållits innebär förslaget, att en helt ny princip införs, när det gäller beräkningen av rörelseinkomst. I motsats till vad som är fallet för alla andra slag av rörelser skall således, när det är fråga om tomtstyckningsrörelser, vinster, som har sin grund i penningvärdets förändring, ej bli föremål för beskattning. Oavsett de motiv, som kommittén av markpolitiska och andra skäl har ansett föreligga för en sådan lösning, torde det allmänt ej kunna sägas, att härigenom kommer att uppnås en likformig och rättvis beskattning.

Länsstyrelsen i Stockholms län påpekar bl. a.

De föreslagna reglerna avser att liberalisera beskattningen av tomtrörelse men de kan i sin grova schablonisering även i vissa fall innebära en skärpning. Så kan exempelvis bli fallet om en person, som försålt tomter från en fastighet, ärver en annan fastighet varå tomtförsäljning ej bedrivits, och därefter avyttrar den sistnämnda i ett sammanhang. Enligt nuvarande praxis torde en dylik avyttring som regel ej vara hänförlig till rörelse.

Länsstyrelsen i Kristianstads län framhåller, att tomtstyckningsföretagens verksamhet karaktäriseras bl. a. av en strävan att snabbt omsätta sina marktillgångar. I och för sig kan de föreslagna vinstberäkningsreglerna därför enligt länsstyrelsens mening icke antas komma att ytterligare stimulera dessa företags utbud av mark. Däremot kan bestämmelserna göra tomtexploatörerna benägna att, med en bibehållen vinst, betala mer för fastigheter än vad annars skulle vara fallet. Även från den synpunkten att ett företag kan bedriva både tomtrörelse och byggnadsrörelse och att skilljelinjen mellan dessa rörelsegrenar kan bli svår att dra synes de föreslagna generösa reglerna för vinstberäkning vara olämpliga i kvalificerade fall av tomtrörelse.

Länsstyrelsen i Älvsborgs län erinrar om, att beskattning av tomtförsälj-

ning tidigare ofta skedde på så sätt, att viss procent av försäljningssumman upptogs som skattepliktig intäkt. Länsstyrelsen anför.

Detta förfaringsätt har numera i princip underkänts av skattedomstolarna. Enligt länsstyrelsens uppfattning är emellertid en lösning av tomt-rörelsebeskattningen enligt denna metod väl värd att prövas. Därvid kan bruttovinsten av rörelsen bestämmas till viss procent av försäljningssumman och skattskyldig, som haft kostnader för planläggning m. m., erhålla avdrag för dessa. En sådan utformning är enkel i tillämpningen och behöver knappast medföra några ogynnsamma markpolitiska verkningar.

Länsstyrelsen i Örebro län anser, att beskattning som för inkomst av rörelse bör äga rum redan från början om verksamheten redan på förhand kan beräknas komma att omfatta ett visst antal tomter, förslagsvis tio. Därest verksamheten i fråga först vid en senare tidpunkt kan beräknas komma att omfatta sålunda föreskrivet antal tomter, inberäknat dessförinnan redan sålda, synes beskattning som för inkomst av rörelse i stället böra äga rum från denna senare tidpunkt. I övrigt synes enligt länsstyrelsens mening förekommande markförsäljning böra beskattas i enlighet med bestämmelserna för realisationsvinst. I den mån vederbörande sålunda något eller några år kommit att beskattas för inkomst av tomt-rörelse, synes samtliga kommande tomtförsäljningar från samma område eller fastighet böra beskattas efter enahanda grunder, oavsett om några försäljningar inte skulle förekomma under en längre eller kortare tid.

Länsstyrelsen i Jämtlands län föreslår en regel av innehåll, att den skattskyldige skall ha möjlighet att påkalla beskattning såsom för rörelse även om kravet på femton försäljningar inte är uppfyllt. Det kan enligt länsstyrelsen ifrågasättas om inte — om fastigheten innehas blott för att utnyttjas i tomt-rörelse — sådan beskattning borde kunna ske även mot den skattskyldiges vilja.

Även *lantbrukets skattedelegation* och *Sveriges skogsägareföreningars riksförbund* anser, att frågan om tomt-rörelsebeskattning bör direkt anknytas till förekomsten av stadsplan eller byggnadsplan. Delegationen anför.

Vid en riktig tillämpning av 1947 års byggnadslag torde möjligheterna att i nämnvärd omfattning exploatera mark utan detaljplan vara ytterst begränsade. Glesbebyggelserätten tillåter ingen större aktivitet. I den mån den utnyttjas, kan verksamheten knappast bedrivas i sådan omfattning och med sådan regelbundenhet, att gängse rörelsekriterier blir uppfyllda. Försäljning av mark, belägen utom detaljplan, bör därför enligt delegationens uppfattning alltid beskattas enligt realisationsvinstreglerna liksom försäljning på en gång av planområde, som ej tidigare gått i handel och från vilket ingen tomtförsäljning skett.

Delegationen föreslår, att rörelse skall anses inledd i och med första försäljningen av en enstaka tomt från planområdet. Den del av fastigheten,

som ligger under detaljplan, förvandlas i och med detta till omsättningstillgång i tomtrörelsen. Återstoden av fastigheten skall däremot inte anses ingå i rörelsen. Delegationen föreslår dock en undantagsregel av innebörd, att enskild markägare, som inte förut drivit tomtrörelse, inte skall anses inleda sådan rörelse om han exploaterar ett planområde, varifrån han kan avyttra högst tio tomter. Ett villkor därutöver bör vara, att förutsättningar saknas att inom överskådlig tid upprätta ytterligare byggnadsplan på fastigheten. Den föreslagna undantagsregeln skall enligt delegationen inte gälla, om fastighet förvärvats genom köp och byggnadsplan eller stadsplan funnits upprättad redan vid tidpunkten för förvärvet. Delegationen understryker att dess förslag knappast skulle medföra en lindring jämfört med markvärdekommitténs. För det första torde det vara få markägare som utan detaljplan kan åstadkomma så många försäljningar som femton stycken under en tioårsperiod. För det andra torde den markägare, som trots allt har möjlighet uppnå detta tal, medvetet komma att begränsa sitt utbud därhän, att rörelse inte inleds.

Domänstyrelsen betonar, att omständigheterna vid domänverkets försäljning av markområden för bebyggelse är sådana, att de föreslagna bestämmelserna om förutsättningarna för tomtrörelsebeskattning uppenbarligen inte bör tillämpas vid dylik försäljning. Domänverket bedriver ej tomtrörelse i vinstsyfte; tomtförsäljningarna är av begränsad omfattning och sker endast för att tillgodose behovet hos kommuner och enskilda.

Antalet sålda tomter som gräns

Som redan nämnts har remissinstanserna i regel i princip godtagit att till grund för en gränsdragning mellan tomtrörelse och yrkesmässig verksamhet läggs en schablon med visst antal försäljningar, när det icke är fråga om en från början yrkesmässigt inriktad verksamhet.

Näringslivets skattedelegation, lantbrukets skattedelegation och *Kooperativa förbundet* tillstyrker förslaget, att tomtrörelse inte skall anses föreligga förrän den skattskyldige sålt femton tomter eller andra för bebyggelse avsedda områden under en tioårsperiod. Detta möjliggör att sedvanlig tomtförsäljning i mindre skala undgår att beskattas som tomtrörelse. I yttrandena understryks emellertid att man vid beräkning av antal sålda tomter, som blir avgörande för om tomtrörelse föreligger eller ej, måste bortse från försäljningar från ett företag till dess anställda eller till en kommun med indirekt samma syfte, nämligen att bereda bostäder åt anställda vid företaget, eller för att ordna med lämplig planering för parker, gator o. d. *Näringslivets skattedelegation* tillägger.

Vi vill även framhålla att speciella förhållanden föreligger för skattskyldiga som har stora markinnehav. Ett företag kan t. ex. ha avsevärda skogsområden, ofta med redan bebyggda torp och liknande, vilka företaget nu-

mera saknar anledning att underhålla och därför önskar upplåta åt utomstående. Företag med sådana stora domäner skulle bli praktiskt taget helt avskurna från möjligheten att sälja tomter utan att tomtrörelse skulle föreligga. Detta kan inte vara rimligt utan hänsyn måste på ett eller annat sätt tas till storleken av den innehavda marken, i annat fall inträder här en avsevärd skärpning i förhållande till nuvarande rättstillämpning.

Lantbrukets skattedelegation understryker, att expropriationsfall inte skall inräknas i de femton upplåtelser som skall konstituera rörelse. Delegationen påpekar att det teoretiskt kan tänkas, att en markägare vid upprepad expropriation överskrider gränsen till tomtrörelse utan att någon enda frivillig markförsäljning skett. En sådan situation rimmar dåligt med markvärdekommitténs uppfattning att ingen skall behöva riskera att bli betraktad som rörelseidkare utan att själv vara medveten därom.

Kammarrätten ifrågasätter om inte regeln att rörelse inträder först genom den femtonde försäljningen bör begränsas till att gälla endast fysiska personer. Därigenom synes åtminstone en del av olägenheterna med förslaget kunna elimineras. Vidare ifrågasätter kammarrätten om det är rimligt att sätta gränsen för övergång till rörelse så högt som vid den femtonde försäljningen. Redan en gränsdragning vid den tionde försäljningen innebär enligt kammarrätten en klar liberalisering i förhållande till nuvarande praxis.

Även *länsstyrelsen i Blekinge län* samt *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* anser att gränsen bör gå vid tio tomter.

Länsstyrelsen i Kristianstads län framhåller, att den av kommittén föreslagna definitionen av tomtrörelse medför att stat och kommuner skulle komma att betraktas som idkare av tomtrörelse. Samma skulle förhållandet bli med andra stora markägare såsom Uppsala universitet, vissa häradsallmänningar, större fideikommiss och vissa storbolag vid försäljning av femton enstaka tomter i olika delar av landet. Länsstyrelsen föreslår särskilda undantagsbestämmelser för markägare av här angivet slag eller alternativt att riksskattenämnden ges möjlighet att dispensera från bestämmelsen.

Länsstyrelsen i Älvsborgs län anser, att gränsen inte bör sättas högre än vid nuvarande praxis, dvs. fem högst sex tomter. En lägre gräns torde enligt länsstyrelsen främja ett tidigare utbud av hela fastigheten.

Allmänna ombudet hos mellankommunala provningsnämnden framhåller, att den föreslagna gränsdragningen rimligen borde kompletteras i den riktningen att försäljning under ett och samma år av minst fem tomter skall konstituera rörelse. Vidare borde storleken och belägenheten av tomterna samt eventuell förekomst av byggnadsplan tillmätas betydelse vid avgränsningen av rörelsebegreppet. Över huvud förefaller det, framhåller ombudet, som om kommittén vid sina överväganden av tomtrörelsebeskattningen beaktat endast de fall, då lantbrukare säljer tomter direkt till den

slutlige ägaren, men icke de betydelsefulla fall, då ett tomtstyckningsföretag köper en eller flera större egendomar för styckning och återförsäljning.

Länsstyrelsen i Jönköpings län anser, att man bör gå längre än kommittén föreslagit. Länsstyrelsen anser, att en markägare, även om han under loppet av tio år avyttrat femton byggnadstomter, bör kunna försälja råmark, beträffande vilken inga tomtstyckningsåtgärder ännu förekommit, utan att beskattning som för inkomst av rörelse inträder. Detta gäller sådana markägare, som inte driver verklig yrkesmässig tomtrörelse med försäljningskontor o. d., och den som ärvt marken eller uppenbarligen från början förvärvat den i annat syfte än att bedriva tomtstyckning.

Om bestämmelsen angående tioårsintervaller för tomtrörelser införs blir det enligt *överståthållarämbetet* i många fall närmast ogörligt att konstatera när en försäljningsvinst skall beskattas som rörelsevinst med hänsyn till att deklARATIONER förvaras endast sex år för fysiska personer. När de skattskyldiga inte själva lämnat vägledande upplysningar — och detta kan rimligen tänkas bli det vanligaste fallet — torde förutsättningar för offensiva bedömanden komma att föreligga endast, då resp. taxeringsnämnder fört fortlöpande anteckningar om tidigare fastighetsförsäljningar. Dessa noteringar, som kan gälla en lång följd av år med skiftande bosättningsort för vissa skattskyldiga, skall dessutom varje år ha överflyttats till de aktuella deklARATIONERNA. Ämbetet tillägger, att sistnämnda detalj i taxeringsarbetet med s. k. överflyttningshandlingar inte ens nu fungerar på tillfredsställande sätt — trots att den inte utnyttjas i största utsträckning. Eftersom bedömningen av om tomtrörelse skall anses föreligga eller ej enligt förslaget påverkas av upplåtelse av tomter även i annan form än genom försäljningar, som taxeringsmyndigheterna torde ha små möjligheter att få kännedom om, kan det enligt *överståthållarämbetets* mening befaras, att bestämmelserna i denna del endast i begränsad utsträckning får avsedd verkan.

Överlantmätaren i Norrbottens län anser, att man inte kan undgå ogynnsamma tröskelproblem om gränsdragningen liksom nu läggs vid ett antal tomtförsäljningar. Gränsen fem eller femton tomter är blott en fråga om när olägenheterna inträder. Till olägenheterna hör att önskvärd planering motverkas. Utförsäljningen kommer vidare att i många fall begränsas just under tröskelantalet. Man kan vänta att svårigheter kommer i dagen bl. a. då arrendetomter upplåtits i större antal och befins böra säljas i samband med saneringsplan. Möjligen skulle det vara en bättre lösning att anse redan den första tomtens försäljning hänförlig till rörelse. Att restfastighets försäljning i allmänhet inte skall hänföras till rörelse synes ägnat att underlätta dessa markers omsättning.

Länsstyrelsen i Värmlands län påpekar att den föreslagna regeln kan få egendomliga konsekvenser. Länsstyrelsen anför.

Antag t. ex. att en jordägare säljer fjorton tomter under ett år och att han under det därpå följande året säljer ytterligare en tomt. Han skall då beskattas för intäkt av tomtrörelse endast beträffande den tomt, som sålts under det sista året. Hade han däremot sålt alla femton tomterna under ett och samma år hade han måst finna sig i att hela försäljningen befunnits hänförlig till tomtrörelse. Den föreslagna regeln kan medföra en av skattehänsyn betingad fördröjning av tomtexploatering. Det synes därför länsstyrelsen skäligt och lämpligt att regeln modifieras. Helst bör densamma konstrueras så, att tomtrörelsebeskattning sker först sedan ett visst antal tomter försålts oavsett under vilket eller vilka år detta skett. Eftersom enligt en så utformad regel inga tomtförsäljningar som ägt rum inom den angivna ramen kommer att hänföras till rörelse, synes jämlikt grunderna för den av kommittén föreslagna regeln antalet sålda tomter kunna sättas vid t. ex. tio stycken.

Lantbrukets skattedelegation framhåller, att den som påbörjar eller driver tomtrörelse, givetvis har rätt att välja det räkenskapsår, som han med hänsyn till omständigheterna finner lämpligast. Antagligt är, att många kommer att välja ett räkenskapsår, som börjar efter försäljningen av den fjortonde tomten men före försäljningen av den femtonde. En sådan åtgärd skulle medföra, att rörelsebeskattning inträder först fr. o. m. den femtonde försäljningen. Den markägare, som ej vidtar en sådan åtgärd, skulle däremot rörelsebeskattas för de ytterligare försäljningar, som skett tidigare under samma kalenderår. Delegationen tillägger.

För den i skatteförfattningarna insatte blir det lätt att arrangera verksamheten så att de fjorton första försäljningarna blir enbart realisationsvinstbeskattade. Stadgandet skulle således endast bli tillämpligt på sådana skattskyldiga, som av någon anledning brister i sitt skattetänkande. Delegationen vill som sin mening uttala, att om fjorton tomtförsäljningar under tio år anses vara en så obetydlig aktivitet, att beskattning enligt de betydligt lindrigare realisationsvinstreglerna anses acceptabel, bör det också kunna accepteras, att de fjorton första överlåtelseerna även vid en snabbare omsättningstakt beskattas enligt realisationsvinstreglerna. Ett stadgande av sådan innebörd skulle på ett helt annat sätt främja likformighet och rättvisa i taxeringen.

Försäljning av fastigheter i olika delar av landet

I några yttranden berörs frågan hur bedömningen bör ske när tomterna försålts från olika fastigheter i helt olika delar av landet.

Näringslivets skattedelegation konstaterar, att det av kommitténs motivering klart framgår att det vid bedömande av antalet försålda tomter under tioårsperioden inte har någon betydelse om tomterna försålts från olika fastigheter, så länge fråga är om fastigheter som tillhör en och samma skattskyldig. Delegationen anser det inte klart framgå om, i och med att rörelse konstituerats, all mark blir besmittad eller endast sådan mark på vilken tomtrörelse verkligen bedrivits. Om exempelvis en skattskyldig med

två fastigheter under en tioårsperiod försålt fjorton stycken tomter från den ena fastigheten och därefter styckar upp den andra och i slutet av perioden försäljer ett tiotal tomter från denna, kan tomtrörelsen anses ha bedrivits endast på den sistnämnda fastigheten.

Om i det nyss angivna exemplet den skattskyldige hade ytterligare en fastighet, från vilken tomter över huvud taget aldrig sålts, kan det rimligen inte ha varit kommitténs mening att den skulle kunna bli föremål för beskattning såsom ingående i tomtrörelsen, om den försäljs sedan tomtrörelse på de andra fastigheterna börjat.

Lantbrukets skattedelegation påyrkar bestämt, att begreppet tomtrörelse begränsas till fastighet eller till fastigheter, som sambrukas eller samexploateras. Bedriver en skattskyldig tomtexploatering på två av varandra oberoende fastigheter, bör fråga anses vara om två skilda förvärvskällor. Delegationen anför.

Om en skattskyldig äger fastigheter i skilda delar av landet och ämnar sälja tomter från en av desamma bör frågan huruvida han driver tomtrörelse eller icke rimligen inte påverkas av att han vid något enstaka tillfälle sålt mark i annan del av landet. En sådan enstaka försäljning kan tänkas ha skett till anställd på den egna gården, till kommun för angeläget kommunalt ändamål eller liknande. Ett bortseende från fastigheternas geografiska belägenhet skulle säkerligen i många fall få den utbudshämmande effekt, som markvärdekommittén till varje pris vill undvika.

Makars fastighetsförsäljningar

Kommitténs förslag att schablonen skall gälla gemensamt för äkta makar har berörts i några yttranden.

Riksskattenämnden finner förslaget välbetänkt. Regeln bör dock enligt nämnden begränsas till att omfatta upplåtelse som skett under äktenskapet.

Lantbrukets skattedelegation framhåller, att den föreslagna regeln rymmer många konflikthanledningar mellan äkta makar inbördes, och ifrågasätter om inte regeln bör utgå. Om regeln trots delegationens invändningar ändå får stå kvar, bör den kompletteras med möjlighet till dispensförfarande i sådana fall, där överväganden av skatteflyktskaraktär uppenbarligen inte föreligger. Delegationen anför.

Som exempel härpå kan nämnas makes försäljningsaktivitet före äktenskapets ingående. Man kan vidare tänka sig situationen för en skattskyldig, som vill undvika tomtrörelsebeskattning men helt utnyttjat sin fjorton-tomterkvot i början av tioårsperioden — sådana fall torde ingalunda bli ovanliga. Denne skattskyldige gifter sig med en villaägande kvinna, som flyttar till mannens bostad. Hustrun kan i detta fall inte omedelbart sälja sin villafastighet, utan att mannen hamnar i rörelsestadiet. Uppräkningen av likartade orimligheter skulle med lätthet kunna fortsättas.

Arrendeupplåtelser m. m.

Frågan om i vilken omfattning arrendeupplåtelser skall inverka på schablonen har tagits upp av några remissinstanser.

Riksskattenämnden finner det oklart, om avsikten är att enbart femton arrendeupplåtelser i sig skall konstituera tomtrörelse. Inkomst genom upplåtelse av mark utgör enligt gällande rätt inkomst av den fastighet, på vilken upplåtelsen skett, och det saknas enligt nämndens mening anledning att hänföra dylik inkomst till annan förvärvskälla. Upplåtelser av tomter mot arrende bör dock liksom f. n. påverka bedömningen av frågan huruvida en försäljning av tomtmark skall hänföras till tomtrörelse.

Om gränsdragningen mellan tomtrörelse och icke yrkesmässig verksamhet på sätt kommittén föreslagit knyts till enbart antalet upplåtelser och försäljningar av markområden för bebyggelse, skulle enligt nämnden möjligen kunna hävdas, att de kommuner, som utnyttjar tomträttsinstitutet, också är att anse som rörelseidkare. Det bör klart sägas ifrån att så inte är fallet.

Även *länsstyrelsen i Jämtlands län* ifrågasätter, om det är sakligt riktigt att behandla utarrendering av mark mot t. ex. årligt arrende på samma sätt som försäljning.

Lantbrukets skattedelegation finner den föreslagna regeln inte bara överflödig utan även vådlig såtillvida, att den inom sig rymmer åskilliga processanledningar.

Om regeln trots allt skall kvarstå, bör det enligt delegationen klart ut-sägas, att endast förstagångsupplåtelser skall beaktas i sammanhanget. Ny arrendeupplåtelse av tidigare utarrenderad tomt — oavsett om fråga är om ny arrendator eller om förlängning av ett tidigare träffat arrendeavtal — skall alltså inte medräknas bland de femton till tomtrörelse kvalificerande tomterna. Likaså bör ej heller försäljning till arrendator av den utarrenderade tomten beaktas. Delegationen tillägger.

Av kommittébetänkandet kan ej klart utläsas, hur upplåtelse av tomt med byggnad skall behandlas i sammanhanget. På landsbygden uppkommer ett allt större antal överflödiga bostadsbyggnader, vilka starkt attraherar särskilt storstadsbefolkningen. Ofta säljs dessa byggnader, men ofta händer också att de hyrs ut för kortare eller längre tid. Enligt delegationens mening är parternas intresse i sistnämnda fall knutet i första hand till byggnaden och inte till marken. Om den föreslagna regeln skall stå kvar, bör det klarare utsägas, att den omfattar endast upplåtelse av byggnadstomt, på vilken arrendatorn själv avser uppföra byggnad.

Överlantmätaren i Norrbottens län påpekar, att även annan upplåtelseform än kommittén berört kan ifrågakomma, främst byte, gåva och servitutsupplåtelser.

Länsstyrelsen i Värmlands län framhåller, att det bör regleras hur tom-

ter, som lämnats i gåva, skall bedömas vid beskattning för tomtrörelse. I de föreslagna anvisningarna till 27 och 28 §§ KL talas endast om avyttring, upplåtelse resp. försäljning. Uttrycken »avyttring» och »försäljning» torde förutsätta att någon form av vederlag har utgått. Uttrycket »upplåtelse» synes länsstyrelsen, med utgångspunkt från vad de sakkunniga anfört angående arrende (s. 312), förutsätta att markägaren behåller äganderätten till marken, fastän upplåtelsen kan vara vederlagsfri. Men för gåvofallen har ingen ledning getts vare sig i den föreslagna lagtexten eller i de sakkunnigas kommentar till föreslagna regler. Om med uttrycket »eljest för bebyggelse upplåtit» åsyftas gåvofall, synes det länsstyrelsen angeläget att detta förhållande tydligare kommer till uttryck.

Försäljning av områden med flera tomter

Kommitténs förslag att även försäljning av större områden, innehållande flera byggnadstomter, skall räknas som försäljning av en byggnadstomt har föranlett erinringar i flera yttranden.

Länsstyrelsen i Hallands län påpekar, att en skattskyldig, som redan avyttrat tretton tomter, skulle gå fri från rörelsebeskattning, om han sålde ett planlagt och för exploatering färdigställt område, innehållande ett flertal inte avstyckade byggnadstomter. En sådan bestämmelse är enligt länsstyrelsen inte ägnad att främja en likformig och rättvis beskattning. Länsstyrelsen anser det därför nödvändigt, att regler tillskapas, som förhindrar, att man undgår rörelsebeskattning vid avyttring i hithörande fall. Avyttringen av ett större område i en tomtförsäljningsverksamhet borde enligt länsstyrelsen likställas med försäljning av så många tomter för bebyggelse, som normalt kan beräknas utvinnas på området i fråga.

Lantbrukets skattedelegation anser, att begreppet byggnadstomt bör förbehållas tomter och markområden, som upplåts för byggnader i traditionell mening, dvs. bostadsbyggnad, industribyggnad, affärslokal, kontorslokal eller liknande. En tomt på vilken uppförs en bensinstation anses som byggnadstomt. Är tomten däremot avsedd för exempelvis lastbrygga bör den inte vara att betrakta som byggnadstomt. Delegationen anför.

Kommittén vill att som byggnadstomt skall anses även områden, som avstyckas för sammanläggning med redan bestående tomter. Det kan icke vara rimligt, att en gränsjustering, som kanske innebär avstyckning av blott någon eller några kvadratmeter, skall tillmätas betydelse i sammanhanget. Avstyckningar av denna art är regelmässigt inte förenade med något vinstintresse. Annorlunda är förhållandet om ett område avstyckas för sammanläggning med annat område i och för bildandet av en helt ny tomt. Sådana avstyckningar är ofta förekommande när en byggnadsplan berör flera fastigheter, kanske med skilda ägare. Försäljning av ett sådant för sammanläggning avstyckat område är givetvis jämförlig med försäljning av hel tomt och bör beaktas vid gränsbestämningen.

Möjligheter till skatteflyktsåtgärder

I många yttranden framhålls att den föreslagna schablonen är så konstruerad att man genom mycket enkla åtgärder kan undgå rörelsebeskattning. *Riksskattenämnden* påpekar att en person teoretiskt skulle kunna äga ett flertal aktiebolag, som vardera sålde fjorton tomter, utan att tomtrörelse enligt den av kommittén föreslagna schablonen kunde anses föreligga. En vanlig företeelse i jordstyckningssammanhang har varit, att fastighetsägaren under en längre period avyttrat sitt tomtlager genom en eller ett par tomtförsäljningar årligen. Med en schablon konstruerad på sätt kommittén föreslagit skulle en sådan fastighetsägare kunna genom lämpliga intervaller vid försäljningen av ett tomtlager om mer än fjorton tomter reglera sin utförsäljning så, att under den senaste tioårsperioden aldrig sålts mer än fjorton tomter.

Liknande synpunkter anförs av bl. a. *kammarrätten* och ett flertal *länsstyrelser*.

I flera yttranden påpekas att bestämmelserna kan kringgåas genom att försäljningen formellt sker genom barn eller andra anhöriga. Sålunda framhåller bl. a. *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* att vid bedömningen av om tomtrörelse föreligger eller ej bör medräknas även försäljningar som gjorts av fastighetsägarnas barn från fastigheter eller fastighetsdelar, som de förvärvat av sina föräldrar. Vidare torde enligt *länsstyrelsen* vid denna bedömning böra medräknas också tomtförsäljningar av aktiebolag, där fastighetsägaren, hans hustru och barn äger aktiemajoriteten.

Länsstyrelsen i Värmlands län formulerar den ifrågasatta kompletterade regeln sålunda.

Om från ett markkomplex tomtförsäljning gjorts av personer, som är förenade genom släktskap, eller av aktiebolag eller andra juridiska personer, i vilka besläktade fysiska personer har ett avgörande inflytande, skall gränsen femton tomter räknas på nämnda fysiska och juridiska personers sammanlagda försäljning, under förutsättning att nämnda personer förvärvat egendomen genom köp, byte eller gåva (ej genom arv).

Införs inte en sådan regel kan enligt *länsstyrelsen i Jämtlands län* antalet försäljningar som indicium på tomtrörelse inte sättas så högt som femton.

Länsstyrelserna i Gotlands och Skaraborgs län pekar bl. a. på de möjligheter som en skattskyldig torde ha att inför försäljningen av den femtonde tomten sätta fastigheten på aktier och, efter hand som försäljningen ökar, bilda nya försäljningsbolag.

Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer understryker att det är nödvändigt att skapa ett hinder för det fall, att skattskyldig genom exempelvis gåvotransaktioner överlåter tomter och tomtområden på barn eller andra närstående.

Inkomstberäkningen

Frågan om inkomstberäkningen och beräkningen av ingångsvärdet för tomtlagret i tomtrörelse har berörts i flera yttranden.

Riksskattenämnden framhåller, att kostnaderna i tomtrörelse i princip bör beräknas enligt de för rörelsebeskattningen i övrigt gällande reglerna. Såsom ingångsvärde för tomtlagret i rörelsen torde emellertid enligt nämnden av praktiska skäl kunna anses anskaffningskostnaden för tomtlagret med den uppräknig av densamma, som kan ifrågakomma enligt realisationsvinstbeskattningsreglerna, dock att — i motsats till vad kommittén förordat — uppräknigen skall avslutas vid tidpunkten för rörelsens början. Kostnader, som nedlagts för den tilltänkta rörelsen, bör — sedan rörelsen börjat — få aktiveras och avskrivas i likhet med vad som torde ske enligt gällande praxis, framhåller nämnden.

Näringslivets skattedelegation påpekar, att särskilda bestämmelser torde vara erforderliga för att kostnaderna för iordningställandet under den tid de första fjorton tomtarna försäljs skall kunna förskjutas i tiden och proportioneras ut på samtliga tomter.

Lantbrukets skattedelegation frågar sig av vilken anledning realbeskattning skall vara förbehållen tomtrörelse och tillägger.

Krav på rätt till årlig 6-procentig uppskrivning av lagervärdet torde med fog kunna resas av åtskilliga branscher med långsam omsättningstakt. Direkt omotiverat synes det vara att utesluta byggnadsföretagen från de nya reglerna, i all synnerhet som gränserna hittills ofta varit flytande mellan byggnadsrörelse och jordstyckningsrörelse. Även i framtiden torde det bli relativt vanligt, att en verksamhet börjar som tomtrörelse men efter hand övergår i byggnadsrörelse.

Om försäljning sker av tomter från upprättad byggnadsplan förekommer, påpekar delegationen, regelmässigt att den försålda tomten berörs av förbättringskostnader, som ligger framåt i tiden. Dessa kostnader måste enligt delegationen få beaktas vid inkomstberäkningen.

Delegationen ifrågasätter om en markägare, som någon gång då och då säljer tomter, kan beräkna ingångsvärdet rätt. Inte nog med att han måste hålla reda på anskaffningskostnaden och jämföra densamma med de till buds stående schablonmetoderna, han måste dessutom beakta nedlagda förbättringskostnader under årens lopp, räkna fram 6 % tillägg på anskaffningskostnaden (alternativt schablonvärdet) och i förekommande fall även på förbättringskostnaderna samt dessutom givetvis utnyttja den del av 2 000 kr.-tilläggen som faller på den avyttrade tomten. Fall torde förekomma, då sistnämnda tillägg knappast blir mätbara i kronor.

Delegationen anser att de föreslagna reglerna för inkomstberäkningen

är för komplicerade för att kunna praktiskt tillämpas och att det synes tveksamt om man i förvärvskällan rörelse skall arbeta med schablonmässiga tillägg av olika slag.

Delegationen förordar att ingångsvärdet i en tomtrörelse i princip skall kunna tas upp till områdets saluvärde vid den aktuella tidpunkten. Om detta saluvärde överstiger det ingångsvärde, som fastställs enligt realisationsvinstreglerna, skall realisationsvinstbeskattning drabba övervärdet. Markägaren skall få behandla överföringen till tomtrörelsen i enlighet med de regler delegationen föreslagit till lösning av realisationsvinstbeskattningen. En lösning enligt dessa riktlinjer skulle enligt delegationen avsevärt förenkla inkomstberäkningen i tomtrörelse. Den skattepliktiga nettointäkten skulle direkt kunna fastställas med ledning av upprättat vinst- och förlustkonto. Vidare skulle problemet med väntade exploateringskostnader härigenom vara löst. Delegationen tillägger.

Grundtanken i delegationens förslag är alltså, att marken skall kunna överföras till rörelsen efter sitt marknadsvärde. Emellertid skulle besvärande skattekonsekvenser kunna ställa sig hindrande härför, i den händelse realisationsvinstbeskattning utlöses, eftersom markägaren inte omedelbart tillförs någon ökad skattekraft på sätt som skulle skett, om markområdet i stället sålts till utomstående. För att skapa möjligheter till en jämnare fördelad skattebelastning vill delegationen därför föreslå relativt generösa regler för varulagervärderingen i tomtrörelse. Som en lägsta gräns vid lagervärderingen vill delegationen föreslå 60 % av den bokförda anskaffningskostnaden eller återanskaffningskostnaden.

Överståthållarämbetet framhåller, att de av kommittén föreslagna årliga schablonavdragen vid realisationsvinstbeskattningen motiverats med att skattskyldiga och myndigheter ej skall behöva betungas med taxering av vinster på egna hem och andra småfastigheter. Det sistnämnda torde emellertid sakna betydelse vid beskattningen av tomtrörelser. Med hänsyn till de fördelar, som nu nämnda avdragsrätt otvivelaktigt medför vid beskattningen för innehavare av tomtrörelser jämfört med vad som gäller enligt nuvarande regler, förefaller det enligt ämbetet ej uteslutet, att kommitténs förslag kan få en helt annan verkan än vad som avsetts. Kapitalplaceringar i mark kommer ju på detta sätt att ytterligare gynnas framför andra investeringar, häri inbegripet investeringar i aktier. Investeringsintresset kan i än högre grad överflyttas till investeringar i mark med prishöjande effekt, dvs. motsatsen till vad kommittén åsyftat med sitt förslag.

Länsstyrelsen i Östergötlands och Jämtlands län betonar att ingångsvärdet för tomtmarken inte bör få tas upp till högre belopp än det verkliga värdet.

Länsstyrelsen i Gävleborgs län påpekar, att de av kommittén föreslagna reglerna för beräkning av det belopp, som vid avyttring av mark i tomt-

rörelse får dras av såsom anskaffningskostnad, i vissa fall synes kunna resultera i att avdragsbeloppet blir högre än försäljningsintäkten för den försålda marken, trots att säljarens faktiska utgifter för förvärv m. m. av det försålda markområdet i verkligheten varit betydligt lägre än utförsäljningspriset. Länsstyrelsen tillägger.

Trots att affären således i verkligheten gått med en nominell vinst, skulle markägaren med tillämpning av de föreslagna schablonreglerna för ingångsvärdets beräkning alltså kunna tillgodoföra sig ett avdrag för ett konstruerat underskott på affären. En sådan avdragsrätt för fiktiva förluster synes icke tilltalande. Därest kommitténs förslag rörande schablonberäkning av avdragsbeloppet för »anskaffningskostnad» för mark i tomt-rörelse lägges till grund för lagstiftning, synes därför skäl föreligga för komplettering av bestämmelserna med någon form av spärregel, enligt vilken det schablonberäknade avdraget icke skulle få överstiga köpeskillingen vid avyttringen av marken i annan mån än säljaren visar, att hans faktiska kostnader för förvärv, förbättring och försäljning av markområdet i verkligheten överstigit den av honom erhållna köpeskillingen.

Länsstyrelsen i Kronobergs län anser det rimligt, att ingångsvärdet får beräknas på samma sätt vid rörelse som vid realisationsvinst i sådana fall då en markförsäljningsverksamhet övergår från realisationsvinstbeskattade till rörelsebeskattade försäljningar. Länsstyrelsen tillägger.

I och med att rörelse anses föreligga, utgör tomtmarken lager i rörelsen. Någon uppskrivning av detta lager bör rimligen inte få göras genom tillägg av 6 % på anskaffningskostnaden och 2 000 kr. eller på något liknande sätt, som kommer att gälla vid realisationsvinstberäkning. Därest fastighetsägaren nedlagt kostnader för fastighetens exploatering, vilket vid verklig tomt-rörelse regelmässigt torde ske innan försäljningarna tar sin början, bör kostnaderna härför självfallet få aktiveras på hittills gängse sätt. Någon uppräknig av dessa kostnader bör ej tillåtas.

Länsstyrelsen i Blekinge län föreslår, att »antalsregeln» lagfästs att gälla enbart för skattskyldig, som från tidigare ägd fastighet avyttrat ett antal tomter utan att själv ha vidtagit några rörelsefrämjande åtgärder, och att egentliga tomt-rörelser således beskattas enligt hittills gällande praxis eller ock att »antalsregeln» kompletteras med en presumtionsregel om när verksamheten redan från början skall anses yrkesmässigt bedriven. I sistnämnda fall synes ingångsvärdet böra beräknas, när fastigheten i sin helhet tidigare uppenbarligen förvärvats i annat syfte än för exploatering, med utgångspunkt från realisationsvinstbeskattningsvärdet och i övriga fall från den faktiska anskaffningskostnaden; i båda fallen utan årlig uppräknig av ingångsvärdet.

Liknande synpunkter anförs av *länsstyrelserna i Hallands, Gävleborgs och Jämtlands län* samt av *Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer och Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund*.

Länsstyrelsen i Västernorrlands län påpekar, att enligt förslaget fastighetsägaren fr. o. m. det beskattningsår, då den femtonde tomten försäljs,

får med tillämpning av bokföringsmässiga grunder nedskrivna sitt återstående fastighetsinnehav och därmed helt eller delvis eliminera försäljningsvinsterna. Länsstyrelsen tillägger.

Med detta torde han ofta kunna fortsätta, till dess han sålt ut större delen av den exploateringsbara tomtmarken. Om han därefter icke säljer mer mark, torde den åtnjutna nedskrivningen aldrig kunna återföras till beskattning. Efter tioårsperiodens utgång saknar taxeringsmyndigheterna nämligen deklarationsunderlag till bedömande av, huruvida den skattskyldige fortfarande skall anses driva rörelse. En försäljning av återstoden av fastigheten torde alltså kunna ske utan att lagernedskrivningen blir beskattad.

Länsstyrelsen i Blekinge län framhåller, att man inte helt kan bortse från möjligheten att en i vedertagen bemerkelse yrkesmässigt bedriven tomtrörelse kan gå med förlust och av den anledningen upphöra innan »femton-tomtsgränsen» uppnåtts. Ett på så sätt uppkommet underskott skulle inte få avräknas mot i andra förvärvskällor eventuellt föreliggande överskott. De föreslagna reglerna skulle således kunna medföra även en skärpning av gällande praxis.

Länsstyrelsen i Örebro län konstaterar, att kommittén inte närmare berört hur anskaffningskostnaden för benefikt förvärvade tillgångar i form av fastigheter i en av arvlåtaren bedriven byggnadsrörelse skall beräknas. Enligt riksskattenämndens anvisningar rörande värdesättning av byggnadsföretags lager m. m. vid inkomsttaxeringen skall i anskaffningsvärdet för dylika fastigheter inräknas endast vissa i anvisningen angivna direkta byggnadskostnader men däremot inga indirekta byggnadskostnader.

Gränsen mellan tomtrörelse och byggnadsrörelse m. m.

I flera yttranden berörs gränsdragningen mellan, å ena sidan, tomtrörelse och, å andra sidan, yrkesmässig handel med fastigheter och byggnadsrörelse.

Länsstyrelsen i Östergötlands län anser, att de regler som enligt förslaget gäller beträffande ingångsvärdet i tomtrörelse skall gälla även annan fastighetshandel. Enligt länsstyrelsens mening hade det varit önskvärt med ett närmare uttalande, vid vilket antal försålda fastigheter som handel med fastigheter får anses föreligga. Någon egentlig praxis på detta område finns inte. *Länsstyrelsen i Kronobergs län* framhåller, att kommittén inte berört gränsdragningen mellan tomtrörelse och handel med fastigheter. En dylik handel med fastigheter utesluter enligt länsstyrelsens mening tillämpning av realisationsvinstreglerna.

Länsstyrelsen i Stockholms län framhåller, att förslaget synes innebära att tomtrörelse endast kan omfatta försäljning av mark för bebyggelse. Avyttring av bebyggda fastigheter eller av mark för annat ändamål än

bebyggelse skulle sålunda ej räknas som tomtrörelse. Om t. ex. en fastighetsägare från en och samma fastighet ej blott försäljer obebyggd mark utan även tomter på vilka han själv uppfört sommarstugor skulle fråga kunna vara om såväl tomtrörelse eller realisationsvinst som byggnadsrörelse. Länsstyrelsen tillägger.

Vid försäljningar från en och samma fastighet synes det alltså kunna bli fråga om att tillämpa olika bedömningar och beräkningsmetoder och detta oavsett den tidsföljd i vilken försäljningarna ägt rum. Det säger sig självt att dylika regler måste skapa stora svårigheter i den praktiska tillämpningen. En uppdelning av intäkter och kostnader måste ske på olika verksamhetsgrenar och det ligger därvid i den skattskyldiges intresse att överföra så stora delar av vinsterna som möjligt på de verksamhetsgrenar, för vilka beskattningsreglerna är gynnsammast. Därvid blir även av betydelse hur en uppdelning sker tidsmässigt. Det kan vara gynnsamt att överföra kostnader från en tidsperiod, då realisationsvinstreglerna gäller, till en annan, då reglerna för rörelse gäller. Säljes återstoden av fastighet, på vilken tomtrörelse bedrivits, skall denna försäljning under vissa villkor enligt förslaget inte beskattas som rörelse utan som realisationsvinst. Detta skall gälla även om den skattskyldige äger andra fastigheter, på vilka tomtrörelse bedrivs. Detta finner länsstyrelsen ej rimligt.

Även länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län ifrågasätter rimligheten i de av kommittén föreslagna förmånliga reglerna för yrkesmässig tomtrörelse, då en byggmästare skall beskattas för all vinst i samband med fastighetsförsäljning. Länsstyrelsen fortsätter.

Man kan också fråga sig, hur kommittén ansett sådana byggnadsföretag böra behandlas i taxeringshänseende som vid sidan av byggnadsrörelse bedriver tomtrörelse. Det må i detta sammanhang framhållas, att det vid undersökning visat sig att väletablerade företag i branschen erhållit bruttovinster på flera hundra procent vid exploatering av vissa områden i kustbandet här i länet. Anledning synes saknas att fritaga en betydande del av intäkter av denna art från inkomstbeskattning. Då det icke torde vara möjligt att ha olika regler för beräkning av ingångsvärde för dem, som yrkesmässigt uppköper fastighet för exploatering och bedriver rörelse i stor skala å ena sidan och jordbrukare som vid sidan av sin egentliga verksamhet bedriver exploatering av tomter på viss del av sin fastighet å den andra, anser länsstyrelsen att någon ändring i den praxis som f. n. tillämpas vid beräkning av ingångsvärde icke bör ske.

Proportionering av ingångsvärdet på såld och kvarvarande mark

Flera remissinstanser framhåller att kommittén synes ha underskattat de svårigheter som kan uppstå vid tomtförsäljning när det gäller proportionering av den uppräknade anskaffningskostnaden på den försålda och den kvarvarande delen av fastigheten. *Lantbruksstyrelsen* påtalar sålunda utredningens uttalande att vid framtida delförsäljningar det ursprungliga anskaffningsvärdet jämte tillägg skall tas till utgångspunkt. Detta värde skall uppdelas mellan förut sålda delar, delar vilkas försäljning skall rea-

lisationsvinstbeskattas samt den återstående delen. Ätminstone på längre sikt torde metoden enligt styrelsens mening inte kunna tillämpas, eftersom man då saknar det utgångsläge som den ursprungliga fastighetens taxeringsvärde tjugو år tillbaka i tiden skall utgöra enligt schablonmetoden. Proportioneringen synes även kräva mera bestämda regler med hänsyn till att den uppräknade anskaffningskostnaden avser såväl mark som byggnader och markanläggningar.

Lantbrukets skattedelegation understryker behovet av klara proportioneringsregler. Enligt delegationens mening har kommittén helt bortsett från de svårigheter som delförsäljningar medför. Delegationen anför.

Uppenbart är i vart fall att en proportionering enligt delarnas värderelation vid förvärvet svårligen kan göras, eftersom ett sådant förfarande förutsätter en ingående kännedom om saluvärdenivån över huvud taget vid en tidpunkt som kan ligga långt tillbaka. Denna nivå lär inte med någon grad av säkerhet kunna fastställas i det individuella fallet. Om man alltså utgår från att vid delförsäljning utgångspunkten skall vara den aktuella värderelationen uppkommer likväl betydande svårigheter. Det gäller då i första hand att uppskatta den kvarvarande fastighetsdelens värde, vilket kan vara nog så besvärligt och under alla förhållanden kräva stor tillgång på sakkunniga värderingsmän. Man måste också räkna med att taxeringsmyndigheterna i sin tur kan ha helt annan uppfattning om värderelationen, stödd på deras sakkunniga. Många tvister kommer alltså att uppstå. Härtill kommer att en felaktig fördelning kan förrycka det skattemässiga slutresultatet och exempelvis leda till att vinst uppstår vid delförsäljning och förlust vid slutförsäljning utan möjlighet för den skattskyldige att företaga kvittning såsom kommittéförslaget utformats.

Delegationen framhåller vidare att kommittén inte heller lämnat någon anvisning om hur avräkning av ingångsvärde skall ske om vid delförsäljningar ingångsvärdet knutits den ena gången till den verkliga anskaffningskostnaden, den andra gången till schablonregeln och den tredje gången till arvsregeln. Med hänsyn till att de skattskyldiga enligt förslaget har och också bör ha full valfrihet mellan metoderna blir en sådan kollision oundviklig.

Överståthållarämbetet anser, att proportioneringen av de skattefria årliga tilläggen mellan de olika försålda deltomterna kommer att förorsaka svårigheter vid den praktiska tillämpningen i fråga om de stora tomtstyckningsföretagen. Hos dessa förekommer en mängd försäljningar och beräkningen av ingångsvärdet kanske måste ske individuellt beroende på att olika styckningsföretag bedrivits samtidigt och hänsyn vid värderingen dessutom måste tas till frågan från vilken del av resp. fastighet tomtförsäljning skett. Det sistnämnda överensstämmer, påpekar ämbetet, med hittills gällande praxis och kommittén synes ej ha ifrågasatt någon ändring härav vid proportioneringen av ingångsvärdena.

Beträffande svårigheterna att konstatera om nedskrivning av tomtlagret i en tomtrörelse skett anför *länsstyrelsen i Kristianstads län*.

Om t. ex. en person förvärvar ett område på vilket kan utläggas tomter dels i attraktivt läge i anslutning till strand dels på sämre belägen mark får det anses att av det av köparen erlagda å-priset för kvadratmeter mark en förhållandevis större del faller på strandområdet. En reduktion av det bokförda värdet på kvarvarande mark med mer än proportionell del av anskaffningsvärdet kan därför vara befogad och rörelseidkaren kan på mer eller mindre goda grunder påstå att han därigenom ej företagit någon nedskrivning av varulagret.

Avbrytande av tomtrörelse

Riksskattenämnden anser det från principiell synpunkt riktigast att en jordstyeckningsrörelse, som en gång påbörjats, skall anses fortfara under den skattskyldiges innehav till dess rörelsens lager av tomter slutsålls. Nämnden tillägger.

Den av kommittén föreslagna regeln att tidigare bedriven tomtrörelse skall anses ha upphört om dels någon försäljning eller upplåtelse inte skett under den senaste tioårsperioden och dels vid tioårsperiodens början inte kvarstår nedskrivning av lager i fastigheter, anser nämnden kunna medföra vissa tillämpningssvårigheter. Huruvida dolda reserver skapats vid tioårsperiodens början kan vara en besvärlig utredningsfråga för det fall fastigheten består av delar med olika ingångsvärden. Nämnden ifrågasätter också om inte den av kommittén föreslagna tioårsperioden kan verka utbudshämmande.

Liknande synpunkter anføres av bl. a. *länsstyrelserna i Södermanlands, Gotlands, Kristianstads, Hallands, Örebro och Jämtlands län*.

Länsstyrelsen i Blekinge län anser att vad kommittén föreslagit bör kunna gälla som huvudregel vid avyttring av enstaka tomter eller områden. Där emot bör rörelsen alltid anses fortgå intill dess hela den inom en plan belägna tomtmarken försålls. Upprättas ny eller utvidgad plan eller förslag till plan i omedelbar anslutning till tidigare plan, bör någon ny rörelse inte anses ha påbörjats utan fortsatt rörelse bör, oavsett tiden, även här anses föreligga. Förslaget i denna del torde även komma att verka hämmande på utbudet om det behålls oförändrat.

Lantbrukets skattedelegation understryker att en expropriation inte får föranleda, att en påbörjad tioårig avvecklingsperiod avbryts.

Slutförsäljning

Kommitténs förslag, att en försäljning av hela fastigheten inte skall ingå i rörelse om mindre än en tiondel av fastighetens markyta utgörs av områden, som enligt stadsplan eller byggnadsplan är avsedda för bebyggelse, har föranlett erinringar i flera yttranden.

Riksskattenämnden framhåller, att kommitténs förslag e contrario synes innebära att, om en tiondel eller mer av fastighetens markyta är avsedd för dylik bebyggelse, tomtrörelse skall anses föreligga beträffande hela fastigheten. Nämnden finner, att en dylik regel i vissa fall kan medföra orimliga konsekvenser för berörda skattskyldiga. Så kan exempelvis bli fallet vid försäljning av stora jord- eller skogsegendomar, där nio tiondelar allttjämt under överskådlig tid framöver kan förutsättas komma att användas i förvärvskällan jordbruksfastighet. Nämnden förordar därför i stället den regeln, att vid försäljning av hela fastigheten endast den del av fastigheten, som enligt plan är avsedd för bebyggelse och grönområden till bebyggelse, skall anses utgöra omsättningstillgång i rörelsen, medan vinst som belöper på övrig del av fastigheten skall bedömas efter reglerna för realisationsvinstbeskattning. Nämnden tillägger.

Kommittén har också föreslagit att, om en fastighet på vilken tomtrörelse bedrivits säljs i dess helhet, skall till den skattepliktiga realisationsvinsten läggas belopp, varmed fastighetens värde må ha nedskrivits i rörelsen i den mån beloppet icke tidigare återförts till beskattning. Kommittén anser att därigenom det i rörelsen avdragna beloppet slutligen blir beskattat i sin helhet. Så blir emellertid inte fallet, därest den på dylikt sätt framräknade realisationsvinsten kvittas mot en realisationsförlust. Denna inadvartens sammanhänger med det förhållandet att, enligt kommitténs förslag, en lagertillgång tillåtes byta karaktär utan att avskattning sker i förvärvskällan rörelse. Riksskattenämnden finner förslaget i denna del icke tillfredsställande.

Kammarrätten och flera länsstyrelser är inne på samma tankegångar.

Länsstyrelsen i Östergötlands län konstaterar, att — enär de återförda nedskrivningarna skall tas upp som i realisationsvinsten ingående belopp och ej som inkomst av rörelse — bestämmelserna i 58 § KL i fråga om inkomstens fördelning mellan olika kommuner inte kommer att kunna tillämpas och ej heller blir reglerna enligt förordningen om ackumulerad inkomst tillämpliga.

Lantbrukets skattedelegation framhåller, att det finns anledning anta att kommittén med begreppet »fastighet» avser registerfastighet, och tillägger.

Vad händer i så fall om den tillämnade köparen (ofta blir det fråga om vederbörande kommun) vill förvärva endast en del av fastigheten? Enligt delegationens tolkning av kommittéförslaget skulle realisationsvinstreglerna inte vara tillämpliga. Ett köp kan omfatta avsevärda arealer även om inte hela fastigheten säljes. Fastigheten utgöres kanske av två eller flera, till varandra inte gränsande skiften. Det är i sådana fall ingalunda sällsynt, att köpintresse finns blott för något enstaka av dessa skiften. Såvitt delegationen förstår skulle regeln inte heller vara tillämplig i de ofta förekommande fall, då hel fastighet avyttras, dock med undantag för byggnadsbeståndet med tillhörande tomt.

Delegationen anser, att den föreslagna regeln måste utformas så, att den blir tillämplig inte endast vid försäljning av fastighet i dess helhet utan även vid försäljning på en gång av ett större markområde, när förutsättningar för ytterligare markförsäljningar inom överskådlig tid saknas. Delegationen tillägger.

Viss tvekan kan råda hur formuleringen »områden, som enligt fastställd stadsplan eller byggnadsplan äro avsedda för bebyggelse», skall tolkas. Avses härmed planområdet i dess helhet eller endast den del av detsamma, som utgöres av effektiv tomtmark? Enligt delegationens mening kan rättviseskäl åberopas för den sist angivna tolkningen. Exploateringsgraden olika byggnadsplaneområden emellan kan variera högst avsevärt liksom den kan variera skilda registerfastigheter emellan, som berörs av en och samma byggnadsplan. I sistnämnda fall är det ingalunda uteslutet, att någon enstaka fastighet beröres endast av gemensamt grönområde eller liknande. I sammanhanget förtjänar framhållas att en villafastighet i stad regelmässigt torde ingå i fastställd stadsplan och således till 100 % falla under den föreslagna undantagsregeln.

Enligt delegationens mening torde det vara motiverat att i rörelsen beskatta den del av köpeskillingen, som belöper på eventuellt osåld tomtmark. För övrig del av köpeskillingen skall givetvis realisationsvinstreglerna tillämpas.

Svenska stadsförbundet ifrågasätter om undantagsbestämmelsen är motiverad och anför.

Enbart den omständigheten att en fastighet till mer än en tiondel avsetts för bebyggelse i fastställd detaljplan synes i och för sig icke böra medföra att en totalförsäljning av återstående fastighetsdelar betecknas såsom slutskedet i en yrkesmässig tomtrörelse. För att en sådan skatteeffekt skall inträda synes det enligt styrelsen rimligt att fastighetsägaren också vidtagit vissa positiva åtgärder för att färdigställa tomtmark för försäljning. Enligt styrelsens mening bör därför undantaget begränsas och endast avse de fall då fastighetsägaren verkligen i syfte att överlåta ett färdigt tomtlager nedlagt kostnader för markens exploatering.

Markpolitiska utredningen anser sig kunna biträda kommitténs förslag att fastighet som tidigare beskattats i tomtrörelse skall kunna befrias från s.k. smitta vid klumpförsäljning med den begränsningen att befrielsen medges endast när försäljningen sker till kommun.

Övergångsbestämmelser

Riksskattenämnden anser, att en relativt lång övergångstid bör gälla för sådan realisationsvinst, som enligt gällande regler skulle varit skattefri om försäljningen skett före lagändringens ikraftträdande. En skälig övergångstid för dessa fall finner nämnden vara fem år. Efter utgången av denna tid bör däremot enligt nämndens mening de nya reglerna utan undantag äga tillämpning. Nämnden tillägger.

Riksskattenämnden anser sig sålunda icke böra tillstyrka den av kommittén i punkt 2) andra meningen föreslagna övergångsbestämmelsen. Nämnden vill beträffande sistnämnda övergångsbestämmelse särskilt framhålla det olämpliga i att densamma i princip skulle — i fråga om juridiska personer — komma att gälla för all framtid. Riksskattenämnden vill även understryka att en omläggning av övergångsbestämmelserna i enlighet med vad nämnden ovan föreslagit är ägnad att verka utbudsfrämjande.

Länsstyrelsen i Stockholms län uttalar den uppfattningen, att värdestegring som ägt rum före ikraftträdandet av de nya bestämmelserna i princip ej bör träffas av den skärpta beskattningen. Man synes enligt länsstyrelsens mening för att nå detta syfte lika väl som vid arvsfallen kunna anknyta till taxeringsvärdena efter visst procentuellt tillägg. Länsstyrelsen anför.

Den av kommittén föreslagna övergångsregeln att fastigheter som enligt nu gällande regler är skattefria skall för undvikande av retroaktiv effekt kunna försälas skattefritt under åren 1968 och 1969, kan befaras leda till omfattande skatteflyktstransaktioner och detta i synnerhet om inte någon schablonregel införes som begränsar beskattningen av värdestegring före ikraftträdandet. Det kan ej heller anses tillfredsställande att skattskyldiga skall nödgas försälja sina fastigheter enbart av det skälet att de eljest träffas av en beskattning som ej är materiellt motiverad. Den övergångsregel kommittén vidare föreslagit, innebärande ett ytterligare tillägg till anskaffningskostnaden med 40 000 kr. för »skattefria» fastigheter, kan ej heller anses vara tillräckligt motiverad.

Länsstyrelsen i Kronobergs län framhåller, att de föreslagna övergångsreglerna synes missgynna försäljning av ärvd fastighet i vissa fall. Länsstyrelsen ifrågasätter om inte övergångsbestämmelserna i enkelhetens intresse bör ändras så att realisationsvinster fritas från beskattning under en viss tid, förslagsvis fem år, från de nya bestämmelsernas ikraftträdande, under samma förutsättningar som gäller vid ikraftträdandet. Därefter beskattas vinsten fullt ut enligt de nya reglerna.

Länsstyrelsen i Älvsborgs län anser att följderna av sådana övergångsbestämmelser som föreslagits torde bli försäljningar i ökad omfattning under åren 1968 och 1969 av fastigheter till exempelvis egna aktiebolag.

Även *länsstyrelsen i Örebro län* anser, att lämpligheten av en respittid av två år för s. k. skattefria fastigheter kan diskuteras från beskattningspolitisk synpunkt. Länsstyrelsen anser sig dock av marknadspolitiska skäl kunna tillstyrka förslaget. Länsstyrelsen tillägger.

Enligt länsstyrelsens förmenande får det däremot anses mera tveksamt, huruvida ägare av dylika fastigheter efter utgången av berörda tidsfrist skall beredas ytterligare förmåner i form av tillägg till anskaffningskostnaden med 40 000 kr. samt uppräknig av taxeringsvärdet vid tillämpningen av den i punkt 2) andra stycket av anvisningarna till 36 § KL åsyftade schablonberäkningen med 100 % i stället för eljest 50 %. Det synes sålunda kunna ifrågasättas, huruvida icke de nya bestämmelserna ef-

ter en övergångstid av två år bör göras helt tillämpliga på även berörda fastigheter.

Överståthållarämbetet påpekar, att speciella regler krävs för de fall då fastighet utköpts enligt fondskatteförordningen. Skattskyldiga, som begagnat sig av rätten att i enlighet med vad som föreskrevs i fondskatteförordningen utköpa fastigheter från aktiebolag och föreningar, bör få räkna tidpunkten för företagens förvärv och även dessas anskaffningskostnad såsom sitt eget. I anskaffningspriset bör få inräknas kostnader endast för mera betydande fastighetsförbättringar, men däremot inte mindre förbättringsarbeten, lagfartsstämpel, förmedlingsprovision och advokathjälp i överensstämmelse med vad som tillämpades vid fondskattetaxeringen. Vad gäller tidpunkten för förvärvet bör den enligt ämbetet närmare preciseras för tillämpningen av den i förslaget intagna tjuugoårsregeln. Beträffande beräkningen av anskaffningskostnaden synes det böra anges, att den skall bestämmas till samma belopp som vid fondskattetaxeringen. Det skulle innebära en ytterligare förmån för de skattskyldiga, om den fick tas upp till högre belopp än vad som bestämdes vid utköpet.

Näringslivets skattedelegation anser sig böra stödja kommitténs förslag, att alla fastigheter bör omfattas av den tillämnade lagstiftningen. Delegationens ställningstagande i denna fråga bygger dock på förutsättningen att före ikraftträdandedagen uppkommen värdestegring undantas från beskattning. Någon retroaktiv beskattning kan delegationen inte under några som helst omständigheter acceptera. Delegationen föreslår att tiden för skattefri försäljning utsträcks till åtminstone fem år för sådana fastigheter, som vid ikraftträdandet kunnat säljas utan beskattning. Beträffande fastigheter, som vid ikraftträdandet kan säljas utan realisationsvinstbeskattning bör enligt delegationen införas ytterligare en alternativregel. Såsom anskaffningskostnad bör i sådant fall få användas det taxeringsvärde som åsatts vid 1965 års fastighetstaxering. Eftersom taxeringsvärdet är lägre än saluvärdet i flertalet fall och flera år gått sedan taxeringsvärdena åsatts bör en uppräknings ske. Ett tillägg med 40 % av nyssnämnda taxeringsvärde synes skäligt. Alternativregeln skulle således innebära att fastigheten vid ikraftträdandet anses ha ett värde som motsvarar 140 % av 1965 års taxeringsvärde. Delegationen anför.

Markvärdekommittén har föreslagit att den som vid lagstiftningens ikraftträdande bedriver tomtrörelse under en övergångstid av fem år, skall äga påfordra att anskaffningskostnaden för fastigheten skall beräknas enligt hittills tillämpade principer. Det bör emellertid i övergångsbestämmelserna närmare klarläggas hur man skall förfara i sådana fall då fastighetens återstående värde nedskrivits i bokföringen. Ett sätt att lösa frågan är att stadga att anskaffningskostnaden skall anses motsvara det bokförda värdet. Kommittén synes ha förutsatt att äldre tomtrörelser i princip skall upphöra i och med den nya lagstiftningens ikraftträdande. Endast om mer än fjorton tomter sålts under de tio senaste åren skall tomt-

rörelse anses bedriven efter lagstiftningens ikraftträdande. Det torde emellertid kunna uppstå åtskilliga samordningsproblem då en äldre tomtrörelse övergår till tomtrörelse enligt den nya lagstiftningen. Bland annat bör närmare preciseras om det i lagtexten använda uttrycket »fastighet, å vilken tomtrörelse bedrivits» även omfattar fastighet, å vilken tomtstyckningsrörelse enligt de äldre reglerna utövats. Dessa och vissa andra övergångsproblem bör närmare analyseras och klarare regler tillskapas.

Liknande synpunkter anförs av *Svenska byggnadsentreprenörföreningen*.

Lantbrukets skattedelegation anser det önskvärt, att för de fastigheter, som vid lagstiftningens ikraftträdande är skattefria, ett ingångsvärde kunde fastställas som i princip motsvarade allmänna saluvärdet vid denna tidpunkt. Att en schablon därvid får tillgripas är uppenbart. Det finns enligt delegationen också starka skäl som talar för att schablonen skall ges en liberal utformning, eftersom det här blir fråga endast om en engångseffekt. Med denna utgångspunkt borde det vara möjligt att knyta det schablonmässiga ingångsvärdet till det taxeringsvärde som fastställts närmast före lagstiftningens ikraftträdande. Detta taxeringsvärde förhöjt med 100 % skulle enligt delegationen kunna anses ge ett skäligt utgångsläge vid en evig realisationsvinstbeskattning. Delegationen tillägger.

Även för övriga fastigheter, d. v. s. sådana som icke är skattefria vid lagstiftningens ikraftträdande, borde samma metod kunna tillämpas för fastställande av ingångsvärde. I båda fallen bör dock fastighetsägaren ha rätt att alternativt beräkna ingångsvärde med utgångspunkt från faktisk förvärvskostnad, därvid de uppräkningsregler, som i fortsättningen skulle gälla, också tillämpades för tiden från förvärvet fram till övergångsåret. Med hänsyn till att taxeringsvärdet kan beräknas ge sämst utslag i fråga om sådana fastigheter som står inför försäljning bör de vid lagstiftningens ikraftträdande skattefria fastigheterna på samma sätt som kommittén föreslår få säljas skattefritt under en övergångsperiod.

Vid tidpunkten för ikraftträdandet kommer en del fastigheter att vara föremål för expropriation. Om denna fullbordats före ikraftträdandet, hade skattekonsekvenser inte uppstått. Delegationen föreslår därför en övergångsbestämmelse av innebörd att skattefrihet fortfarande skall gälla i sådana fall.

Sveriges fastighetsägareförbund anser, att de fastigheter som vid ikraftträdandet kan försäljas skattefritt bör undantas från den föreslagna beskattningen.

Familjeföretagens förening föreslår en skattefri period för de fastigheter, som inte ingår i inkomstkällan rörelse och som innehafvs längre än tio år, på åtminstone sju år efter lagens ikraftträdande. Föreningen tillägger.

Vi vågar även ifrågasätta, om man inte eventuellt skulle alternativt kunna förenkla problemet genom att generellt medge ett ingångsvärde motsvarande sista taxeringsvärdet, dvs. 1965 års värden, förhöjt med visst procenttal, som statistiskt bör kunna framräknas. Såvitt vi vet, torde en sådan siffra komma att ligga på ca 130—150 % av ifrågavarande års taxeringsvärden.

Sveriges köpmannaförbund anser, att tidsgränsen två år är alltför kort, och föreslår att densamma utsträcks till fem år. Även *Kooperativa förbundet* och *handelskammaren i Gävle* förordar att perioden något förlängs. *Skånes handelskammare* föreslår, att övergångstiden sätts till tio år och att därvid efter utgången av de två första åren endast 30 % av realisationsvinsten inkomstbeskattas.

Sveriges advokatsamfund framhåller, att enligt fast praxis tidpunkten för äganderättens övergång är avgörande för skattskyldighetens inträde vid beskattning av realisationsvinst. Enligt 40 § lagen den 12 maj 1917 (nr 189) om expropriation i dess lydelse efter 1966 års lagändring anses vid s. k. kvalificerat förhandstillträde fastigheten övergå till den exproprierande med samma rätt som om expropriationen fullbordats, dvs. med äganderätt. Vid annat förhandstillträde liksom vid förhandstillträde enligt äldre lag finns ingen motsvarande bestämmelse, påpekar samfundet. För fastighetsägarna innebär emellertid ett förhandstillträde, kvalificerat eller ej, i praktiken att fastigheten frångår honom på samma sätt som om äganderätten formellt övergått på den exproprierande, men det kan sedan dröja mycket länge — ofta flera år — innan expropriationsersättningen slutligen fastställs i målet. Enligt samfundets mening bör i övergångsbestämmelserna anges att den föreslagna realisationsvinstbeskattningen inte skall tillämpas om förhandstillträde ägt rum före den föreslagna beskattningens ikraftträdande.

Samfundet framhåller vidare, att det skulle innebära mycket stora principiella och praktiska svårigheter, om man vid bedömandet av om tomtrörelse föreligger måste ta hänsyn till vad som hänt före de nya bestämmelsernas ikraftträdande. Enligt samfundets mening bör i övergångsbestämmelserna anges att de nya reglerna om tomtrörelsebeskattning inte skall tillämpas för andra skattskyldiga än dels sådana, som vid de nya bestämmelsernas ikraftträdande skattemässigt idkar tomtrörelse, och dels sådana som efter ikraftträdandet avyttrat eller upplåtit tomter på sådant sätt att anvisningarna till 27 § KL blir tillämpliga. Samfundet är medvetet om att detta i vissa fall kan medföra skattelindring men framhåller att denna blir jämförelsevis ringa genom att försäljningen ändå alltid beskattas såsom realisationsvinst och att man härigenom undviker ett stort antal svårbedömbara och kostsamma skatteprocesser.

Departementschefen

Markvärdekommittén har i sitt betänkande framlagt förslag till ändrade regler beträffande beskattningen av vinster vid fastighetsförsäljningar. Förslaget avser såväl vanliga realisationsvinster som vinster genom yrkesmässig avyttring i form av tomtrörelse. I det följande kommer jag att behandla de två frågorna var för sig.

Realisationsvinstbeskattningen

Inledning

Enligt gällande regler är vinst som uppkommer vid icke yrkesmässig avyttring av fastighet skattepliktig inkomst vid den årliga inkomstbeskattningen under förutsättning att säljaren förvärvat fastigheten genom köp, byte eller därmed jämförligt fång och att han innehaft fastigheten mindre än tio år. Vinsten inkomstbeskattas alltså inte om fastigheten erhållits genom arv, testamente, gåva eller annat vederlagsfritt förvärv eller om den innehafts tio år eller mer. I fortsättningen använder jag ibland uttrycket »benefik» för att beteckna vederlagsfri överlåtelse. I motsats härtill står beteckningen »onerös».

Från den skattefrihet som gäller, när förvärvet varit vederlagsfritt, undantas dock sådana fall, då fastigheten erhållits genom gåva av make eller skyldeman, och vissa fall då make erhållit fastighet vid bodelning. I dessa fall bedöms skattskyldigheten med hänsyn till närmast föregående fång av onerös natur. Begreppet skyldeman får här anses omfatta alla släktingar.

Även inom tioårsperioden är innehavstidens längd av betydelse. Såsom skattepliktig realisationsvinst räknas nämligen, om den avyttrade fastigheten innehafts mindre än sju år 100 % av vinsten, om den innehafts sju men ej åtta år 75 % av vinsten, om den innehafts åtta men ej nio år 50 % av vinsten och om den innehafts nio men ej tio år 25 % av vinsten. För strömfallsfastigheter föreskrivs skatteplikt även efter något längre tids innehav.

Det förslag till ändrade regler för beskattning av realisationsvinst genom avyttring av fastigheter som framlagts av markvärdekommittén innebär i huvudsak följande.

Vinst vid avyttring av fastighet skall i princip alltid vara underkastad skatteplikt vid taxering för inkomst, oavsett innehavstidens längd och även om fastigheten förvärvats genom arv eller liknande fång. För korttidsinnehav — där fastigheten ägts mindre än två år — behålls i stort sett full skatteplikt. Vid avyttring efter två års eller längre tids innehav blir 60 % av vinsten beskattad som inkomst.

Enligt kommitténs förslag beräknas vinsten till skillnaden mellan för-

säljningspris och inköpspris, sedan inköpspriset ökats för varje år som fastigheten innehafts med ett belopp motsvarande 6 % av inköpspriset och vidare med ett fast belopp om 2 000 kr. Tillägg till inköpspriset får också göras för nybyggnads- och förbättringskostnader. Har sådana kostnader något år uppgått till 5 000 kr. eller mera, räknas tillägget om 6 % också på sådant belopp.

Om en egendom under lång tid befunnit sig i samma ägares hand, kan det bli svårt att lämna tillförlitlig utredning om den skattepliktiga realisationsvinstens storlek. Enligt kommittén skall det därför i sådana fall stå den skattskyldige fritt att i stället för verklig köpeskilling jämte förbättringskostnader utgå ifrån taxeringsvärdet tjugo år före försäljningen, förhöjt med hälften. På det sålunda erhållna beloppet får räknas 6 % under tjugo år. Dessutom tilläggs 2 000 kr. om året under tjugo år. Även förbättringskostnader, men endast sådana som nedlagts under de senaste tjugo åren, får vid tillämpning av detta alternativ beaktas på samma sätt som enligt huvudregeln.

En konsekvens av att realisationsvinster beskattas oavsett innehavstidens längd blir bl. a., att skatteplikt föreligger även om fastigheten förvärvats genom arv, testamente eller bodelning i anledning av makes död. Den skattskyldige har emellertid enligt kommittéförslaget möjlighet att i sådana fall tillämpa en annan metod för vinstberäkning, om han finner detta fördelaktigt. I stället för den köpeskilling, som erlagts av den avlidne (resp. hans fångesman), kan den skattskyldige utgå från taxeringsvärdet året närmast före dödsfallet (bouppteckningsvärdet) och höja detta med en tredjedel. Förhöjningen är avsedd att utgöra kompensation för arvsskatten och att från skatt frita åtminstone en del av den värdestegring som skett före dödsfallet. På det erhållna beloppet beräknas procenttillägg på samma sätt som i föregående fall men endast från tiden för dödsfallet. Även tillägg med 2 000 kr. om året görs fr. o. m. denna tidpunkt. Förbättringskostnader beaktas liksom, om de nedlagts under samma tid.

Beträffande rätt att göra avdrag för realisationsförlust föreslår kommittén en mindre utvidgning i förhållande till gällande rätt. Förlust, som inte kunnat utnyttjas under beskattningsåret, skall i motsats till f. n. få dras av under något av de tre följande beskattningsåren.

Vad markvärdekommittén föreslagit i skattefrågan bör ses som en del av kommitténs program till lämpliga åtgärder från samhällets sida för att komma till rätta med värdestegringsproblemet på mark. Kommittén syftade till att hejda prisstegringen främst genom att öka utbudet. Därför föreslogs inte bara en revision av hithörande skatteregler utan även vissa åtgärder för att garantera kommunerna tillgång till erforderlig exploateringsmark. I sistnämnda hänseende rekommenderade kommittén bl. a. lagstiftning om kommunal förköpsrätt till mark. Sedan kommitténs förslag

i denna del beretts inom justitiedepartementet lades proposition i ämnet fram för årets vårriksdag (prop. 1967: 90). Behandlingen av propositionen har uppskjutits till höstriksdagen (L³U 48).

Allmänna synpunkter

Delade meningar föreligger knappast om premisserna för kommitténs ställningstagande till förmån för en av innehavstiden oberoende realisationsvinstbeskattning. I fortsättningen använder jag för enkelhetens skull beteckningen »evig» sådan beskattning. Det torde inte kunna förnekas att de nuvarande reglerna i detta hänseende verkat utbudshämmande genom att vinster av fastighetsförsäljning efter ett tioårigt innehav är helt skattefria. I samma riktning verkar att kortare innehav beskattas relativt hårt, låt vara att en avtrappning i beskattningen sedan år 1950 gäller fr. o. m. det sjunde året. Möjligheten att göra stora skattefria vinster för den som kan binda kapital i fastighet under tio år gör såsom kommittén vidare framhållit fastighet till ett eftertraktat placeringsobjekt. Det bör tilläggas att detta framför allt gäller obebyggd mark i närheten av expanderande tätorter och saneringsfastigheter i stadskärnorna. I båda fallen gör den ökade efterfrågan att marken stiger exceptionellt starkt i värde. Den vinst som markägare i dessa fall skattefritt kan tillgodoräkna sig efter mer än tio års innehav uppgår ofta till mycket stora belopp såväl absolut som relativt. Den utomordentligt goda avkastning som ägaren härigenom ofta får på det insatta kapitalet — vilket från början kan vara obetydligt genom att investeringen till största delen gjorts med lånade medel — beror i hög grad på samhällets åtgärder och på den allmänna ekonomiska utvecklingen inom orten. Det är därför även från rättvisesynpunkt i hög grad påkallat att nu göra ett ingripande i syfte att tillföra det allmänna en skälig del av sådana värdestegringar på fastigheter som väsentligen beror på samhälleliga insatser.

En lagstiftning av denna innebörd är inte motiverad av utvecklingen i markvärdefrågan enbart under senare tid även om problemet accentuerats under efterkrigstiden. I själva verket har, såsom kommittén påvisat, frågan om lagstiftning i detta ämne varit aktuell under hela 1900-talet. Ett flertal förslag till lösning har sett dagens ljus men inget har tidigare framlagts som kunnat läggas till grund för lagstiftning. Markvärdekommittén har i sitt förslag anvisat praktiskt framkomliga vägar för att lösa denna mycket komplicerade lagstiftningsfråga. Enligt min mening har kommittén fullgjort sitt uppdrag på ett förtjänstfullt sätt.

Principiella skäl mot att utvidga kapitalvinstbeskattningen på sätt som föreslagits har knappast framförts i något remissyttrande. Även om detta kan förklaras med att statsmakterna redan tagit ställning i denna fråga genom 1966 års beslut rörande aktievinstbeskattningen och jag för egen

del kan hänvisa till vad jag i samband därmed anförde i detta ämne, anser jag mig nu böra uppehålla mig något härvid.

Inkomstbegreppet enligt 1928 års kommunalskattelag i dess ursprungliga lydelse vilade på uppfattningen att det råder en avgörande skillnad mellan inkomst och kapitalvinst. Såsom inkomst skulle i princip betraktas endast avkastning av en förvärvskälla. Att beskatta sådan avkastning var inkomstbeskattningens syfte. Kapitalvinst däremot kunde uppkomma när en kapitaltillgång byttes ut mot en annan. Sådan omflyttning beskattades särskilt t. ex. genom en arvs- och gåvoskatt men ansågs inte böra underkastas inkomstskatt. Undantag härifrån gjordes för spekulationsvinster som betraktades ligga så nära avkastning att de borde inkomstbeskattas. För fastigheter uppställdes presumptionen att spekulationsvinst förelåg om fastigheten såldes inom tio år från förvärvet.

Detta betraktelsesätt kan numera inte längre upprätthållas. Samhällsutvecklingen har medfört att större vinster, som uppkommer när tillgångar i realkapital realiserar, inte i första hand framstår som om det från början insatta kapitalet återfås efter skälig förräntning. Vinsten är ofta relativt sett så stor att utbytesmomentet träder i bakgrunden. Resultatet av investeringen ter sig ofta omotiverat fördelaktigt. Särskilt i ett läge, när samhället begär att medborgarna skall avstå en förhållandevis stor del av sina årliga arbetsinkomster till det allmänna i form av skatt, synes ett benhårt fasthållande av den ursprungliga skillnaden mellan inkomst och kapitalvinst strida mot en annan av de grundläggande principerna för vår beskattning, nämligen skatteförmågeprincipen. Jag vill erinra om att riksskatte-nämnden i sitt remissyttrande varit inne på liknande tankegångar och ifrågasatt om det inte redan från den utgångspunkten att fastighet alltid är en förvärvskälla enligt svensk skattelagstiftning kan göras gällande att även inkomst vid förvärvskällans avyttring, inklusive värdestegringar på förvärvskällan själv, bör vara skattepliktig inkomst på samma sätt som sedan länge gäller vid avyttring av en rörelse.

Såsom jag antytt förut visar remissbehandlingen av förslaget att det stora flertalet instanser är eniga med kommittén om att realisationsvinstbeskattningen för fastigheter bör göras obegränsad i tiden. Från några håll invänds att man inte enbart därigenom får ett ökat utbud av mark eller en sänkning av prisnivån. Enligt min mening finns det i varje fall inte anledning tro att det enda möjliga alternativet, nämligen att utsträcka den tid som är gräns för beskattningen till tjugo år eller längre, i högre grad verkar utbudsstimulerande eller prissänkande.

Det kan inte bestridas att en utsträckt realisationsvinstbeskattning aktualiserar många svåra problem. De remissinstanser som ställt sig avvisande till förslaget grundar också sitt ställningstagande i hög grad på invändningar mot den tekniska utformningen av förslaget. Vidare reses bl. a. krav på att förslaget bör samordnas med den numera gällande aktievinstbeskatt-

ningen innan det genomförs. Enligt denna uppfattning kräver samordningen att aktievinstbeskattningen rivs upp och att hela frågan om inkomstskatt på kapitalvinster utreds på nytt.

Vad beträffar den tekniska utformningen av kommitténs förslag anser jag att den kritik som framkommit inte är av den art att man bör avstå från att genomföra en lagstiftning på grundval av förslaget.

Beträffande samordningen med aktievinstbeskattningen medger jag att vissa komplikationer inträder om man genomför en markvinstbeskattning efter i stort sett kommitténs förslag och behåller nuvarande regler för aktievinstbeskattning oförändrade. Genom att de båda systemen är olika utformade blir det svårt att avväga skatteuttaget så att beskattningen blir neutral från kapitalplaceringssynpunkt. En sådan neutralitet är givetvis önskvärd av flera skäl — inte minst för att minska risken för skatteflykts- och transaktioner främst genom överföringar av fastigheter från bolag till dess delägare och vice versa. Enligt min mening är det emellertid möjligt att för den närmaste framtiden komma till rätta med svårigheterna härvidlag genom en mer allmänt hållen bestämmelse. Å andra sidan är jag ense med kritikerna så långt att jag finner en samordning önskvärd och kanske nödvändig på lång sikt. Såsom jag antydde redan i samband med lagstiftningsarbetet i fråga om aktievinstbeskattningen kan det förtjäna övervägas om inte kapitalvinstbeskattningen bör ske proportionellt enligt ett s. k. flat-ratesystem såsom på vissa håll utomlands. Redan lagstiftningen rörande aktievinstbeskattningen bör i viss mån ses som ett provisorium. Eftersom en evig beskattning av värdestegring även på fastigheter är en nyhet för vårt land kan det bli nödvändigt att i belysning av gjorda erfarenheter så småningom se över också denna lagstiftning.

Ett inte obetydligt antal remissinstanser hyser farhågor för att en lagstiftning enligt de riktlinjer kommittén förordat kommer att ställa de skattskyldiga och taxeringsmyndigheterna inför oöverstigliga svårigheter i utredningshänseende med risk för rättsförluster för de skattskyldiga och en överbelastning av taxeringsorganisationen. Kritiken mot kommitténs förslag i denna del är delvis överdriven. Bl. a. har man inte tillräckligt beaktat att mindre och medelstora vinster genom förslaget utformning aldrig leder till beskattning. I viss mån finner jag dock invändningarna berättigade. Det torde emellertid vara möjligt att med mindre jämkningar i förslaget komma fram till en i kontroll- och utredningshänseende godtagbar lagstiftning.

Med det anförda tillstyrker jag en lagstiftning om beskattning av värdestegring på fastigheter med den målsättning markvärdekommittén ställt upp. Lagstiftningen bör således syfta till att åstadkomma ett ökat utbud av fastigheter och därigenom motverka omotiverade prisstegringar på fastigheter. Den bör framför allt träffa spekulativa investeringar i mark men lämna ordinära vinster vid avyttring av egna hem, villor, hyreshus, industri-

byggnader och jordbruk utanför. Det har vidare ansetts motiverat att undanta vinster som beror på penningvärdets fall från denna beskattning.

När jag i fortsättningen talar om fastighet avses i förekommande fall, om annat inte framgår av sammanhanget, även del av fastighet.

Vinstprocenten

Med en evig realisationsvinstbeskattning på fastigheter kan i och för sig sägas följa att hela vinsten skall tas till beskattning oavsett innehavstiden. Kommittén har inte ansett sig böra gå så långt utan tänkt sig beskattning till 100 % bara vid avyttring inom två år från förvärvet. Vid senare avyttring skulle 60 % av vinsten beskattas.

Remissinstanserna har i allmänhet godtagit kommitténs avvägning. Beträffande längre tids innehav har emellertid röster höjts såväl för en sänkning som för en höjning av procentsatsen.

För egen del anser jag att det inte bör komma i fråga att sänka skatteprocenten vid korttidsinnehaven i förhållande till kommitténs förslag. Jag vill erinra om att hela vinsten tas till beskattning enligt nu gällande regler under betydligt längre innehavstid, nämligen sju år. Full beskattning av vinsten inom två år från förvärvet gäller f. ö. också vid aktievinstbeskattningen. Eftersom samma regel sedan länge gäller för lös egendom i allmänhet blir regeln gällande för all realisationsvinstbeskattning om den lagfästs också för fastighet.

Beträffande längre tids innehav finner jag en något högre procentsats än kommittén föreslagit skälig mot bakgrunden av att jag i det följande förordar andra regler för uppräkningskostnaden (ingångsvärdet) än kommittén. Enligt min mening bör 75 % av vinsten beskattas vid mer än två års innehav.

Procenttillägg. Indexräkning

Enligt nu gällande bestämmelser beräknas realisationsvinsten till skillnaden mellan försäljningspris och inköpspris. Till inköpspris läggs bl. a. kostnader för förbättringar. Å andra sidan förekommer vissa avdrag. Till dessa återkommer jag senare.

Kommittén har föreslagit vissa särskilda tillägg till anskaffningskostnaden vid realisationsvinstberäkningen för fastighet, nämligen ett belopp motsvarande 6 % av inköpspriset för varje år som säljaren ägt fastigheten och vidare ett likaledes årligt men fast belopp om 2 000 kr. Genom procenttillägget avses bl. a. förändringar i penningvärdet bli beaktade. Det fasta beloppet syftar främst till att i enlighet med lagstiftningens målsättning undanta mindre vinster från beskattning.

Det procentuella tillägget har föranlett erinringar från ett stort antal re-

missinstanser. Från några håll yrkas att tillägget helt slopas. Det stora flertalet anser dock att hänsyn till penningvärdeförändringar bör tas. Man anser att tillägget bör beräknas enligt ränta-på-räntametoden. Några remissinstanser föreslår ett indexförfarande, eventuellt olika för olika delar av landet.

Att hänsyn på något sätt bör tas till förändringar i penningvärdet har jag redan nämnt. Bäst sker detta onekligen genom en anknytning till något slags index. Närmast till hands ligger i så fall att använda konsumentprisindex. Härigenom tillgodoses automatiskt de i och för sig berättigade önskemålen om beräkning med hänsyn till ränta på ränta. Den stora fördelen med index är att man inte behöver göra den vanskliga bedömningen hur penningvärdet i framtiden kommer att utvecklas. Man slipper såsom med kommitténs förslag befara att det ger överkompensation för en framtida penningvärdeförsämring. En indexanknytning medför att fastighetsvärdena uppräknas till ett faktiskt nuvärde och att beskattningen träffar reala vinster. Härtill kommer att ett indexförfarande inte stimulerar till skatteflyktstransaktioner såsom en årlig procentuppräkning.

Mot ett sådant system talar framför allt att det strider mot hittills tillämpade principer i beskattningen och att det kan väntas följas av krav på indexanknytning inom andra delar av beskattningsområdet där dess användning från bl. a. praktisk synpunkt är otänkbar. Vidare kan invändas att de skattskyldiga har svårt att få reda på förändringar i index under den aktuella perioden och att rätt applicera det för att kunna beräkna storleken av eventuell realisationsvinst.

Att lagstiftningen arbetar med en indexmetod för att beräkna anskaffningsvärde vid realisationsvinstbeskattningen för fastighet kan emellertid enligt min mening inte med fog åberopas som skäl för att metoden skall tillämpas över hela fältet. Metodens användning här kan motiveras med de speciella hänsynstaganden som måste göras vid en realisationsvinstbeskattning av detta slag. En utökning till andra områden, t. ex. ortsavdrag och skatteskalor såsom yrkats motionsvis i riksdagen, är betydligt mer komplicerad. Ett indexförfarande där synes dessutom vara en opraktisk metod.

Svårigheterna för de skattskyldiga att rätt tillämpa systemet bör inte överdrivas. De ligger i allt väsentligt på det blankettekniska planet.

Jag tillstyrker således, att anskaffningsvärdet uppräknas på grundval av konsumentprisindex. Detta index har år 1949 som basår. Tidigare fanns levnadskostnadsindex med år 1914 såsom basår. Enligt min mening finns ett behov av att ha en indexserie för längre tid tillbaka än år 1949. Detta erhålls genom att utnyttja den officiella omräkningen av konsumentprisindex till levnadskostnadsindex utan skatter och sociala förmåner. Bortsett från de första åren i serien torde de officiella indextalen för varje år vara medeltalet av månadstalen för åren. Enligt dessa beräkningsgrunder är konsumentprisindex för juli 1967 543. Beträffande utvecklingen från år 1914

hänvisas till en uppställning som torde få fogas vid statsrådsprotokollet i detta ärende som *bilaga 2*. Av uppställningen framgår att index till en början steg hastigt till en topp strax efter första världskriget för att därefter sjunka till ett bottenläge under 1930-talets depressionsperiod. Senare visar index en i stort sett oavbruten stegring.

En anknytning till konsumentprisindex innebär att kostnaden för en fastighet som förvärvats år 1914 skulle fått uppräknas med talet 5,43 om mitt förslag varit genomfört och avyttringen skett under år 1967. Uppräkningstalet för fastigheter som anskaffats under mellanliggande år kan inte direkt utläsas ur serien. Talet erhålls genom att försäljningsårets index divideras med anskaffningsårets index. Nu aktuella uppräkningsstal framgår likaså av uppställningen. Det bör emellertid beaktas att uppräkningsstalen förändras varje år eftersom index så gott som alltid undergår ändring från det ena året till det andra. De erforderliga uträkningarna av uppräkningsstalen bör ske centralt av statlig myndighet. Lämpligen bör det ankomma på riksskattenämnden att varje år ange aktuella uppräkningsstal för alla år fr. o. m. år 1914. Uppgifterna bör publiceras på lämpligt sätt och vidare framgå av den särskilda deklarationsblankett som obligatoriskt bör lämnas av skattskyldiga som avyttrat fastighet under beskattningsåret.

För att uppräkningsstalen skall kunna anges i deklarationsblanketten måste riksskattenämnden ha tillgång till beskattningsårets indextal redan under senare hälften av beskattningsåret. Om index skall bestämmas på samma sätt som motsvarande tal för äldre år, dvs. som medelindex av de olika månadstalen för hela året, kan det inte offentliggöras förrän tidigast i slutet av januari månad taxeringsåret. Detta är alltså en för sen tidpunkt. Med hänsyn härtill bör index för juli månad under beskattningsåret vara avgörande för beräkningen. Även detta innebär vissa nackdelar. Den som avyttrar fastighet i början av ett år kan inte i samband med affären exakt beräkna storleken av eventuell realisationsvinst. Även om detta är en svaghet i systemet kan jag inte finna att det är en avgörande invändning. En alternativ möjlighet är att anknyta till index för december månad året före beskattningsåret eller januari månad beskattningsåret. Risk finns emellertid att de skattskyldiga då blir underkompenserade. Jag har därför stannat för att föreslå tillämpning av index för juli månad under beskattningsåret.

Vad beträffar möjligheterna att i det ögonblick fastighetsförsäljningen sker veta skattekonsekvenserna vill jag framhålla att föregående års index bör ge tillräcklig ledning. En exakt beräkning av skatten på viss realisationsvinst är ändå inte möjlig förrän efter beskattningsårets utgång. Skatten är ju beroende av storleken av andra inkomster och av avdragsposter i deklARATIONEN. Härtill kommer att statistiska centralbyrån offentliggör uppgift om sin beräkning av konsumentprisindex för varje månad kort efter månadens utgång och att det sålunda är lätt att bilda sig en mening om tendensen i utvecklingen i förhållande till föregående år.

En indexanknytning medför att förändringar i penningvärdet åt båda håll blir beaktade. Det är emellertid inte min mening att anskaffningskostnaden skall räknas ned under den faktiska kostnaden om index sjunker under innehavstiden. I sådant fall bör anskaffningskostnaden tas upp till det faktiska beloppet.

Som jag antytt förut finns inget lämpligt index att anknyta till för tiden före år 1914. Med hänsyn härtill kan indexuppräknning inte göras för tidigare år. För fastigheter som anskaffats före år 1914 gäller den faktiska anskaffningskostnaden, men indexuppräknning får ske som om fastigheten anskaffats år 1914.

Omöjligheten att räkna index för tidigare år än år 1914 föranleder mig att föreslå en alternativregel för beräkning av anskaffningskostnaden för äldre köp. Jag anser det sålunda skäligt att de skattskyldiga såsom anskaffningskostnad för sådana köp alternativt får räkna det taxeringsvärde som gällde för fastigheten för år 1914, förhöjt med 50 %. På detta värde räknas därefter index enligt förut angivna regler. 1914 års taxeringsvärden grundar sig i allmänhet på de värden som fastställdes vid 1913 års allmänna fastighetstaxering och avser förhållandena den 1 januari 1913. I den mån större ombyggnad ägt rum under år 1913 torde emellertid nytt värde ha åsatts, hänförande sig till situationen den 1 januari 1914.

Till belysning av den åberopade indexseriens utveckling och uppräkningsstalens storlek, om 1967 års index sätts till 543, återges följande uppgifter från bilaga 2:

	Index	Uppräkningstal
1914.....	100	5,43
1924.....	174	3,12
1934.....	152	3,57
1944.....	234	2,32
1954.....	330	1,65
1964.....	463	1,17
1965.....	486	1,12
1966.....	517	1,05
1967 juli.....	543	1,00

Fast tillägg

Kommittén har vidare föreslagit att den skattskyldige skall få ett ytterligare tillägg till anskaffningskostnaden för varje inköpt fastighet eller fastighetsdel om 2 000 kr. per år som han innehaft fastigheten eller fastighetsdelen. Syftet med tillägget är att undanta mindre realisationsvinster från beskattning. Förslaget har av kommittén bedömts — tillsammans med procentregeln — medföra att vinster på egna hem, villor och vanliga jordbruk blir fria från beskattning.

Förslaget har i princip godtagits av remissinstanserna men föranlett åtskilliga invändningar beträffande den tekniska utformningen. Bl. a. har anmärkts att konstruktionen leder till överkompensation för den som för-

värvar en fastighet genom delköp och vidare att tillägget är svåradministrerat. Svårigheter uppkommer också vid avyttring av fastighetsdelar. Det ifrågasätts vidare om inte tillägget bör begränsas till villor och egnahem eller åtminstone till fastigheter med byggnader.

Enligt min mening kan ett tillägg av den föreslagna typen inte undvaras i systemet. Att beskatta mindre vinster vid försäljning av egnahem, villor och jordbruk ligger inte i linje med förslaget markpolitiska syfte. Praktiska skäl talar också starkt för ett sådant tillägg. Å andra sidan kan det inte bestridas att fog finns för viss del av den kritik som riktats mot tilläggets konstruktion.

Jag föreslår på grund härav att tillägget konstrueras så att det medges endast för bebyggda fastigheter och i sådana fall knyts till den väsentliga bostadsbyggnaden. Enligt min mening bör det årliga fasta tillägget beräknas för fastigheter, som schablontaxeras enligt 24 § 2 mom. KL, dvs. egnahem, villor och sommarstugor. Förekomsten av en bostadsbyggnad av viss standard på fastigheten torde vara en förutsättning för att schablonen skall vara tillämplig. Beträffande andra fastigheter av annan fastighets natur bör tillägg få göras om byggnad som till väsentlig del innehåller bostäder finns på fastigheten. För jordbruksfastigheter bör fordras mangårdsbyggnad eller annan likvärdig bostadsbyggnad för den kontinuerliga skötseln av fastigheten. Bostaden bör således vara av ej alltför obetydlig standard med hänsyn till att det fasta tillägget — såsom framgår av det följande — avser att kompensera för vissa fastighetsomkostnader. Av vad jag nu anfört följer att tillägg beräknas för egnahem, villor, sommarstugor, hyreshus och jordbruksfastigheter men däremot inte för t. ex. tomtmark, skogsmark utan annan bebyggelse än »skogskoja» e. d. (jfr punkt 4 fjärde stycket av anvisningarna till 9 § KL) och ej heller för industrifastigheter. För varje taxeringsenhet räknas ett fast tillägg oavsett hur många bostadsbyggnader den omfattar. För ideella andelar av fastighet beräknas motsvarande del av det fasta tillägget.

Genom mitt förslag torde flertalet svårigheter av praktisk natur som vidlåder kommitténs förslag i fråga om det fasta tillägget undvikas.

Mitt förslag innebär bl. a. att den som avstyckar en del av sin villatomt och säljer den avstyckade delen till bebyggelse inte får tillgodoräkna sig något fast tillägg. Likaså får en skattskyldig, som driver jordbruk på en med mangårdsbyggnad försedd jordbruksfastighet och som köper en intilliggande fastighet med bostadshus, alltjämt inte mer än ett fast tillägg på detta sitt fastighetsinnehav om han sambrukar fastigheterna så att de vid fastighetstaxeringen bildar en taxeringsenhet. Försäljer han senare den del som han köpt till blir hans ingångsvärde för den delen inköpspriset förhöjt endast med indextillägg.

Det förekommer att industri- och affärsbyggnader ibland innehåller bostäder. För att fast tillägg skall beräknas i dessa fall bör fordras att bostadsdelen inte är obetydlig i förhållande till hela byggnaden. En portvaktsbostad

på en fastighet, som i övrigt har större fabrikslokaler, bör således inte berättiga till fast tillägg. Däremot bör sådant tillägg beräknas för exempelvis byggnad som innehåller butik i bottenplanet och bostad för ägaren en trap- pa upp.

Vad beträffar det fasta tilläggets belopp föreslår jag viss höjning i förhållande till vad kommittén förordade. För att säkerställa skattefrihet för det stora flertalet mindre realisationsvinster bör tillägget beräknas till 3 000 kr. för varje helt år som fastigheten innehafts. Av förenklingsskäl är jag beredd att föreslå att ett fullt tillägg beräknas för varje påbörjat år som fastigheten innehafts.

Verkningarna av mitt förslag för fastigheter som anskaffats år 1914, 1924, 1934 etc. och tänks sålda den 31 december 1967 framgår av följande uppställning som avser fastigheter med bostadsbyggnad som antagits icke ha undergått ombyggnad eller nämnvärd förbättring. Uppräkning har skett med hänsyn till index och med ett årligt belopp av 3 000 kr.

Anskaffningskostnad	Skattefritt försäljningspris den 31 december 1967 för fastighet som köpts den 1 januari				
	1914	1924	1934	1944	1954
10 000.....	216 300	163 200	137 700	95 200	58 500
25 000.....	297 750	210 000	191 250	130 000	83 250
50 000.....	433 500	288 000	280 500	188 000	124 500
100 000.....	705 000	444 000	459 000	304 000	207 000
200 000.....	1 248 000	756 000	816 000	536 000	372 000
500 000.....	2 877 000	1 692 000	1 887 000	1 232 000	867 000
1 000 000.....	5 592 000	3 252 000	3 672 000	2 392 000	1 692 000
10 000 000.....	54 462 000	31 332 000	35 802 000	23 272 000	16 542 000
	1964	1965	1966	1967	
10 000.....	23 700	20 200	16 500	13 000	
25 000.....	41 250	37 000	32 250	28 000	
50 000.....	70 500	65 000	58 500	53 000	
100 000.....	129 000	121 000	111 000	103 000	
200 000.....	246 000	233 000	216 000	203 000	
500 000.....	597 000	569 000	531 000	503 000	
1 000 000.....	1 182 000	1 129 000	1 056 000	1 003 000	
10 000 000.....	11 712 000	11 209 000	10 506 000	10 003 000	

Förbättringskostnader

Mitt förslag beträffande det fasta tilläggets belopp sammanhänger med mitt ställningstagande i fråga om rätten att tillgodoräkna förbättringskostnader o. d. omkostnader. I princip har den skattskyldige rätt att vid beräkning av realisationsvinst avräkna alla omkostnader för den avyttrade egendomen. Häri ingår vad som lagts ned på förbättring. Sådana kostnader är i princip inte avdragsgilla vid den årliga inkomsttaxeringen.

Kommittén har inte föreslagit någon inskränkning i rätten att tillgodoräkna förbättringskostnader men däremot ansett att dess förslag om 6 %

årlig uppräknning borde begränsas till att gälla endast förbättringar som överstiger 5 000 kr. under ett år.

Många remissinstanser har befarat stora praktiska svårigheter vid tillämpningen av dessa regler med hänsyn till att det erfarenhetsmässigt är besvärligt att utreda förbättringar som är utförda för många år sedan. Jag instämmer i denna uppfattning. Om man godtar mitt förslag med ett så relativt högt fast tillägg som 3 000 kr. per år bör man av praktiska skäl kunna begränsa rätten att tillgodoräkna förbättringskostnader. Jag föreslår att hänsyn till förbättringskostnader tas endast för år då de överstiger 3 000 kr. Det fasta tillägget skulle med andra ord inkludera smärre årliga förbättringar. Hänsyn har därigenom tagits till att det ofta är svårt att utreda förbättringar som dragit små kostnader. Jag återkommer senare till frågan om vilka utredningskrav som bör ställas när det gäller förbättringar. I det nuvarande begreppet förbättringskostnad föreslår jag i likhet med kommittén ingen ändring.

Sådana förbättringar som beaktas vid realisationsvinstbeskattningen bör uppräknas i förhållande till index för de år de utförts vilket i princip överensstämmer med kommitténs förslag.

I det föregående har jag föreslagit att som anskaffningskostnad för fastigheter, som förvärvats före år 1914, alternativt får räknas det taxeringsvärde som gällde för nämnda år höjt med 50 %. Av detta förslag bör följande förbättringar före år 1914 inte bör få tas med vid beräkning av anskaffningskostnaden.

Det tekniska tillvägagångssättet för att framräkna den skattepliktiga realisationsvinsten enligt mitt förslag kan belysas med följande exempel.

En fastighet antas ha inköpts år 1940 för 30 000 kr. Förbättringskostnader nedlades år 1950 med 10 000 kr. och år 1960 med ytterligare 5 000 kr. Fastigheten såldes år 1967 för 200 000 kr.

	Kr.	Kr.
Försäljningspris		200 000
Inköpspris år 1940, 30 000 kr.		
Uppräkningstal för år 1940, 2,86.		
Uppräknad köpeskilling	85 800	
Förbättringskostnad år 1950, 10 000 kr.		
Uppräkningstal för år 1950, 2,10.		
Uppräknad förbättring för år 1950	21 000	
Förbättringskostnad år 1960, 5 000 kr.		
Uppräkningstal för år 1960, 1,33.		
Uppräknad förbättring för år 1960	6 650	
Fast belopp, 3 000 kr., för åren 1940—1967 = 28 år ..	84 000	
Uppräknad anskaffningskostnad	197 450	
Lagfartskostnader, inköps- och försäljningskostnader m. m.	<u>500</u>	197 950
Vinst		<u>2 050</u>
Härav beskattas 75 %		1 537

Alternativregler

Kommittén har föreslagit att de skattskyldiga alternativt får som anskaffningskostnad åberopa det taxeringsvärde som gällde tjugo år före avyttringen, förhöjt med 50 %. Förslaget har allmänt tillstyrkts och bör även enligt min mening genomföras med hänsyn till utredningssvårigheterna beträffande gamla innehav.

Såsom ingångsvärde för fastigheter som förvärvats genom arv, testamente, gåva eller annat vederlagsfritt fång har kommittén föreslagit det värde som skulle gällt för fångesmannen om han avyttrat egendomen. Eftersom det vid förvärv genom arv eller testamente kan vara svårt att utreda fångesmannens kostnader m. m. har kommittén förordat en alternativregel för dessa fall, nämligen taxeringsvärdet vid dödsfallet förhöjt med en tredjedel. Förslaget har i denna del godtagits av flertalet remissinstanser. Från vissa håll har invänts att kommitténs motivering för uppräkningsreglen, nämligen att kompensation för arvsskatt bör ges, bör föranleda ett högre uppräkningsantal än som föreslagits för tjugoårsfallen, där någon liknande belastning inte finns, i stället för ett lägre. Från taxeringsteknisk synpunkt anses önskvärt med samma uppräkningsantal över hela linjen när taxeringsvärdet åberopas. Jag delar sistnämnda uppfattning och föreslår den ändringen av kommitténs förslag att den skattskyldige får rätt att alternativt ta upp 150 % av fastighetens värde enligt bouppteckningen. Därmed får tillräcklig kompensation för arvsskatt anses ha getts. Att vinstberäkningen vid försäljning av fastighet som erhållits genom arv, gåva e. d. i första hand skall ske med utgångspunkt från föregående ägares ingångsvärde överensstämmer med vad som gäller för aktievinstbeskattningen.

Någon anledning att vid förvärv genom gåva beräkna ingångsvärdet med ledning av värdet enligt gåvodeklarationen torde inte finnas.

Värdeminskningssavdrag

Regelmässigt medges skattskyldig som äger fastighet årligt avdrag vid beskattningen för värdeminskning av byggnad på fastigheten. Avdraget beräknas till viss procent av byggnadens värde. Om den skattskyldige säljer fastigheten och realisationsvinstbeskattning enligt hittills gällande regler blir aktuell, skall sådana avdrag avräknas från den skattskyldiges anskaffningskostnad för fastigheten. I den mån försäljningssumman överstiger den sålunda minskade anskaffningskostnaden anses den skattskyldige i första hand ha »återvunnit» värdeminskningssavdragen genom försäljningen. Motsvarande bestämmelser gäller för skattskyldig som åtnjutit avdrag för värdeminskning t. ex. av skog och för substansminskning.

Kommittén har föreslagit att återvinna värdeminskningssavdrag beskattas vid avyttring inom tio år från förvärvet men att man vid längre tids innehav bortser därifrån.

Förslaget har mött kritik i vissa yttranden. Å ena sidan har framhållits att dessa avdrag i allmänhet, åtminstone på byggnader, f. n. är så små att det bör övervägas att helt bortse från dem. Å andra sidan framhålls att värdeminskingsavdrag för skog och substansminskning bör beaktas även efter tioårstidens utgång med hänsyn till dessa avdrags ofta betydande storlek i förhållande till hela fastighetsvärdet.

För egen del är jag beredd att bortse från värdeminskingsavdrag för byggnader och inventarier för år då avdraget understigit 3 000 kr. Med en sådan regel vinner man en viss överensstämmelse med regeln att förbättringskostnader under samma belopp inte tillgodoräknas. Värdeminskingsavdrag på högre belopp måste däremot enligt min mening beaktas. När någon av alternativreglerna med taxeringsvärdet som grund åberopas bör dock återföringen begränsas till den tid som förflutit sedan taxeringsvärdet fastställdes. Inte heller bör återföring ske av avdrag som till äventyrs kan ha åtnjutits före år 1914.

Samma betraktelsesätt kan inte anläggas på skogs- och substansminskningsavdrag. Såsom åtskilliga remissinstanser påpekat kan avdragen i dessa fall gå upp till mycket stora belopp i förhållande till fastighetens värde, någon gång fastighetens hela taxeringsvärde. Åtnjutna avdrag av denna art måste därför alltid återföras till beskattning, i den mån de återvinns vid en avyttring, för att realisationsvinstbeskattningen skall bli någorlunda riktig. En sådan lösning motiveras också av gällande bestämmelser för beskattning av intäkt av skogsbruk. Lämnas värdeminskingsavdragen för skog utanför realisationsvinstbeskattningen blir beskattningen av intäkt av skogsbruk vid försäljning av skog i samband med marken lägre än som avsetts. Jag vill erinra om att en liggare över skogsvärde minskningsavdrag förs hos varje länsstyrelse sedan år 1929.

Mitt förslag i denna del bör föranleda en utvidgning av möjligheterna att få skatt beräknad enligt de särskilda reglerna om ackumulerad inkomst. Jag återkommer till denna fråga senare.

I detta sammanhang vill jag redovisa min uppfattning i en annan skogsfråga som uppmärksammats vid remissbehandlingen. Med hänsyn till skogsvärde minskningsavdragens storlek har det ifrågasatts om inte anskaffningskostnaden bör minskas med beloppet av sådana avdrag vid indexberäkningen. Jag anser knappast detta vara en nödvändig konsekvens av systemet. Även praktiska skäl talar starkt emot ett sådant förfarande.

Proportionering av anskaffningskostnad

När delar av fastighet säljs uppkommer fråga om proportionering av anskaffningskostnaden jämte tillägg för beräkning av säljarens realisationsvinst. Denna fråga har berörts i några remissyttranden. Man framhåller att proportioneringen inte kan ske direkt efter areal och inte heller utan vidare

efter nedlagda kostnader. Oklarhet råder om från vilken värdenivå proportioneringen bör ske, inköpsårets eller försäljningsårets. Det uppkommer givetvis också svårigheter att hålla reda på säljarens »skattemässiga restvärde» för framtida avyttringar.

Genom mitt förslag att det fasta tillägget skall räknas endast för bebyggd fastighet och följa bostadsbyggnaden minskas otvivelaktigt de antydda svårigheterna. I samma riktning verkar det förslag till beskattningen av engångsersättningar vid upplåtelse av nyttjanderätter som jag förordar i det följande. Det kan emellertid inte förnekas att här föreligger ett problem. Att i lagtexten ge föreskrifter till lösning av dessa praktiska problem är knappast möjligt. Denna uppgift lämpar sig bättre för riksskattenämnden som allmänt har att meddela anvisningar till de skattskyldigas och taxeringsmyndigheternas ledning. Vad beträffar svårigheterna att hålla reda på hur mycket av anskaffningskostnaden, som för varje skattskyldig återstår outnyttjad vid beskattningen, kan det som någon remissinstans förordat övervägas att tillskapa en särskild liggare på länsstyrelsen för detta ändamål. En bättre metod synes dock vara att undersöka möjligheterna att bevara deklaramaterialet längre än nu är fallet — en fråga som jag skall beröra mera senare. Det bör emellertid beaktas att det alltid finns möjlighet att hos lantmäteri- och inskrivningsmyndigheter kontrollera i vad mån försäljningar tidigare förekommit från en fastighet. Med ledning härav bör taxeringsmyndigheterna kunna bedöma, om de skattskyldigas uppgifter om hur mycket av anskaffningskostnaden som tagits i anspråk tidigare framstår som sannolika. I sista hand lär en rekonstruktion vara möjlig med ledning av de uppgifter som inhämtats från nyssnämnda myndigheter och de handlingar den skattskyldige bevarat.

Enligt min mening bör anskaffningskostnaden proportioneras med utgångspunkt från den ursprungliga värdenivån, således den tidpunkt till vilken kostnaden hänförs sig, dvs. i allmänhet inköpsåret resp. det år förbättringar bekostats.

I detta sammanhang vill jag ta upp en fråga som några remissinstanser ställt, nämligen i vad mån taxeringsvärdet enligt någon av de hjälpregler jag tillstyrkt i det föregående bör påverkas av att den ursprungliga anskaffningskostnaden delvis konsumerats genom delförsäljningar. Jag anser att taxeringsvärdet i dessa fall måste anses representera fastighetens värde i det skick den befann sig vid den tidpunkt som taxeringsvärdet hänförs sig till. Tidigare delförsäljningar måste förutsättas vara beaktade och bör inte reducera det officiella värdet. Detta gäller givetvis bara om försäljningarna ligger före den fastighetstaxering då taxeringsvärdet åsattes. Senare försäljningar måste däremot givetvis påverka taxeringsvärdet i sänkande riktning.

Tvångsförsäljningar

F. n. stadgas undantag från skatt för realisationsvinst i vissa speciella situationer. Sålunda gäller skattefrihet för den som förlorar sin fastighet genom expropriation eller som säljer under hot därom eller över huvud taget under tvång. Skatt för realisationsvinst erläggs inte heller vid s. k. arronderingsförsäljning, dvs. fastighetsavyttring som ett led i jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering. Genom nyligen genomförd lagändring gäller samma sak om fastighet säljs till staten därför att den inte kan bebos på grund av flygbuller.

Kommittén har inte haft anledning att beröra den sistnämnda skattebefrielsegrunden. Beträffande de övriga har kommittén föreslagit att skattefriheten vid expropriation och avyttring under tvång upphävs som konsekvens av att man nu går in för en evig realisationsvinstbeskattning. Däremot har man ansett skälen för skattebefrielse i arronderingsfallen så vägande att man velat behålla den.

Gentemot denna olikhet i beskattningen har ett stort antal remissinstanser rest invändningar. Jag delar uppfattningen att någon skillnad inte bör upprätthållas i nu nämnda fall. Vad beträffar arronderingsförsäljningar är motivet för den nuvarande skattebefrielsen att underlätta jordbrukets och skogsbrukets rationalisering. Fastighetsägarna har nämligen varit obenäga att sälja mark förrän den innehafts under den tioårsperiod som hittills varit gränsen för skatteplikt. Mitt förslag om evig realisationsvinstbeskattning medför ett ändrat läge. Fortsatt total skattebefrielse för arronderingsförsäljningar innebär i detta ändrade läge inte som tidigare närmast en dispens från en tidsregel utan en betydligt mera långtgående skattefälvör. Därtill kommer att de regler jag föreslagit i motsats till tidigare gällande innebär att vinster som beror på penningvärdeförsämring inte beskattas och att de därutöver i allmänhet har en betydande marginal innan beskattning kommer i fråga. Härigenom torde skattskyldighet i allmänhet inte bli aktuell vid försäljning av jordbruksfastigheter i rationaliseringssyfte. Det samma gäller vid försäljning på grund av flygbuller.

I detta sammanhang vill jag påpeka att ett annat fång av liknande beskaffenhet som de nu berörda, nämligen ägoutbyte, i praxis ansetts inte utlösa eller grunda realisationsvinstbeskattning. Inte heller denna praxis kan enligt min mening upprätthållas oförändrad i det nya läget, särskilt som Kungl. Maj:t i dagarna i lagrådsremiss framlagt förslag om ett i hög grad utvidgat användningsområde för ägoutbytesinstitutet.

Vid ägoutbyte gäller f. n. som huvudprincip att de ägor som byts mot varandra skall vara av lika uppskattningsinnehåll. I viss utsträckning tillåts emellertid att uppskattningsinnehållet av fastighets marktilldelning avviker från fastighetens ägokrav, varvid skillnaden i princip utjämnas med pengar. Villkoren härför är emellertid f. n. ganska snäva. Vid frivillig överenskom-

melse mellan de berörda fastighetsägarna får deltagande fastighets uppskattningsinnehåll inte minskas med mera än 10 %.

Enligt det framlagda förslaget kan under vissa förutsättningar möjligheterna till frivilliga storleksförändringar genom ägoutbyte bli obegränsade. Detta innebär att också s. k. ensidigt ägoutbyte, dvs. ägoutbyte utan markvederlag, möjliggörs. Markområde kommer således att kunna överföras till ny ägare genom ägoutbyte i stället för genom köp, vilket av förrätningstekniska skäl ibland är önskvärt.

Användningsområdet för ägoutbytesinstitutet kan således i fortsättningen komma att ligga nära och delvis sammanfalla med området för försäljning. På grund härav bör ägoutbyte enligt de nya regler, som föreslås i 8 kap. 4 a § och 13 kap. 2 a § den 18 juni 1926 (nr 326) om delning av jord å landet, inte medföra skattefrihet vid realisationsvinstbeskattningen, vilket bör framgå av särskild bestämmelse i KL. Däremot bör ägoutbyte enligt äldre regler behandlas på samma sätt som hittills.

Vad jag nu anfört förutsätter givetvis att de i lagrådsremissen framlagda förslagen genomförs.

I likhet med kommittén anser jag emellertid att vinst i alla nu avsedda fall aldrig bör beskattas hårdare än efter 75 %. Den strängare skatteprocenten vid korttidsinnehav bör alltså inte komma i fråga.

Det kan ifrågasättas om särskild hänsyn bör tas till skattskyldig som anskaffar ny fastighet till ersättning för den som frångått honom på sådant sätt som nyss nämnts. Kommittén, som föreslog total skattefrihet för arronderingsfallen, hade inte tänkt sig särskilda regler av denna typ. Enligt min mening talar emellertid starka skäl för att beskattningen uppskjuts i hithörande fall om den skattskyldige skaffar ny fastighet av motsvarande beskaffenhet. Vad beträffar rena tvångssituationer bör uppskov medges under samma villkor som f. n. motiverar undantag från realisationsvinstbeskattningen. När staten inlöser fastighet på grund av flygbuller bör uppskov kunna beviljas utan någon prövning från beskattningsmyndigheternas sida av omständigheterna vid försäljningen.

När det gäller arronderingsfallen är den nuvarande skattefriheten beroende av beslut av beskattningsmyndighet som dock regelmässigt torde inhämta yttrande från lantbruksnämnden beträffande frågan om överlåtelsen är ett led i jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering. Detta system torde kunna behållas.

Marköverföring genom ägoutbyte eller vid laga skifte bör medföra uppskov i den mån försäljning i motsvarande situation skulle ha gett detta resultat.

Uppskov bör medges endast för det fall att ersättningsfastighet av jämförlig art anskaffas. En jordbruksfastighet bör ersättas med en liknande fastighet. En villa för bostad året om bör likaså ersättas med en villa för permanent bruk och inte t. ex. med en sommarstuga. Vidare bör större delen av

köpeskillingen investeras i den nya fastigheten. Hinder bör ej möta att skaffa flera fastigheter som ersättning för en.

Den skattskyldige måste givetvis beredas visst rådrum för att kunna skaffa ersättningsfastighet. Tre år torde få anses tillräckligt.

Det slutliga beslutet bör innebära att realisationsvinsten på den gamla fastigheten (beräknad enligt vanliga regler) tas till beskattning endast i den mån vinsten överstiger anskaffningskostnaden för ersättningsfastigheten och att denna anskaffningskostnad vid framtida realisationsvinstbeskattning minskas med realisationsvinsten på den gamla fastigheten. Den del av realisationsvinsten för den gamla fastigheten som skall beskattas taxeras omedelbart efter treårstidens utgång.

Som förutsättning för uppskov bör gälla att den skattskyldige ställer bankgaranti för ett belopp som motsvarar den beräknade skatten på den skattepliktiga delen av realisationsvinsten för den gamla fastigheten. Skatten bör schablonmässigt kunna beräknas till 50 % av det skattepliktiga beloppet.

De uppskavsregler jag nu skisserat bör innefattas i en särskild förordning av samma slag som förordningen den 8 maj 1959 (nr 129) om uppskov i vissa fall med beskattning av intäkt av skogsbruk. Tillämpningen av de nya uppskavsreglerna blir inte aktuell förrän vid 1969 års taxering. Om riksdagen antar de nu föreslagna realisationsvinstbeskattningsreglerna avser jag att senare föreslå Kungl. Maj:t att framlägga proposition till 1968 års riksdag med förslag till uppskovsförordning.

Ett annat reinvesteringsfall uppmärksammades särskilt av kommittén som dock inte ansåg det behövt med särregler. Det gäller villaägare som måste sälja villan på grund av flyttning från orten och som skaffar ny villa på den nya orten. I likhet med kommittén finner jag att tillräcklig hänsyn har tagits till dessa fall genom lagstiftningens grundläggande utformning och är därför inte beredd att frångå kommitténs ståndpunkt i denna fråga.

Däremot kan jag biträda önskemålen om en reinvesteringsrätt för industrifastigheter för att underlätta ändamålsenliga företagsflyttningar och pågående strukturrationalisering. Förslaget innefattas i en särskild förordning. Jag behandlar denna fråga i ett senare avsnitt.

Försäkringsersättningar

Ett särskilt problem erbjuder beskattningen av försäkringsersättning för skada på fastighet. F. n. gäller att mottagen försäkringsersättning inte beskattas som realisationsvinst. Frågan om denna regel bör behållas oförändrad om realisationsvinstbeskattningen utsträcks har berörts av några remissinstanser.

I och för sig skulle kunna göras gällande att t. ex. brandförsäkringsersättning, åtminstone om den avser totalförstörd byggnad, är likställd med avyttring av byggnaden och att en sådan ersättning skulle beskattas som vanlig köpeskilling. Med hänsyn till att en sådan beskattning skulle försvåra möjligheterna att återuppföra byggnaden, vilket i praktiken är det vanligaste fallet, är denna lösning olämplig, särskilt som vissa fastighetsförsäkringar av s. k. fullvärdestyp innebär att den utbetalade ersättningen just är avpassad för att motsvara den aktuella kostnaden för att uppföra en byggnad motsvarande den nedbrunna. Även andra skäl kan anföras, bl. a. att skadeförsäkring ofta avser endast delskador på byggnad, t. ex. vattenskada, och skadans avhjälpande utgör förutsättning för att ersättning utbetalas.

Mot bakgrunden av att flertalet skadeförsäkringsfall torde vara sådana där försäkringsföretaget betalar kostnaderna för skadans avhjälpande, synes det vara lämpligt att till en början bestämma att förbättringskostnad är avdragsgill vid realisationsvinstbeskattningen endast i den mån kostnaden överstigit utgående försäkringsersättning. För det motsatta fallet, nämligen att försäkringsersättningen överstigit kostnaderna för att avhjälpa skadan, bör gälla att fastighetens ingångsvärde, uppräknat med index och — i förekommande fall — fast tillägg, minskas med skillnaden mellan försäkringsersättningen och kostnaderna. Vad som därefter återstår av ingångsvärdet bör ligga till grund för den fortsatta indexräkningen.

I praktiken innebär dessa regler att t. ex. försäkringsersättning för en vattenskada inte påverkar realisationsvinstbeskattningen för fastigheten. Om byggnad på en fastighet brinner ned utan att återuppföras och fastigheten därefter säljs skall vidare enligt mitt förslag vid beräkningen av om skattepliktig realisationsvinst uppkommit försäljningslikviden minskas med den del av det uppräknade ingångsvärdet för fastigheten som återstår sedan försäkringsersättningen räknats av. Om viss tid förflutit mellan brandskadan och försäljningen kan indexberäkning komma i fråga på det sålunda nedräknade beloppet. Om det uppräknade ingångsvärdet inte täcker försäkringsersättningen bör skattskyldighet för fastighetsägaren inte inträda för det överskjutande beloppet. Kostnaderna för t. ex. en senare företagen nybyggnad bör emellertid inte få räknas som förbättringskostnad i samband med en eventuell senare försäljning till den del de motsvarar sådant överskjutande belopp. Detta följer av regeln att förbättringskostnad är avdragsgill endast i den mån den överstiger försäkringsersättning.

En konsekvens av systemet är att man upphör att räkna fast tillägg om 3 000 kr. per år för fastighet där byggnaden förstörts genom brand och inte ersatts. Detsamma bör givetvis gälla om byggnad rivs. Någon anledning att reducera ingångsvärdet på grund av att byggnad rivits ned finns enligt min mening inte. Uppförs en ny byggnad till ersättning för den nedrivna bör kostnaden såsom förbättringskostnad öka anskaffningsvärdet och fast tillägg på nytt beräknas.

Upplåtelser mot engångsersättning

Ytterligare en fråga erbjuder speciella komplikationer. Jag tänker på upplåtelser av nyttjanderätt eller liknande rättigheter för all framtid mot engångsersättning. Sådana ersättningar är vanliga i samband med vattenregleringar, framdragande av vägar m. m. Hittills har sådana ersättningar likställts med avyttring och beskattats enligt realisationsvinstbeskattningsreglerna för fastighet. Kommittén föreslår ingen ändring i ersättningarnas rubricering vilket innebär att ersättningarna skulle träffas av beskattning enligt de nya reglerna, dvs. utan tidsbegränsning.

Förslaget har kritiserats av näringslivets och lantbrukets skattedelegationer, som påvisat att den föreslagna ordningen rymmer åtskilliga praktiska problem. Jag delar i viss mån skattedelegationernas farhågor beträffande tillämpningssvårigheterna.

Enligt min mening är det motiverat att göra skillnad vid beskattningen mellan engångsersättningar för sådana upplåtelser, som innebär ett totalt ianspråktagande av mark, och andra engångsersättningar. Såsom exempel på de förra kan nämnas vägrätt och flertalet upplåtelser enligt vattenlagen. Sådana ersättningar kan också utgå t. ex. enligt expropriationslagen, byggnadslagen den 30 juni 1947 (nr 385) och lagen den 16 december 1966 (nr 700) om vissa gemensamhetsanläggningar. Engångsersättningar av nu nämnt slag bör alltjämt vara likställda med avyttring av själva fastigheten och beskattas enligt samma regler som kommer att gälla för vinster genom fastighetsförsäljning.

Beträffande engångsersättningar för sådana upplåtelser som innebär att fastighetsägaren alltjämt kan förfoga över marken, låt vara med viss begränsning, anser jag mig kunna gå längre än vad skattedelegationerna föreslagit som allmän regel. Av förenklingsskäl förordar jag att sådana engångsersättningar vid realisationsvinstbeskattningen betraktas som avyttring av vanlig lös egendom. Detta medför skattefrihet för ersättningarna efter utgången av en femårsperiod från fastighetsförvärvet och således en lättnad i förhållande till nuläget. Detta kan i och för sig synas omotiverat. Med mitt förslag finns dock inte längre skäl att behålla tioårsregeln som beskattningsgräns för några andra tillgångsslag medan femårsgränsen måste stå kvar för vanlig lös egendom. I regel hör inte någon del av anskaffningskostnaden för fastigheten avräknas i dessa fall.

Realisationsförluster

Beträffande avdrag för realisationsförluster har kommittén inte föreslagit någon ändring av den hittillsvarande principen, som också upprätthållits när det gäller aktievinstbeskattningen, nämligen att realisationsförlust är avdragsgill endast mot realisationsvinst. Däremot har kommittén ansett

sig böra föreslå att kravet att förlusten skall ha uppkommit samma år som vinsten upphävs. Kommittén förordar en rätt att avräkna förlust under något av de tre närmast följande åren.

Remissinstanserna tillstyrker allmänt en utvidgning av möjligheterna att utjämna realisationsförluster i det nya systemet. Flera instanser menar att begränsningen av avdragsrätten till avdrag endast mot realisationsvinst inte längre bör upprätthållas.

Jag delar uppfattningen att en utvidgad avdragsrätt i detta hänseende är motiverad när man övergår till en evig realisationsvinstbeskattning. Jag anser emellertid inte att man bör gå så långt att man likställer realisationsförluster med förluster i mer normala förvärvskällor. Mitt ställningstagande härvidlag överensstämmer med det som gjordes när aktievinstbeskattningen beslöts. Däremot finner jag i likhet med bl. a. ett stort antal länsstyrelser inget skäl att motsätta mig att avräkning av realisationsförlust får ske under samma tidrymd som föreskrivs för förlustavdrag enligt förordningen om rätt till förlustutjämning. Det innebär att tiden utsträcks till sex år i stället för tre år enligt kommittén.

Givetvis bör realisationsförlust beräknas med utgångspunkt från de faktiska beloppen. Anskaffningskostnaden bör således inte räknas upp med indextillägg eller fast belopp. Inte heller bör realisationsförlust få beräknas med utgångspunkt från fiktiva anskaffningsvärden på grundval av taxeringsvärdet enligt någon av de hjälpregler jag berört i det föregående. Beträffande egendom som förvärvats genom arv eller gåva eller annat benefikt fång blir närmast föregående onerösa fång avgörande på samma sätt som gäller vid aktievinstbeskattningen.

En evig realisationsvinstbeskattning aktualiserar, såsom jag berört i samband med lagstiftningen om beskattning av aktievinster, frågan om avdrag vid arvs- och gåvobeskattningen och möjligen också vid förmögenhetsbeskattningen för den skatteskuld som belastar skatteobjektet. Jag är inte beredd att nu ta ställning till denna komplicerade fråga men vill erinra om att den nyligen tillsatta kapitalskatteberedningen har i uppdrag att närmare pröva möjligheterna att införa en avdragsrätt i detta hänseende.

Ackumulerad inkomst m. m.

Reglerna om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst har hittills inte varit tillämpliga på realisationsvinst om man bortser från ett speciellt undantag för realisationsvinst vid aktieförsäljning. Kommittén föreslår härutinnan ingen ändring, vilket godtagits av det helt övervägande antalet remissinstanser. Lantbrukets skattedelegation m. fl. har dock en annan uppfattning. Delegationen anser att de särskilda beräkningsreglerna bör tillämpas bl. a. när återvunna värdeminskningsskattavdrag beloppsmässigt

överstiger realisationsvinsten och när fastighetsägaren med personlig arbetsinsats utfört betydande förbättringsarbeten. Jag är medveten om att sistnämnda fall fordrar särskilt beaktande men anser att de av mig föreslagna tämligen fördelaktiga grunderna för beräkning av skattemässig anskaffningskostnad tar tillräcklig hänsyn till att värdet av eget arbete inte i och för sig är avdragsgillt. Vad angår återvunna värdeminskningssavdrag har jag i det föregående förordat att dessa i vissa fall tas upp till beskattning under längre tid än kommittén tänkt sig. Häremot bör svara att särskild skatteberäkning medges om de återvunna avdragen utgör en större del av realisationsvinsten. Delegationens förslag synes mig innebära en lämplig avvägning.

Realisationsvinst tas f. n. till beskattning det år då köpeskillingen börjat betalas. Eftersom detta kan leda till alltför stora påfrestningar på den skattskyldiges likviditet i sådana fall då betalningen av köpeskillingen är utsträckt över längre tid föreslår jag en bestämmelse i 48 § uppbördsförordningen den 5 juni 1953 (nr 272) av innebörd att skatten får fördelas på tre år om försäljningslikviden skall erläggas under minst denna tid. Samma regel bör gälla om rörelse försäljs under motsvarande förhållanden.

Anstånd bör kunna medges inte bara när den del av försäljningslikviden som skall betalas kontant förfaller till betalning under minst tre år utan också t. ex. om viss del erläggs genom avbetalning på köpeskillingsrevers under minst motsvarande tid.

Kontrollfrågor m. m.

Ett stort antal remissinstanser har tagit upp kontrollsvårigheterna till diskussion. Man har därvid vänt sig mot bl. a. kommitténs förslag om en summarisk deklARATION från skattskyldiga som anser att realisationsvinst vid en försäljning inte uppkommit. En sådan ordning betraktas som otillfredsställande från kontrollsynpunkt av t. ex. riksskattenämnden och flertalet länsstyrelser. Lantbrukets skattedelegation anser att en evig realisationsvinstbeskattning fordrar ett slags fastställelsetalan på grundval av en årlig uppgiftsskyldighet för de skattskyldiga angående faktorer som är av betydelse för denna beskattning även om ingen försäljning skett.

Enligt min uppfattning är det system jag förordat ägnat att väsentligt minska kontrollsvårigheterna jämfört med kommitténs förslag. F. ö. bör kontrollsvårigheterna inte överdrivas. Särskilt måste beaktas att det stora flertalet fastighetsaffärer inte kommer att leda till beskattning — något som torde framgå redan vid en ytlig granskning av den skattskyldiges uppgifter. Å andra sidan bör det inte förnekas att utredningssvårigheter föreligger med den ordning vi f. n. har för bevarande av deklARATIONSHANDLINGAR och av andra skäl. Aktiebolagens och de ekonomiska föreningarnas deklARATIONER utgallras visserligen inte om inte företaget likvideras, men

enskilda personers självdeklarationer sparas bara i sex år och fastighetsdeklarationer i tio år. Genom särskilda förordnanden kan dock annan tid föreskrivas, vilket skett särskilt beträffande fastighetsdeklarationer. Sålunda finns 1928, 1938 och 1952 års fastighetsdeklarationer bevarade. Jag avser vidare att senare i år framlägga förslag om att 1957 års fastighetsdeklarationer t. v. inte makuleras, vilket annars sker på nyåret 1968. Sådana deklarationer kan användas för kontroll av nybyggnader, förbättringar o. d.

Det är inte uteslutet att vetskapen om taxeringsmyndigheternas begränsade möjligheter att skaffa fram äldre deklarationer kan fresta mindre nogräknade personer att försöka olika skatteflyktsåtgärder. Jag är emellertid inte beredd att gå så långt som lantbrukets skattedelegation föreslagit för att tillgodose kontrollsynpunkterna. Ett fastställelseförfarande innebär — som delegationen själv framhåller — en mycket stor belastning på deklaranter och taxeringsmyndigheter. Enligt min mening är en sådan ordning inte rimlig om man har uppfattningen att det stora flertalet försäljningar aldrig leder till beskattningsbar realisationsvinst. Jag är emellertid liksom delegationen angelägen att taxeringarna i framtiden skall grundas på ett så riktigt och fullständigt material som möjligt. Jag avser därför att närmare pröva möjligheterna med något slags aktsystem för förvaring av deklarationshandlingarna för varje skattskyldig. Det bör också övervägas om moderna hjälpmedel i form av mikrofilmning o. d. kan användas för ändamålet i syfte att spara utrymme. Ställning till dessa spørsmål behöver dock inte tas för dagen.

I likhet med bl. a. riksskattenämnden anser jag inte tillrådligt att begränsa de skattskyldigas uppgiftsplikt till en summarisk deklaration. Har fastighet avyttrats under beskattningsåret bör erforderliga uppgifter till ledning för bedömningen av frågan om skattepliktig realisationsvinst uppkommit eller ej finnas i deklarationen redan från början. Om sådan vinst föreligger bör givetvis deklarationen innehålla alla de uppgifter som behövs för vinstberäkningen. Som jag framhållit förut bör uppgifterna lämnas på särskild bilaga och på blankett enligt formulär som riksskattenämnden fastställer och som innehåller uppgifter om aktuella uppräkningsstal med hänsyn till index o. d. Eftersom index torde undergå åtminstone någon förändring för varje år fordras årligen nytt formulär. Bestämmelse av denna innebörd bör såsom kommittén föreslagit meddelas i en ny paragraf i taxeringsförordningen, 25 b §. I detta sammanhang föreslår Jag några andra ändringar i taxeringsförordningen som jag berör närmare under rubriken »Speciella frågor».

Även om jag hyser förhoppningen att genom olika åtgärder kunna skapa erforderliga garantier i kontrollhänseende är jag på en punkt övertygad om att en särskild bestämmelse behövs för att hindra skatteflykt. Det gäller som förut antytts metoden att överföra en fastighet, som avses skola försäljas, till eget aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening, varefter

aktierna eller andelarna i stället avyttras. Med hänsyn till att skattebelastningen genom aktieförsäljningar kan bli avsevärt mindre än vid en direktförsäljning av fastigheten — åtminstone om aktierna innehafts längre tid — kan ett sådant förfarande te sig lämpligt från den skattskyldiges synpunkt. Om syftet är att undkomma realisationsvinstskatten på fastigheten bör emellertid sådana förfaranden inte godtas. Jag föreslår därför en särskild bestämmelse som möjliggör för taxeringsmyndigheterna att ingripa häremot. Bestämmelsen förutsätter för sin tillämpning att fastigheten överförts efter den 31 december 1967 och att en eller flera fastigheter utgör företagets väsentliga tillgång. Om företaget driver rörelse av ej alltför obetydlig omfattning kan bestämmelsen således inte åberopas. På vilket sätt fastighetsöverföringen skett är utan betydelse.

Realisationsvinsten med anledning av aktieförsäljningen bör beräknas som om avyttringen gällt motsvarande del av företagets fastighet. Om överföringen från aktie- eller andelsägaren till företaget skett genom oneröst fång bör som anskaffningskostnad anses det belopp vartill fastigheten överfördes till företaget. Detta värde bör få uppräknas med index och fast tillägg enligt vanliga regler. En spärregel bör emellertid gälla om den på detta sätt beräknade realisationsvinsten skulle understiga den realisationsvinst som uppkommer om beräkningen sker enligt aktievinstbeskattningsreglerna.

Även om realisationsvinsten beräknas på grundval av bestämmelserna om beskattning av vinst vid fastighetsförsäljning gäller överlåtelsen formellt sett aktier eller andelar. De för beskattning av vinst vid aktieförsäljning gällande reglerna om t. ex. beskattningssort vid den kommunala beskattningen blir därför tillämpliga i dessa fall.

Den bestämmelse som jag nu berört bör lämpligen placeras bland de föreskrifter som reglerar realisationsvinstbeskattningen av aktier. Dessa har sammanförts i 35 § 3 mom. KL och är i övrigt sakligt oförändrade, bortsett från att den nuvarande begränsningen av skattefriheten för överlåtelser i koncernförhållanden utsträcks att gälla aktier som innehafts kortare tid än fem år.

Några remissinstanser har berört frågan hur taxering skall åsättas om den skattskyldige inte lämnar tillfredsställande uppgifter om förbättringskostnader m. m. Det ifrågasätts att ge taxeringsmyndigheterna rätt att åberopa alternativmetod för beräkning av anskaffningskostnad om utredningen är ofullständig. Enligt min mening bör kraven på bevisning kunna ställas tämligen högt vad gäller kostnader som läggs ned på fastighet sedan lagstiftningen trätt i kraft. För äldre tid måste hänsyn tas till att de skattskyldiga inte haft lika stor anledning att bevara verifikationer o. d. för framtiden. Det bör emellertid för avdragsrätt åtminstone fordras att den skattskyldige gör sannolikt att förbättringar skett och att han haft kostnader på minst 3 000 kr. med anledning härav. Brister bevisningen t. ex. beträffande

inköpsår bör taxeringsmyndigheterna kunna åberopa den alternativregel som kan vara tillämplig. Någon skyldighet för taxeringsmyndigheterna att efterforska rätt inköpsår och inköpspris kan inte rimligen föreskrivas.

Avslutningsvis vill jag i detta sammanhang nämna att den lagstiftning jag nu föreslår kan få aktualitet vid försäljning av utländska staters konsulatsfastigheter i Sverige om inte särskilda åtgärder vidtas. Till denna fråga avser jag att återkomma vid ett senare tillfälle i samband med att jag tar upp vissa beskattningsspörsmål som sammanhänger med lagen den 16 december 1966 (nr 664) med vissa bestämmelser om immunitet och privilegier.

Tomtrörelsebeskattningen

Inledning

I den allmänna diskussionen på skatteområdet används vanligen uttrycket tomtmark för att beteckna markområden som är föremål för försäljning i sådan rörelse. Likaså förekommer ofta uttrycken tomter eller byggnadstomter. Dessa uttryck, som också använts av markvärdekommittén, begagnas jämsides med andra likartade uttryck utan någon direkt anknytning till tomtbegreppet i gällande lagstiftning om fastighetsbildning. Deras innebörd är därför enligt sakens natur ganska tänjbar. När jag i fortsättningen använder dessa uttryck gör jag det av praktiska skäl och i enkelhetens intresse. Helt allmänt kan sägas, att uttrycket tomt eller byggnadstomt oftast avser att beteckna ett markområde som är så stort att det lämpar sig för att bebyggas med t. ex. en villa, en sportstuga, en fabriksfastighet e. d. Frågan om vad som är att hänföra till tomt eller byggnadstomt kompliceras emellertid bl. a. av att även försäljning av större markområden, som i och för sig kan innefatta flera »tomter», kan komma in i bilden. Till frågan om hur sådana markförsäljningar skall bedömas återkommer jag senare.

Enligt nu gällande regler skall inkomst av tomtrörelse i princip beskattas på samma sätt som annan rörelse. Inkomsten skall alltså beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Detta innebär bl. a. att hänsyn skall tas till in- och utgående lager, fordringar och skulder. Anmärkas bör dock att den allmänna regeln om rätt till nedskrivning av lagret vid beskattningsårets utgång till lägst 40 % av anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet i regel inte anses tillämplig här. De fastigheter som ingår i »lagret» skall i stället upptas till vad som med hänsyn till risk för förlust, prisfall m. m. framstår såsom skäligt. Dolda reserver i vanlig bemärkelse kan således i princip inte uppkomma vid en värdering enligt dessa grunder, såvida inte de angivna riskerna överskattas vid värderingen. Om den fastighet på vilken tomt-rörelse bedrivs förvärvats innan rörelsen påbörjades, skall vid inkomstberäkningen som ingångsvärde på tomtmarken i rörelsen upptas dess värde

då rörelsen tog sin början, även om detta värde skulle överstiga fastighetens verkliga anskaffningsvärde.

Det ligger i sakens natur att inkomst av tomtrörelse i praktiken ofta redovisas mera summariskt än vad som borde följa av en strikt tillämpning av bokföringsmässiga grunder enligt det nu sagda. Detta är vanligt t. ex. när en jordägare verkställer några enstaka tomtförsäljningar som han själv inte anser innebära tomtrörelse men som av skattemyndigheterna bedömts vara sådan rörelse.

Av den redogörelse för tillämpningen av nu gällande bestämmelser, som jag inledningsvis lämnat, framgår att det i viss utsträckning fått ankomma på rättspraxis att i tveksamma fall åstadkomma en gränsdragning mellan realisationsvinst och tomtrörelse. Svårighet uppkommer särskilt när enstaka försäljningar tid efter annan sker från en fastighet på vilken jordbruk bedrivs.

I sitt betänkande konstaterar markvärdekommittén att gällande bestämmelser inte lämnar full klarhet om när tomtrörelse skall anses föreligga och att rättspraxis på området är svår att överblicka för den enskilde jordägaren. Av dessa och andra skäl anses reglerna och deras tillämpning hindra utbudet av mark. Med tanke härpå föreslår kommittén vissa förenklingar och preciseringar av reglerna i fråga. Kommitténs förslag i denna del innebär i huvudsak.

Rörelse skall enligt förslaget anses föreligga först när den skattskyldige och hans make sålt tillhoppa femton tomter eller andra för bebyggelse avsedda områden. Enligt kommittén skulle tomtrörelsebeskattningen därigenom begränsas till de affärsmässigt arbetande tomtstyckningsföretagen och andra som bedriver tomtförsäljningar i större skala. Om en markägare, som bedrivit tomtrörelse, vill sälja hela återstoden av sin fastighet, skall en sådan affär under vissa förutsättningar kunna anses inte ingå i rörelsen utan betraktas som realisation. Vidare skall, om uppehåll gjorts i en förut bedriven tomtrörelse under tio år, tomtförsäljningar som därefter sker bedömas utan hänsyn till de tidigare gjorda försäljningarna, när det gäller att bedöma om tomtrörelse föreligger eller ej. Slutligen skall, när vinst av tomtrörelse framräknas, enligt förslaget ingångsvärdet beräknas på samma sätt som vid realisationsvinst. Detta innebär att vinstberäkningen inte som nu skall grundas på fastighetens värde vid tomtrörelsens påbörjande utan i stället på den verkliga anskaffningskostnaden för fastigheten. Liksom vid realisationsvinstberäkningen skall emellertid även här få göras tillägg för varje år som fastigheten ägts av den skattskyldige med dels 6 % av köpeskilling, som erlagts vid förvärvet, dels ett belopp av 2 000 kr.

Enligt kommitténs förslag skall de nya bestämmelserna även i fråga om tomtrörelse tillämpas på avyttringar den 1 januari 1968 eller senare. Dock skall den som bedriver tomtrörelse vid tiden för de nya bestämmelsernas ikraftträdande, om han enligt dessa anses bedriva tomtrörelse, ha rätt att vid

1968—1973 års taxeringar påfordra att anskaffningskostnaden för avytt-rad fastighet, som vid ikraftträdandet ingått i rörelsen, skall beräknas med ledning av förut gällande bestämmelser. Fastighetens ingångsvärde skall alltså enligt förslaget i sådana fall liksom hittills kunna beräknas på grund av tomtmarkens värde vid rörelsens påbörjande.

Allmänna synpunkter

Frågan om tomtrörelsebeskattningen har nära samband med frågan om realisationsvinstbeskattningen, som jag förut behandlat.

När jag förra året lade fram förslag till nya regler för aktievinsternas be-skattning erinrade jag bl. a. om den kraftiga värdestegring, som ägt rum för olika slag av reala förmögenhetsobjekt under efterkrigstiden och som delvis är en följd av den allmänna prisstegringen under högkonjunkturen. Jag framhöll då även att värdestegringen på reala förmögenhetsobjekt tidvis förstärkts av spekulativa tendenser. Som exempel på faktorer som också spelat in härvid pekade jag på att den ökade takten i urbaniseringen fram-kallat en starkt stigande efterfrågan på fastigheter i och omkring de större tätorterna. Vidare pekade jag på det ökade behovet av fritidsfastigheter som föranletts av den längre semestertiden och de fria lördagarna, faktorer som medfört betydande värdestegringsvinster för ägare av sådana fastigheter. Det är givet att värdestegringen på fastigheter utgjort ett starkt incitament för den mer eller mindre yrkesmässigt bedrivna försäljningen av byggnads-tomter i form av tomtrörelse. Där man förut inskränkt sig till enstaka för-säljningar, har man på grund av den ökade efterfrågan övergått till en mera regelmässig försäljningsverksamhet i vinstsyfte.

När man tar upp beskattningsfrågan i detta sammanhang måste som all-män utgångspunkt fastslås att det är angeläget att alla värdestegringsvinster på fastigheter blir beskattade. Detta gäller både den icke yrkesmässiga och den yrkesmässiga försäljningen. Med de regler för vinstbeskattningen som vi f. n. har föreligger en avsevärd ojämnhet i beskattningen som inte kan anses tillfredsställande. En person som haft sin fastighet minst tio år, kan helt undgå vinstbeskattning på sina tomtförsäljningar så länge antalet för-säljningar håller sig inom en viss gräns. Överskrider han denna gräns så att rörelse föreligger, blir vinsten däremot fullt beskattad. Det säger sig självt att, som framhållits av markvärdekommittén, en sådan skillnad mel-lan beskattningseffekten i det ena och det andra fallet måste vara ägnad att hämma utbudet på fastigheter och motverka en ändamålsenlig mark-politik.

De ändrade regler jag föreslagit för realisationsvinstbeskattningen vid icke yrkesmässig avyttring av fastigheter kommer att medföra en icke ovä-sentlig utjämning av den angivna skillnaden mellan den icke yrkesmässiga och den yrkesmässiga fastighetsförsäljningen. Den föreslagna realisations-

vinstbeskattningen innebär nämligen, som jag tidigare närmare utvecklat, bl. a. att en del av försäljningsvinsten skall beskattas, oavsett hur länge fastigheten innehafts av säljaren. Därmed bör också den utbudshämmande effekten av tröskeln mellan realisationsvinstbeskattningen och rörelsebeskattningen relativt sett få mindre betydelse.

Även beskattningen av den yrkesmässiga tomtförsäljningen behöver emellertid regleras närmare. Detta kan, såsom markvärdekommittén föreslår, ske genom att komplettera gällande bestämmelser i vissa delar. För annan yrkesmässig handel med fastigheter än tomtrörelse, t. ex. byggnadsrörelse, torde däremot de allmänna reglerna för rörelsebeskattningen t. v. få anses fungera tillfredsställande.

Den allmänna riktlinjen för de förbättringar som man eftersträvar i fråga om tomtrörelsebeskattningen måste enligt min mening vara att åstadkomma en skälig beskattning av markvinster inom ramen för de regler som gäller för beskattningen av annan rörelse. Samtidigt måste man i viss utsträckning tillgodose de markpolitiska strävandena.

»Kvalificerad» tomtrörelse

Markvärdekommittén har framhållit behovet av klarare regler för bedömningen av frågan när tomtrörelse skall anses föreligga.

Jag kan ansluta mig till tanken att frågan om tomtrörelse föreligger skall kunna avgöras med ledning av en schablonregel av den typ kommittén föreslår.

Ofta är emellertid omständigheterna sådana att det är alldeles klart att fastighetsägaren bedriver yrkesmässig tomtförsäljningsverksamhet av så kvalificerad art att tomtrörelse i princip måste anses föreligga fr. o. m. den första t. o. m. den sista försäljningen. I likhet med vissa remissinstanser anser jag att man i sådana fall inte har anledning att från den fulla vinstbeskattning som gäller för rörelseinkomst undanta ett visst antal »initialförsäljningar», på vilka den i princip lindrigare realisationsvinstbeskattningen skulle tillämpas. Jag syftar här på sådana fall i vilka det är uppenbart att fastigheten förvärvats för att av ägaren användas för tomtrörelse. Så är t. ex. fallet, när ägaren är ett tomtbolag eller liknande företag för exploatering av tomtmark. Däremot bör givetvis inte enbart det förhållandet att ägaren av en fastighet är en juridisk person föranleda till antagande att fastigheten förvärvats i sådant syfte. Men vare sig ägaren är en enskild eller juridisk person kan omständigheterna vara sådana att hans förvärv av fastigheten måste anses betyda att han avsett att från första början bedriva yrkesmässig tomtförsäljning. Detta fall föreligger i allmänhet, när det redan vid fastighetens förvärvande funnits en för fastigheten fastställd stadsplan eller byggnadsplan, enligt vilken fastigheten är avsedd för bebyggelse. Jag förutsätter härvid att det planlagda området inte är alltför

obetydligt. Jag anser det inte lämpligt att i lagen fixera ett visst lägsta antal tomter som planen skall innehålla för att tomtrörelse skall anses föreligga. Det får i stället ankomma på de tillämpande myndigheterna att bedöma förhållandena i det enskilda fallet. Det synes mig dock som den praktiska gränsen snarare torde ligga över än under tio tomter.

Jag är alltså inte benägen att, som man på många håll förordat, utan vidare tillmäta det förhållandet, att en fastighet eller en del därav under tiden för ägarens innehav blivit planlagd, den betydelsen att tomtrörelse skall anses föreligga så snart en försäljning sker av tomtmark i enlighet med planen. En regel av denna innebörd skulle enligt min mening vara ägnad att icke oväsentligt motverka benägenheten att medverka till sådan planering av tomtmark som kan vara önskvärd från markpolitisk synpunkt. Den omständigheten att ett område på fastigheten planlagts behöver f. ö. inte alltid betyda att ägaren har för avsikt att omedelbart driva tomtrörelse på sin fastighet. Däremot är läget ett annat för den som köpt en fastighet som i viss omfattning redan ingår i fastställd plan. Han måste, som jag förut framhållit, antas ha gjort detta i avsikt att bedriva tomtrörelse på fastigheten. När denne börjar sälja tomter på fastigheten i enlighet med planen måste han anses bedriva tomtrörelse. Förutsättningen att det vid fastighetens förvärvande funnits en fastställd plan innefattar enligt min mening även t. ex. det inte ovanliga fallet att, när förvärvet skett genom köp, fastställelsen föreligger först vid köpebrevets utfärdande och inte redan vid tiden för köpekontraktets undertecknande.

I enlighet med det anförda föreslår jag alltså en regel, enligt vilken tomtrörelse skall anses föreligga, när någon säljer mark som huvudsakligen är avsedd för bebyggelse (byggnadstomt) från fastighet, som han uppenbarligen förvärvat för att på denna bedriva yrkesmässig tomtförsäljning, såsom när fastigheten förvärvats av ett tomtbolag e. d. eller när förvärvet avsett fastighet, som enligt fastställd stadsplan eller byggnadsplan är avsedd för bebyggelse. Även andra fall när fastighet uppenbart förvärvats i nu angivet syfte kan givetvis länkas.

Schablonregel

I andra fall än de nu nämnda är det inte lika uppenbart att tomtrörelse från början varit avsedd. Här kommer de mera sporadiska försäljningarna av tomtmark in i sammanhanget. Visserligen kan man kanske urskilja fall i vilka inriktningen på en yrkesmässig tomtförsäljningsverksamhet är mera påtaglig än annars, t. ex. när åtgärder för planläggning vidtagits m. m. Men omständigheterna varierar ofta och gränsdragningen kan, som tillämpningen av de nuvarande reglerna utvisar, stundom bli godtycklig. En schablonregel skulle därför i hög grad underlätta den ofta ganska svåra gränsdragningen.

För min del är jag beredd godta den av markvärdekommittén föreslagna schablonen, enligt vilken tomtrörelse — i andra än de förut nämnda mera kvalificerade fallen — skall anses föreligga, när den skattskyldige under loppet av tio år sålt minst femton byggnadstomter. Jag föreslår därför en sådan regel.

Visserligen kan, såsom kammarrätten framhållit, redan en gränsdragning vid tionde försäljningen anses innebära en klar liberalisering i förhållande till nuvarande praxis. Men, om man i likhet med vad jag nyss föreslagit intar en något strängare ståndpunkt beträffande de mera kvalificerade fallen av tomtrörelse än kommittén gjort, bör man enligt min mening kunna acceptera en »fjortontomterskarens» för de övriga fallen. Denna »karens» anser jag väl kunna försvaras med att den inte såsom hittills varit fallet kommer att innebära möjlighet till skattefrihet för försäljningsvinsterna. Dessa blir i stället beskattade till minst 75 % enligt de föreslagna reglerna för realisationsvinster. Därtill kommer att den angivna tioårsperioden förutsätter en relativt låg försäljningstakt, varför det torde vara svårt för den som verkligen driver en mer omfattande tomtrörelse att inte tämligen snart överskrida den gräns efter vilken full rörelsebeskattning inträder. Å andra sidan får fjortontomterskarensen anses rimlig för t. ex. en jordbrukare som gör enstaka försäljningar av tomtmark från sin jordbruksfastighet.

I fråga om äkta makar bör i likhet med vad kommittén föreslagit hänsyn tas till deras sammanlagda tomtförsäljningar under tiden för äktenskapet. För vardera maken bör dessutom enligt huvudregeln givetvis gälla att samtliga de försäljningar som gjorts från den fastighet han eller hon själv äger skall beaktas, således även de försäljningar som kan ha gjorts före eller efter tiden för äktenskapet.

Har tomtförsäljning skett från olika fastigheter eller olika delar av en fastighet, anser jag att man vid bedömningen av antalet tomtförsäljningar skall medräkna endast försäljning av sådana tomter som normalt kan anses ingå i en och samma tomtrörelse. Enligt kommittéförslaget skulle hänsyn tas till den skattskyldiges samtliga tomtförsäljningar, oavsett belägenheten. En sådan ståndpunkt skulle enligt min mening lätt leda till mindre tillfredsställande resultat, något som också framhållits i vissa remissyttrandena. Jag anser därför att viss hänsyn skall tas till de försålda tomternas inbördes geografiska läge. Om någon äger fastigheter belägna långt från varandra, kanske i olika delar av landet, skall antalet tomtförsäljningar bedömas för de olika fastighetsinnehaven var för sig. Detsamma bör gälla om någon äger en till ytan mycket stor fastighet. Som exempel kan här nämnas de stora skogsbolagens fastigheter. Har försäljningar skett på någon del av fastigheten behöver bedömningen av om tomtrörelse föreligger inte utan vidare påverkas av en enstaka försäljning av en tomt, långt

från området för de andra försäljningarna. Sker en mer koncentrerad tomtförsäljning på båda sidor om gränsen mellan en och samme ägares intilliggande fastigheter, skall däremot hänsyn tas till samtliga försäljningar på det som framstår som ett naturligt tomtområde. Jag föreslår en regel av den innebörd jag här angett.

Av vad jag inledningsvis anförde om tomtbegreppet i sammanhang som detta framgår att någon skillnad i princip inte kan göras mellan små och stora tomter. Med den schablonregel jag föreslår kan därför inte uteslutas att försäljning av ett större markområde, som i och för sig kan inrymma flera tomter, räknas som en tomtförsäljning, om syftet med försäljningen kan antas vara att bebygga marken. Så länge avstyckning inom området inte skett eller tomtindelning inte fastställts inom området måste nämligen hela det försålda området ses som en enhet. Om det genom köpebrevet sålda området avser mark som avstyckats såsom flera fastigheter, bör dock enligt min mening försäljningen anses gälla flera tomter, även om köpekontraktet avsett ett enda markområde. Avser ett och samma köp flera registerfastigheter eller områden som kan betecknas såsom tomter i den mening som avses här, bör försäljningen anses avse flera tomter. Av det sagda följer att man däremot bör kunna bortse från fall då avyttringen avser endast några få kvadratmeter mark för sammanläggning med annan bestående tomt, t. ex. som ett led i en gränsjustering. En sådan avstyckning kan knappast anses avse en byggnadstomt i egentlig mening.

Även i övrigt bör gälla att markförsäljningar som har ett helt annat syfte än det som förutsätts vid tomtförsäljningar i princip inte skall bedömas som tomtrörelse eller som inledning till en sådan. Som exempel kan nämnas t. ex. det fallet att en jordbrukare överlåter sin jordbruksfastighet eller en del därav till en annan jordbrukare för att också av denne användas för jordbruksändamål eller när ett fabriks- eller ett handelsföretag, som ej sysslar med tomtförsäljning, säljer sin fastighet till ett annat företag för att användas i dess rörelse. Detta gäller även om marken i och för sig skulle kunna utnyttjas för bebyggelse. Likaså utgör en försäljning av ett område för t. ex. grustag knappast en tomtförsäljning. Många andra sådana exempel finns. Däremot är en jordägares försäljning av sin fastighet till kommunen eller till ett tomtexploateringsföretag i och för sig att betrakta som en »tomtförsäljning», om det på kortare eller längre sikt är avsett att marken skall bebyggas. En annan sak är att en sådan försäljning kan bli att bedöma såsom en sådan slutförsäljning som enligt de föreslagna reglerna skall realisationsvinstbeskattas.

Frågan om tomtförsäljning skall anses föreligga måste alltså bedömas med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. I de vanligaste fallen torde dock några större svårigheter inte behöva uppkomma. Som framgår av vad jag förut anförde är någon närmare precisering av det tomtbe-

grepp man här rör sig med knappast möjlig utöver den jag föreslagit, dvs. att fråga är om mark för bebyggelse. I mitt förslag till lagtext har jag i likhet med markvärdekommittén använt det enklare uttrycket byggnadstomt.

I likhet med vad t. ex. lantbrukets skattedelegation påpekat föreslår jag vidare att expropriation och liknande tvångsförsäljning inte skall inräknas i det antal tomter som skall vara avgörande för att tillämpa reglerna för rörelsebeskattning. Med expropriationsfall bör här likställas avyttring för jordbrukets yttre rationalisering och avyttring till staten på grund av flygbuller.

Inte heller bör, såsom framhållits av ett par remissinstanser, som tomt-rörelse betecknas ett företags avyttring av tomter till de anställda för bostadsändamål. Detsamma bör gälla annan avyttring av tomter, t. ex. till kommun, för att i huvudsak tillgodose de anställdas gemensamma behov för fritiden. Som exempel härpå kan anföras mark som säljs för att möjliggöra uppförandet av idrottsanläggning, bibliotek m. m. Jag föreslår en undantagsbestämmelse härom.

För att beskattning av tomtrörelse inte alltför lätt skall kunna uppskjutas föreslår jag, liksom kommittén, att vid beräkningen av tomtförsäljningarnas omfattning skall beaktas även upplåtelse av tomter i annan form än försäljning, t. ex. genom arrende. Givetvis åsyftar jag här inte vanliga jordbruksarrenden utan endast upplåtelse av byggnadstomt på vilken nyttjanderättshavaren kan uppföra en byggnad, t. ex. en fritidsstuga. För undvikande av missförstånd vill jag även framhålla, att gåva av mark eller vederlagsfri upplåtelse av mark inte bör medräknas i det antal avyttringar som medför tillämpning av reglerna för rörelsebeskattning.

I enlighet med vad riksskattenämnden påpekat föreslår jag att kommunernas tomträttsupplåtelser inte skall likställas med avyttring av byggnadstomter. Dessa upplåtelser skall alltså inte hänföras till tomtrörelse.

Det är emellertid inte bara genom att välja nyttjanderättsupplåtelser i stället för avyttringar som en fastighetsägare skulle kunna undgå eller uppskjuta rörelsebeskattningen. I flera remissyttranden påpekas, att den av kommittén föreslagna schablonregeln inbjuder till kringgående av reglerna om rörelsebeskattning genom att försäljningen formellt sker genom barn eller andra anhöriga. Vidare kan markförsäljning ske genom bolag, där t. ex. fastighetsägaren och övriga medlemmar av hans familj äger ett dominerande inflytande. Av t. ex. riksskattenämnden har framhållits, att en person skulle kunna äga ett flertal aktiebolag som vardera sålde fjorton tomter, utan att tomtrörelse skulle anses föreligga. Enligt min mening kan en sådan ordning inte godtas. Även om det möjligen kan hävdas att, om man ser det hela i stort, effekten av ett sådant kringgående inte bör överdrivas

med hänsyn till den realisationsvinstbeskattning som ändock måste ske enligt de föreslagna nya reglerna, måste det från rättvisesynpunkt framstå som otillfredsställande att de som har tillräckligt stora arealer mark skall ha bättre möjlighet än andra att undgå den fulla beskattningen av vad som egentligen är rörelsevinst.

Jag anser det därför nödvändigt att föreslå en komplettering av schablonregeln som innebär att, om äganderätten till en fastighet helt eller delvis överförs till en nära besläktad person eller till en juridisk person, i vilken överlåtaren ensam eller tillsammans med anhöriga, har ett bestämmande inflytande, man skall lägga ihop både överlåtarens och den nye ägarens avyttringar för att avgöra om tomtrörelse föreligger.

Den krets av anhöriga, som i detta sammanhang jämte överlåtaren måste betraktas som en enhet, föreslår jag — med anknytning till den definition av begreppet »huvudaktieägare» som i enlighet med prop. 1967: 83 införts i den nyligen antagna lagen om tryggnad av pensionsutfästelser — omfatta föräldrar, far- eller morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make. Den juridiska person, i vilken överlåtaren och hans anhöriga inom den nu angivna kretsen kan ha ett bestämmande inflytande, kan vara aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening. Bedömningen av hur pass stort det bestämmande inflytandet över ett bolag eller en förening är får ske med ledning av det samlade innehavet av aktier eller andelar hos överlåtaren och de anhöriga. På samma sätt som den angivna kretsen av anhöriga bör man behandla ett dödsbo, om den skattskyldige eller sådan anhörig är delägare i boet.

Jag förutsätter att den överlåtelse, genom vilken äganderätten till en fastighet på antytt sätt överförs till någon anhörig eller till ett närstående bolag, skett genom köp, byte eller liknande fång eller genom gåva. Av naturliga skäl kommer överföring genom arv och testamente inte i betraktande i detta sammanhang.

Enligt kommittéförslaget skall tomtrörelse anses ha tagit sin början vid ingången av det beskattningsår, under vilket den femtonde byggnadstomten försålts. Häremot har lantbrukets skattedelegation invänt att detta kan leda till att många kommer att välja ett räkenskapsår, som börjar efter försäljningen av den fjortonde men före försäljningen av den femtonde tomten. Jag kan för min del godta att de fjorton första avyttringarna alltid skall beskattas efter realisationsvinstreglerna. Här är nämligen inte fråga om de typer av mera kvalificerad tomtrörelse, där verksamheten enligt de av mig föreslagna reglerna skall anses påbörjad i och med den första tomtförsäljningen. Det finns därför knappast anledning att här stimulera till en omläggning av räkenskapsåret endast av det skälet att fastighetsägaren tidigare under samma år råkat sälja någon eller några tomter. Med den av mig föreslagna utformningen skall alltså schablonregeln innebära, att tomtrörelsen anses påbörjad först i och med avyttringen av den femtonde bygg-

nadstomten. En förutsättning härför är dock, som framgått av vad jag förut anfört, att de femton tomterna sålts inom tio år.

Om man inte vet vilken avyttring som skall anses avse den femtonde tomten, därför att den skattskyldige samtidigt avyttrat flera tomter, får schablonregeln enligt min mening anses innebära, att den skattskyldige själv kan bestämma turordningen och därmed välja vilken eller vilka försäljningar som skall rörelsebeskattas. En förutsättning är givetvis att sammanlagda antalet tomtförsäljningar som skall följa reglerna för realisationsvinstbeskattningen inte får överstiga fjorton.

Jag övergår nu till ett par betydelsefulla undantag eller inskränkningar i tomtrörelsebeskattningen enligt kommittéförslaget. Jag åsyftar här vad kommittén föreslår i fråga om avbrott i tomtrörelsen och i fråga om slutförsäljning av den fastighet, på vilken tomtrörelse bedrivits.

Avbrytande av tomtrörelse

Vad först beträffar frågan om avbrytande av tomtrörelse uttalar kommittén som sin uppfattning att det, för att beskattningen av tomtrörelse inte skall verka utbudshämmande, är betydelsefullt att »nedsmittningen» av marken inte kvarstår alltför länge. Med hänvisning till att redan i nuvarande praxis en tendens kan skönjas att anse en tomtrörelse avslutad, om tomtförsäljningar inte ägt rum under ett tiotal år, föreslår kommittén en bestämmelse som innebär att, om den skattskyldige och hans make under de senast förflutna tio åren inte upplåtit någon byggnadstomt, upplåtelse av tomt som därefter sker inte skall anses utgöra fortsättning på den tidigare rörelsen. Först när den skattskyldige och hans make sålt minst femton nya tomter skulle alltså enligt kommittén rörelse åter föreligga. En förutsättning för uppehållets avbrytande effekt på tomtrörelsen är dock enligt kommittéförslaget, att någon nedskrivning av fastighetslagret inte kvarstår obeskattad vid uppehållsperiodens början.

I fråga om kommitténs förslag beträffande avbrott i tomtrörelsen delar jag den uppfattning riksskattenämnden uttalat i sitt yttrande, nämligen att det från principiell synpunkt är riktigast att en tomtrörelse, som en gång påbörjats, skall anses fortfara till dess rörelsens lager av tomter slutsålts. Enligt min mening bör man därför inte göra något avsteg från denna ståndpunkt, när det gäller sådana som bedriver tomtrörelse av mer kvalificerad typ, dvs. s. k. tomtbolag och andra som uppenbarligen förvärvat fastighet i avsikt att bedriva tomtrörelse. Denna kategori bör således anses driva sin verksamhet så länge fastighetslagret består och rörelsen inte avvecklats.

Är det däremot fråga om annan tomtrörelse av mindre kvalificerad art,

bör man enligt min mening kunna anknyta till den tendens som enligt kommittén kommit till uttryck i praxis. I likhet med vad flera länsstyrelser uttalat anser jag dock, att uppehåll i försäljningarna inte skall verka avbrytande på en redan påbörjad tomtrörelse, när det gäller mark som ingår i fastställd stadsplan eller byggnadsplan. Har tomtrörelse väl kommit i gång på en fastighet och omfattar rörelsen planlagd mark, finns ingen anledning att i detta sammanhang göra någon skillnad mellan det fallet att den som bedrivit rörelsen anskaffat en fastighet som från början varit planlagd och det fallet att fastigheten planlagts först efter förvärvet. Rörelserna får i själva verket anses vara lika kvalificerade i båda fallen. Jag föreslår därför att den av kommittén föreslagna regeln angående uppehåll i rörelsen skall gälla endast sådan mark som inte omfattas av en fastställd stadsplan eller byggnadsplan. Det får inte heller vara fråga om en sådan tomtrörelse som från början varit kvalificerad i förut angiven mening.

Frågan om kvarstående obeskattade nedskrivningar torde enligt min mening sakna praktisk betydelse i detta sammanhang. Det villkor för uppehållets avbrytande effekt som kommittén uppställt med avseende på kvarstående nedskrivningar får därför anses obehövligt.

Som framhållits av ett par remissinstanser bör den omständigheten att en fastighet eller en del därav blivit föremål för expropriation o. d. under tioårsperioden inte föranleda att uppehållet i rörelsen skall anses ha avbrutits. Jag föreslår därför ett förtydligande av denna innebörd.

Med expropriation o. d. bör även här likställas avyttring för jordbrukets yttre rationalisering och avyttring på grund av flygbuller.

Slutförsäljning av tomtlager

Det andra av kommittén föreslagna undantaget från tomtrörelsebeskattningen avser rörelseidkarens slutförsäljning av den fastighet som omfattas av rörelsen.

Även denna undantagsregel är enligt kommittén förestavad av intresset att ta bort de utbudshämmande verkningarna av tomtrörelsebeskattningen. Enligt de allmänna reglerna för rörelsebeskattningen gäller nämligen att en försäljning av den eller de fastigheter som återstår i en tomtrörelse anses utgöra den sista affärshändelsen i rörelsen. Denna försäljning skall inkomstbeskattas i vanlig ordning. För att bl. a. underlätta kommunernas förvärv av exploateringsmark föreslår kommittén att, om en fastighet, på vilken tomtrörelse bedrivits, säljs i sin helhet, vinst vid försäljningen inte skall anses ingå i rörelsen utan betraktas som realisationsvinst. En förutsättning härför skall enligt kommittén dock vara, att mindre än en tiondel av fastighetens markyta utgörs av områden, som enligt fastställd stadsplan eller byggnadsplan är avsedda för bebyggelse. För att tidigare nedskrivna belopp skall kunna återföras till beskattning föreslår kommittén vidare, att

sådana belopp i fall som detta skall läggas till den skattepliktiga delen av realisationsvinsten.

Vad jag förut anfört i samband med frågan om uppehåll i tomtrörelse gäller i stort sett även beträffande en slutförsäljning. Tanken att en påbörjad tomtrörelse skall inkomstbeskattas såsom rörelse ända till dess att de fastigheter som utgör »lagertillgångar» i rörelsen försålts bör tillämpas också när det gäller den sista försäljningen. Det finns därför inte anledning föreslå något undantag beträffande de s. k. tomtbolagen och de med dem jämställda som bedrivit en från början kvalificerad tomtrörelse. Det samma bör gälla även annan ofta enklare tomtrörelse, såvitt angår slutförsäljning av den del av fastigheten som omfattas av mark som ingår i fastställd plan. Reglerna för rörelsebeskattningen bör enligt min mening alltid tillämpas på sådan mark. Man undgår då bl. a. den av riksskatte-nämnden påtalade konsekvensen av kommitténs förslag när fråga är om försäljning av stora jord- eller skogsegendomar. Det synes mig inte rimligt att man i ett sådant fall skall beskatta hela försäljningsvinsten som rörelseinkomst, om den planlagda marken uppgår till en tiondel av hela egendomens areal. Till den del slutförsäljningen omfattar mark, som inte ingår i fastställd stadsplan eller byggnadsplan, bör den därför — förutsatt att säljaren inte är ett s. k. tomtbolag e. d. — beskattas enligt reglerna för realisationsvinst.

För att en avyttring skall kunna anses innebära en slutförsäljning bör avyttringen avse allt vad som återstår av »tomtlagret», dvs. återstående delar av den eller de fastigheter som ingått i tomtrörelsen. Genom att slutförsäljningen behöver avse endast kvarvarande lager och alltså inte hela den kvarvarande fastigheten, även om den till en del inte ingått i rörelsen, är det möjligt att ta rimlig hänsyn till det inte ovanliga fallet att slutförsäljningen avser hela den återstående delen av en jordbruksfastighet utom mangårdsbyggnader med tillhörande tomt eller att försäljningen omfattar en sådan del av fastighet som över huvud taget inte är användbar såsom tomtmark och som därför inte är föremål för köpintresse. Om det däremot — utan att fråga är om fall som de nu nämnda — i övrigt förhåller sig så att en försäljning inte omfattar hela det återstående lagret utan kanske endast en av flera fastigheter, som ingått i rörelsen, kan man inte tala om någon slutförsäljning. Då kan det i stället bli fråga om avbrott i rörelsen i enlighet med vad jag förut anfört. Frågan om beskattningen i fortsättning- en skall följa reglerna om rörelsebeskattningen eller reglerna om beskattningen av realisationsvinst blir beroende av bl. a. hur långt uppehållet blir.

I enlighet med det anförda föreslår jag alltså en bestämmelse, innebärande att, om en avyttring avser allt vad som återstår av den eller de fastigheter, som utgjort lagertillgång i sådan tomtrörelse som bedrivits av annan

än s. k. tomtbolag och liknande, den del av försäljningsvinsten, som inte belöper på mark som ingår i fastställd stads- eller byggnadsplan, skall behandlas såsom realisationsvinst i stället för såsom rörelseinkomst. Praktiskt bör denna beskattning i allmänhet tillgå så att det som ingångsvärde i tomt-rörelsen fastställda à-priset på kvarvarande mark uppräknas med index från den tidpunkt till vilken ingångsvärdet hänför sig. I förekommande fall bör 3 000 kr.-tillägg beräknas från samma tidpunkt. Vidare beskattas givetvis vinsten efter 75 %.

Genom att på detta sätt medge en lindrigare beskattning — 75 % av vinsten i stället för 100 % — i samband med utförsäljning av mark som, fastän den inte är planlagd, likväl kan vara lämplig för bebyggelse får man enligt min mening en möjlighet att i hög grad stimulera markägare, som börjat bedriva tomt-rörelse i viss utsträckning men kanske mer eller mindre sporadiskt och planlöst, till en sådan försäljning av hela markområdet som har till syfte att bättre än förut möjliggöra fastighetens exploaterande för t. ex. bostadsändamål. Den lindrigare beskattningen av sådana utförsäljningar bör vara ägnad att underlätta både kommuners och andra exploatörers förvärv av tomtmark. Det ökade utbudet av tomtmark, som härigenom kan förväntas, innebär enligt min mening en inte oväsentlig faktor i strävandena att förbättra den allmänna bostadspolitiken.

Kommittén har befarat att särskilda svårigheter kan föranledas av att den skattskyldige verkställt nedskrivning av fastighetens värde i sina räkenskaper och fått avdrag härför vid beskattningen av tomt-rörelsen. Även här torde det emellertid enligt min mening förhålla sig så att frågan om den kvarstående dolda reserven i form av obeskattade nedskrivningar saknar större praktisk betydelse, särskilt som den särskilda regeln angående slutförsäljning föreslås begränsad till de mera enkla formerna av tomt-rörelse. I undantagsfall kan dock vara fråga om större nedskrivningar som bör beskattas. Så kan vara fallet om t. ex. den risk för förlust eller prisfall som föranlett nedskrivningen visat sig vara överskattad. Med tanke på sådana speciella fall föreslår jag en bestämmelse, enligt vilken belopp varmed nedskrivning kan ha skett i rörelsen skall upptas till beskattning. Jag föreslår att beloppet av sådan nedskrivning på vanligt sätt skall redovisas i deklARATIONEN såsom rörelseinkomst, även om försäljningsvinsten skall upptas såsom realisationsvinst.

Om man, i enlighet med vad jag nu föreslagit, inför rätt till lindrigare beskattning av försäljningsvinst vid slutförsäljning än annars, kan det emellertid inte uteslutas att förmånen utnyttjas på ett sätt som inte är avsett. Man kan exempelvis tänka sig att den som börjat bedriva tomt-rörelse överför den eller de fastigheter som omfattas av rörelsen till ett eller flera av honom själv bildade bolag. Samtidigt som han själv kan få en lindrigare beskattning, i gynnsamma fall kanske ingen alls, kan det nya bolaget få ett

fördelaktigare ingångsvärde för vinstberäkningen i den fortsatta rörelsen. Samma effekt kan åstadkommas även genom försäljningar till släktingar och andra närstående personer eller till bolag i vilka säljaren indirekt genom sådana personer har ett väsentligt intresse. För att taxeringsmyndigheterna skall ha möjlighet att ingripa mot sådana transaktioner, vilkas huvudsakliga syfte måste antas vara att bereda parterna eller någon av dem obehöriga skatteförmåner, föreslår jag därför en uttrycklig regel som möjliggör sådant ingripande. Det ligger i sakens natur att en sådan bestämmelse kan tillämpas endast i mera uppenbara fall av missbruk. Det kan dock vara anledning påpeka att ett överförande av marken i en tomtrörelse till ett eget bolag kan vara föranlett av en önskan att fortsätta rörelsen i en mera ändamålsenlig form, med bättre personella resurser m. m., och därför inte alltid behöver vara motiverad av skatteskal.

Tomtrörelse efter dödsfall

Frågan om markförsäljningar, som verkställs av dödsboet efter en person som bedrivit tomtrörelse eller — sedan boet skiftats — av dennes arvingar, skall beskattas såsom rörelse eller ej har inte närmare berörts av kommittén. Detta är ett spörsmål som inrymmer många problem. Av rättsfallen på området framgår att man vid tillämpning av nuvarande bestämmelser i hög grad måste ta hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. Detta är något som måste gälla också vid tillämpningen av de regler för tomtrörelsebeskattningen jag nu föreslår. Även om det i och för sig är önskvärt att ha regler för de olika fallen, är jag inte nu beredd att framlägga förslag härom. Liksom hittills får det ankomma på praxis att lösa uppkommande problem med beaktande av de särskilda omständigheterna. Det sagda gäller närmast förhållandena efter ett skifte av boet. I fråga om oskiftat dödsbo bör som allmän regel gälla, att dödsboets avyttringar skall bedömas på samma sätt som om det varit den avlidne som verkställt avyttringen. En sådan regel, som torde överensstämma med de allmänna grunderna för rörelsebeskattningen, är i fråga om tomtrörelse av särskild betydelse t. ex. när det gäller att tillämpa femtomtomtersregeln, regeln om avbrott i rörelsen och om slutförsäljning. Jag föreslår därför en uttrycklig bestämmelse av denna innebörd.

Tomtmarkens ingångsvärde

En fråga av väsentlig betydelse för vinstberäkningen, när det gäller tomtrörelse, är frågan om hur ingångsvärdet för de fastigheter som ingår såsom lagertillgång i tomtrörelsen skall beräknas.

Kommitténs förslag innebär, som jag inledningsvis nämnt, att man vid vinstberäkningen skall utgå från den verkliga anskaffningskostnaden för

den fastighet från vilken avyttring skett. Detta innebär att man, även om fastigheten förvärvats innan rörelsen påbörjats, skall gå tillbaka till köpeskillingen vid förvärvet i stället för att som enligt nu gällande regler utgå från det beräknade värdet på fastigheten vid rörelsens påbörjande. Även i övrigt skall enligt kommittéförslaget ingångsvärdet för den avyttrade marken beräknas på samma sätt som vid beräkning av realisationsvinst enligt de av kommittén föreslagna reglerna. Till fastighetens inköpspris skall alltså enligt kommittén för varje år fastigheten ägts av den skattskyldige göras tillägg med 6 % av inköpspriset och med ett belopp av 2 000 kr. I fråga om äldre fastighetsinnehav och ärvda fastigheter gäller alternativt att man får som ingångsvärde använda taxeringsvärdet tjugo år före avyttringen resp. vid dödsfallet, i båda fallen förhöjt på sätt kommittén föreslagit.

Jag har tidigare framhållit att i detta sammanhang den allmänna utgångspunkten måste vara att alla värdestegringsvinster på fastigheter i princip blir beskattade i skälig omfattning. De regler vi f. n. har kan inte sägas tillgodose detta intresse i tillräcklig grad. Kommittén har i sitt betänkande påvisat den ojämnhet i beskattningen av tomtrörelse som kan uppkomma genom att man som ingångsvärde på lager i rörelsen använder värdet vid rörelsens början. I det nyssnämnda fallet, då fastigheten förvärvats före rörelsens påbörjande, blir ingen del av värdestegringen mellan förvärvet och rörelsens början beskattad. Har däremot fastigheten anskaffats samtidigt med eller efter den tidpunkt, då rörelsen började, blir hela värdestegringen beskattad. Denna olikhet, som blir särskilt markerad när förvärvet skett långt innan rörelsen börjat, kan, såsom kommittén framhållit, inte anses tillfredsställande. Det från skattesynpunkt fundamentala felet är givetvis att man i de fall då rörelsen tillförs en fastighet, som förvärvats före rörelsens påbörjande, inte beskattar den före överförandet uppkomna värdestegringen. En beskattning av orealiserad värdestegring strider emellertid mot principerna för våra skatteregler och det föreligger ingen anledning att i detta sammanhang föreslå en regel som strider mot dessa principer.

Kommittén har, som jag redan nämnt, löst problemet så, att anskaffningskostnaden för den avyttrade fastigheten skall beräknas på samma sätt som vid realisationsvinstbeskattningen med de förut nämnda årliga tilläggen. Detta innebär att man — fränsett de fall då man som ingångsvärde använder något av de taxeringsvärden jag nämnt — i princip beskattar markvärdestegringen under hela innehavet. Å andra sidan medför de nyssnämnda årliga tilläggen enligt kommitténs förslag, att rörelseidkaren i princip kompenseras även för den värdestegring som svarar mot penningvärdeförändringen m. m. under samma innehavstid.

Jag kan för min del ansluta mig till kommitténs förslag såtillvida att, när det är fråga om sådan fastighet i en tomtrörelse som anskaffats innan rörelsen börjat, ingångsvärdet för fastigheten vid rörelseinkomstens beräkning skall bestämmas med utgångspunkt från den verkliga anskaffnings-

kostnaden för fastigheten, när den förvärvades. Jag erinrar här om att detta förvärv, när den som bedriver rörelsen själv fått fastigheten genom t. ex. arv eller gåva, kan vara arvlåtarens eller givarens förvärv. Lika så skall ingångsvärdet på samma sätt som vid beräkning av realisationsvinst kunna beräknas på grundval av något av de taxeringsvärden som alternativt skall stå till buds som grund för vinstberäkningen enligt de regler jag föreslagit beträffande realisationsvinstbeskattningen.

Men när det gäller den uppräknig efter konsumentprisindex och i förekommande fall det årliga tillägg av 3 000 kr., som enligt mitt förslag skall verka förhöjande på anskaffningskostnaden eller på det taxeringsvärde som alternativt kan användas som ingångsvärde enligt mitt förslag, är jag inte beredd att gå lika långt som kommittén gjort i fråga om sina motsvarande tillägg.

Här måste man nämligen enligt min mening ta hänsyn till vad som gäller vid beskattningen av annan rörelse än tomtrörelse. Enligt de allmänna reglerna för beräkning av rörelseinkomst finns ingen rätt för rörelseidkaren att verkställa en uppräknig av anskaffningskostnaden för sitt varulager efter index för att därigenom kompensera sig för penningvärdeförändringen. En reform i denna riktning är inte heller aktuell. Om man vill hålla sig inom ramen för de allmänna reglerna för rörelsebeskattningen, kan det inte gärna komma i fråga att på tomtrörelsebeskattningens område införa en helt ny princip för beräkningen av den inkomst som uppkommit under den tid verksamheten bedrivits, dvs. under rörelseperioden. Det skulle skapa orättvisa i förhållande till andra rörelser. Detta förhållande har påtalats av flera remissinstanser.

Jag kan emellertid gå med på att anskaffningsvärdet på fastighetslagret i en tomtrörelse i viss utsträckning får uppräknas efter index, om lagret anskaffats före rörelsens påbörjande. I likhet med den mening som uttalats av riksskattenämnden anser jag dock att uppräknigen skall avslutas vid tidpunkten för rörelsens början. Därigenom åstadkommer man principiell likställighet med rörelse av annat slag. I enlighet härmed föreslår jag en bestämmelse av innebörd att, om en fastighet som utgör lagertillgång i tomtrörelse förvärvats innan rörelsen påbörjats, ingångsvärdet vid tiden för rörelsens påbörjande skall beräknas på samma sätt som skulle ha skett vid beräkning av realisationsvinst, om fastigheten vid nämnda tidpunkt sålts utanför rörelsen.

Eftersom detta ingångsvärde i vissa fall kan beräknas på olika sätt med hänsyn till de alternativa schablonvärden som står till buds och det är angeläget att ingångsvärdet vid de olika tomtförsäljningar som sker från samma fastighet under den tid rörelsen pågår — kanske med ett eller annat års mellanrum — beräknas på samma sätt, föreslår jag vidare, att det ingångsvärde för fastigheten, som godtagits vid första taxeringen efter rörelsens början, i princip skall ligga till grund för inkomstberäk-

ningen även vid senare års taxeringar så länge fastigheten ingår i tomt-rörelsen. Denna regel får anses nödvändig om man vill undvika t. ex. att ingångsvärdet beräknas en gång efter den verkliga anskaffningskostnaden och en annan gång efter taxeringsvärdet tjugo år före avyttringen. En viss kontinuitet vid inkomstberäkningen är enligt min mening önskvärd i detta hänseende.

Vad jag nu anfört angående det ingångsvärde för fastigheter, som valts första gången, bör enligt min mening inte utesluta möjlighet att vid en senare taxering rätta ett uppenbarligen felaktigt beräknat ingångsvärde. I samband med en sådan rättelse kan det visa sig lämpligare att välja en annan metod för ingångsvärdets bestämmande än den först använda.

Det ingångsvärde, som enligt det nu sagda skall gälla för den eller de fastigheter som omfattas av tomt-rörelsen, skall således ligga till grund för vinstberäkningen i samband med de olika tomtförsäljningar som sker under den tid tomt-rörelsen bedrivs. Intet hindrar enligt min mening att detta ingångsvärde, på samma sätt som nu torde ske i praktiken, slås ut på de olika tomterna inom tomtområdet så att man får fram ett visst ingångsvärde per kvadratmeter. Tomtmarkens sålunda beräknade ingångsvärde jämte de kostnader som skall anses falla på denna mark får därefter vid vinstberäkningen i vanlig ordning ställas mot den försäljningssumma som erhålls för varje såld tomt.

Vad jag här föreslagit beträffande ingångsvärdet bör, såsom kommittén föreslagit, gälla även annan handel med fastigheter.

Såsom riksskattenämnden framhållit, bör kostnader för den tilltänkta rörelsen — sedan denna börjat — kunna aktiveras och avskrivas i likhet med vad som torde ske enligt gällande praxis. Med anledning av ett uttalande som gjorts av näringslivets skattedelegation vill jag framhålla, att det sagda enligt min mening får anses gälla även sådana kostnader för iordningställandet som uppkommit under den tid de första fjorton tomterna sålts, till den del kostnaderna faller på de fortsatta tomtförsäljningarna i rörelsen. Någon särskild bestämmelse angående de ifrågavarande kostnaderna torde inte behövas.

Tomtförsäljning i byggnadsrörelse

Då i en del remissyttranden framförts den uppfattningen att reglerna för ingångsvärdets bestämmande borde gälla även beträffande byggnadsrörelse, har detta givetvis skett mot bakgrund av kommitténs förslag, som innebär bl. a. att anskaffningsvärdet får uppräknas med årliga tillägg för hela innehavstiden ända fram till avyttringen. Med den utformning av tomt-rörelsebeskattningen som jag föreslår och som betyder att, om den fastighet på vilken tomt-rörelse bedrivs förvärvats innan rörelsen påbörjades, upp-

räkning av anskaffningskostnaden med hänsyn till konsumentprisindex m. m. får ske för tiden fram till rörelsens början men inte för tiden därefter, torde frågan om motsvarande rätt till uppräkningskostnaden för fastigheter i byggnadsrörelse få mindre praktisk betydelse. Enligt min mening bör dock samma regel angående ingångsvärdets bestämmande gälla beträffande all yrkesmässig fastighetshandel och således även i fråga om byggnadsrörelse.

Vad så beträffar de av vissa remissinstanser antydda svårigheterna att tillämpa olika bedömningar och beräkningsmetoder i rörelser som omfattar både byggnadsrörelse och tomtrörelse vill jag framhålla följande.

Att tomtrörelsebeskattningen ansetts vara i behov av närmare reglering i vissa avseenden sammanhänger bl. a. med svårigheterna i många fall att dra gränsen mellan yrkesmässig och icke yrkesmässig försäljningsverksamhet. Denna svårighet föreligger knappast när det gäller byggnadsrörelse.

De särskilda regler som jag anser mig böra föreslå i fråga om tomtrörelsebeskattningen är i princip avsedda att tillämpas endast på skattskyldiga som inte bedriver annan yrkesmässig handel med fastigheter än tomtrörelse. Reglerna behövs i första hand beträffande sådana mer eller mindre enstaka tomtförsäljningar som efter hand utvecklar sig till tomtrörelse.

För sådan tomtförsäljning som från början är yrkesmässigt inriktad, t. ex. därför att säljaren är ett tomtbolag, skall däremot de allmänna reglerna för rörelseinkomstens beräkning vara fullt ut tillämpliga, frånsett att indexberäkning och eventuellt fast tillägg om 3 000 kr. per år får ske, när det är fråga om fastighet som anskaffats före rörelsens påbörjande. Tomtrörelse skall här anses föreligga när verksamheten huvudsakligen avser försäljning av mark för bebyggelse. I fråga om byggnadsrörelse och annan yrkesmässig handel med fastigheter skall likaledes tillämpas de allmänna reglerna för rörelseinkomstens beräkning. Även här skall enligt mitt förslag föreligga rätt till uppräkningskostnad efter index och i förekommande fall till fast tillägg, när fastighet anskaffats innan rörelsen påbörjats. I princip skall således samma regler för rörelseinkomstens beräkning komma att gälla för den mera kvalificerade fastighetshandeln.

Därmed reduceras frågan om gränsdragningen mellan olika rörelseformer till att i huvudsak avse sådana fall, då någon som driver byggnadsrörelse eller t. ex. handel med hyresfastigheter därjämte avyttrar tomtmark i sådan mindre omfattning att de särskilda reglerna jag föreslår för tomtrörelse av enklare slag i och för sig kan bli tillämpliga.

Om tomtmark under sådana förhållanden säljs av någon som redan bedriver yrkesmässig fastighetshandel i form av byggnadsrörelse e. d., bör emellertid enligt min mening även avyttringen av tomtmarken anses yrkesmässigt bedriven och ingå i den övriga rörelseverksamheten. Det bör alltså

inte ifrågakomma att den som på en fastighet bedriver byggnadsrörelse och därjämte säljer tomter, under åberopande av fjortontomtersregeln, skall få de fjorton första tomterna beskattade enligt reglerna för realisationsvinst samtidigt som byggnadsrörelsen rörelsebeskattas. Jag föreslår en uttrycklig bestämmelse som avser att klargöra detta. Det sagda hindrar inte att, om tomtmarken förvärvats innan byggnadsrörelsen börjat, tomtmarkens ingångsvärde räknas upp efter index för tiden fram till byggnadsrörelsens början.

Proportionering av ingångsvärde

Flera remissinstanser diskuterar frågan om proportionering av ingångsvärdet på tomtlagret mellan såld och kvarvarande mark — en fråga som berörts något i det föregående. Även beträffande de svårigheter som här påtalats gäller att de måste ses mot bakgrund av de regler för ingångsvärdet som kommittén föreslagit. Med den av mig förordade lösningen torde dessa svårigheter ha väsentligen reducerats. De problem beträffande proportioneringen som kan uppkomma torde i princip inte skilja sig från dem som kan uppkomma med nu gällande bestämmelser. Det synes därför liksom hittills få ankomma på de tillämpande myndigheterna att lösa dessa problem med beaktande av omständigheterna i det enskilda fallet.

Avsättning till återanskaffningsfond

Jag övergår här efter till frågan om möjlighet till avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till särskild fond för återanskaffning av fastighet i rörelse.

I den allmänna diskussionen angående realisationsvinstbeskattningen har stundom aktualiserats frågan om och i vad mån en särställning är motiverad för sådana försäljningsvinster som återinvesteras i liknande objekt. Man har därvid ifrågasatt införandet av en möjlighet att uppskjuta vinstbeskattningen till dess att en slutlig realisation äger rum utan att vinsten återinvesteras.

Denna frågeställning berördes något av aktievinstutredningen, som dock inte fann anledning föreslå någon skattefrihet vid återinvestering av aktievinster.

Även markvärdekommittén är inne på denna fråga. Med den utformning av realisationsvinstbeskattningen, som kommittén föreslår med olika årliga tillägg till anskaffningskostnaden, anser sig kommittén emellertid automatiskt ha nått en lösning av önskemålet om att en egnahemsägare vid bostadsbyte i samband med flyttning inte skall drabbas av realisationsvinstbeskattning.

Även vid remissbehandlingen har spörsmålet tagits upp i vissa yttranden.

Vad som närmast föranlett mig att i detta sammanhang anknyta till återinvesteringsstanken genom att ta upp frågan om en möjlighet till avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning av en särskild fond för återanskaffning av fastighet som används i rörelse är närmast vad näringslivets skatte-delegation i sitt yttrande anfört angående återinvesteringarna.

Med anledning av kommitténs förslag befarar delegationen bl. a., att om detta genomförs risk kommer att föreligga att företag, som vill flytta från de centrala delarna i en större stad till en mindre ort, kommer att bli beskattade för en del av den vinst de gör på fastighetsförsäljningen. Delegationen föreslår möjlighet till uppskov med beskattningen under viss tid för att förvärva annan fastighet. Ett sådant uppskov föreslås också för anskaffning av maskiner och andra anläggningstillgångar. I detta sammanhang hänvisar delegationen till de bestämmelser om avsättning till särskild nyanskaffningsfond, som då var föreslagna och som nu återfinns i den särskilda förordningen därom den 7 april 1967 (nr 96).

Med tanke på bl. a. den strukturrationalisering som pågår inom industrin och handeln anser jag att det finns starka skäl att pröva metoden med fondavsättningar även i fråga om fastigheter. Däremot anser jag inte tillräcklig anledning föreligga att nu utsträcka bestämmelserna att gälla även inkomst av jordbruksfastighet. Såsom fallet är med förordningen om avsättning till särskild nyanskaffningsfond får även de bestämmelser jag nu föreslår ses som ett provisoriskt arrangemang som det kan vara anledning att senare ompröva. Skulle erfarenheterna ge vid handen att en utvidgning av tillämpningsområdet är önskvärd får detta tas under övervägande vid omprövningen.

Rätten att avsätta till särskild återanskaffningsfond bör alltså begränsas till inkomst av rörelse. Tekniskt måste avdragsrätten knytas till detta inkomstslag fastän den vinst som föranleder avsättningen, dvs. realisationsvinsten, redovisas såsom inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet.

Den avdragsrätt jag föreslår för sådan fondavsättning skall föreligga, när en rörelseidkare avyttrar fastighet som han använt i rörelsen för att i stället anskaffa en annan fastighet för samma rörelse eller annan rörelse som han bedriver eller ämnar bedriva. Vinsten genom fastighetsförsäljningen kan alltså härigenom skattefritt avsättas till fonden. Fondmedlen kan herefter inom viss tid användas för avskrivning av byggnad på den nyanskaffade fastigheten. Detta innebär alltså att t. ex. ett företag som säljer sin fastighet i en stad och förvärvar en ny fastighet för rörelsen på annat håll kan använda försäljningsvinsten på den gamla fastigheten för avskrivning på en ny byggnad på den nya fastigheten, vare sig företaget självt uppfört byggnaden eller ej. Till byggnaden räknas i detta sammanhang även sådana fasta maskiner och andra till byggnaden hörande inventarier, vilkas värde ingår i det taxerade byggnadsvärdet utan att ha åsatts särskilt maskinvärde. Däremot kan jag inte förorda att fondavsätt-

ningen används för avskrivning av marken, eftersom gällande regler för inkomstbeskattningen inte medger sådan avskrivning. Inte heller anser jag lämpligt att avsättningen, såsom föreslagits av näringslivets skattedelegation, skall få användas för avskrivning på andra maskiner och inventarier än de nyss nämnda. Den lagstiftning jag nu föreslår åsyftar i princip företagens ersättningsanskaffning av fastigheter. I enlighet med det anförda föreslår jag en bestämmelse om fondens ianspråkstagande för avskrivning av byggnad som i princip överensstämmer med 4 § förordningen den 19 februari 1954 (nr 40) om särskild investeringsfond för avyttrat fartyg.

Avdragsrätten föreslås bli prövad vid inkomsttaxeringen på samma sätt som övriga taxeringsfrågor. Avdragsyrkandet bör således framställas i självdeklarationen. I detta avseende skiljer sig förslaget från vad som gäller beträffande nyanskaffningsfonderna. I fråga om dessa har nämligen avdragsrätten gjorts beroende av i första hand Kungl. Maj:ts medgivande. Enligt min mening är frågan om avdrag för avsättning till återanskaffningsfond av beskaffenhet att kunna prövas av taxeringsmyndigheterna liksom motsvarande avsättningar enligt nyssnämnda förordning och förordningen den 15 maj 1959 (nr 168) om särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar.

På samma sätt som gäller beträffande avsättning till fartygsfond föreslår jag att som förutsättning för avdragsrätten skall gälla att bankgaranti ställs för den beräknade skatten på det avsatta beloppet. En förutsättning för de föreslagna reglerna bör nämligen, liksom i fråga om avsättning till fartygsfond, vara att det allmänna får garantier mot förluster i sådana fall, då de medel som genom skatteuppskovet ställs till företagets förfogande inte används till avsett ändamål. Det är med andra ord inte godtagbart med regler, som kan utnyttjas så att beskattningen endast skjuts framåt i tiden och till en tidpunkt då medel till skattens betalning saknas. Jag föreslår därför att som förutsättning för rätten till avdrag för avsättningen krävs, att den skattskyldige ställer en bankgaranti motsvarande halva det avsatta beloppet. Bankgarantins syfte skall vara att gentemot det allmänna garantera den skatt som — om någon återanskaffning inte görs — måste påföras på grund av att fondmedlen återförs till beskattning. Tekniskt får detta utformas på samma sätt som enligt förordningen om fartygsfonder. Garantin skall alltså avse den kvarstående eller tillkommande skatt, som den skattskyldige kan ha att erlagga för beskattningsår, under vilket fondmedel återförs till beskattning utan att ha disponerats för sitt ändamål. Bankgarantin skall ändå vara maximerad till fondavsättningens halva belopp.

Genom garantiförfarandet möjliggör man på ett smidigt sätt för den skattskyldige att frigöra medel för erläggande av delbetalningar avseende den nya fastigheten.

Den bestämmelse angående garantin och garantiförfarandet jag föreslår

är i princip densamma som finns i 2 och 12 §§ förordningen om fartygsfonder.

Jag föreslår emellertid att avdragsrätten även skall stå i relation till realisationsvinsten. Eftersom den skattepliktiga realisationsvinstens belopp kan vara olika vid den statliga och den kommunala taxeringen, föreslår jag i enkelhetens intresse, att avdraget inte får överstiga den vid den statliga inkomsttaxeringen skattepliktiga realisationsvinsten genom avyltringen.

I likhet med vad som gäller beträffande särskild nyanskaffningsfond bör föreskrivas, att återanskaffningsfond skall tas i anspråk senast under det beskattningsår, för vilket taxering sker under tredje taxeringsåret efter det, då avdrag för avsättningen medgavs. Vidare bör även här finnas möjlighet till förlängning av denna tid med ytterligare högst tre år. Beslut om förlängningen bör meddelas av Kungl. Maj:t eller myndighet som Kungl. Maj:t bestämmer.

Den bestämmelse jag nu angett och övriga bestämmelser om återanskaffningsfond bör utformas i nära anslutning till motsvarande bestämmelser i 4—8 samt 10 och 11 §§ förordningen angående särskild nyanskaffningsfond.

I detta sammanhang vill jag fästa uppmärksamheten på de föreskrifter angående beskattningen av återvunnen avskrivning på fastighet som finns i 9 § förordningen om särskild nyanskaffningsfond och i 23 § förordningen den 27 maj 1955 (nr 256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning. Det gäller här sådana avskrivningar som skett genom ianspråktagande av fondmedel och som återvunnits i samband med senare avyttring av fastigheten. Med hänsyn till den icke tidsbegränsade beskattning av realisationsvinst på fastigheter som jag samtidigt härmed föreslår bör de ifrågavarande bestämmelserna om beskattning av återvunna belopp i de båda nämnda förordningarna utgå. Enligt de av mig föreslagna reglerna för realisationsvinstbeskattningen kommer nämligen de återvunna avskrivningarna att i princip alltid vara skattepliktiga. Jag föreslår att särskilda författningar om upphävandet av de nämnda bestämmelserna utfärdas.

Om man inför regler om avsättning till återanskaffningsfond i enlighet med vad jag föreslagit, kräver detta en ändring av förordningen den 8 april 1960 (nr 63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst. Liksom när investeringsfond eller särskild nyanskaffningsfond återförs till beskattning, bör nämligen den omständigheten att en återanskaffningsfond återförs till beskattning inte i och för sig hindra skattskyldig att utnyttja sin rätt till förlustavdrag enligt förlustutjämningsförordningen.

Övergångsbestämmelser m. m.

Vad först beträffar realisationsvinstbeskattningen har kommittén föreslagit att den nya lagstiftningen skall träda i kraft den 1 januari 1968 men att fastigheter som skulle varit skattefria om de sålts vid ikraftträdandet skall få försäljas skattefritt under ytterligare två år. För att mildra övergången till de nya reglerna föreslås för dessa fall särskilda tillägg vid beräkning av ingångsvärdet efter utgången av den tvååriga skattefrihetstiden.

Några remissinstanser anser att en längre övergångstid bör föreskrivas och att ytterligare uppräkningsregler bör tillskapas så att värdestegring före lagstiftningens ikraftträdande inte beskattas. Från andra håll framhålls å andra sidan att en så lång övergångstid som två år, bl. a. med hänsyn till risken för skatteflyktstransaktioner, inte bör medges.

Jag delar uppfattningen att lagstiftningen bör träda i kraft så snart som möjligt. Jag anser inte särskilda övergångsbestämmelser nödvändiga med hänsyn till de fördelaktiga generella uppräkningsregler jag föreslagit. Enligt min mening bör lagstiftningen gälla i sin helhet fr. o. m. den 1 januari 1968.

Såsom överståthållarämbetet framhållit bör en speciell bestämmelse meddelas för fastigheter som delägare i fastighetsaktiebolag och liknande företag förvärvat av företaget enligt fondskatteförordningen. Advokatsamfundet har pekat på de särskilda komplikationer, som föreligger när det gäller expropriation. Jag föreslår att äldre bestämmelser får gälla i expropriationsfall om talan väckts hos expropriationsdomstol före den 1 januari 1968 eller om den exproprierande tagit egendomen i besittning före nämnda dag. Bestämmelsen innebär att alla former av förhandstillträde enligt expropriationslagen får den verkan att avhändelsen undantas från de nya reglerna om tillträdet skett före lagstiftningens ikraftträdande.

I fråga om beskattningen av tomtrörelse anser kommittén att de föreslagna nya reglerna i princip bör tillämpas på alla tomtförsäljningar efter lagstiftningens ikraftträdande, som enligt kommittén förutsätts ske den 1 januari 1968. För att kunna lindra övergången i vissa fall föreslår kommittén, att den, som vid tiden för ikraftträdandet bedriver tomtrörelse och som även enligt de nya reglerna anses bedriva sådan rörelse, skall ha rätt att under en övergångstid av fem år påfordra att anskaffningskostnaden för fastighet som vid ikraftträdandet ingått i rörelsen skall beräknas enligt hittills tillämpade principer.

De regler jag föreslagit angående tomtrörelsebeskattningen bör i likhet med kommitténs motsvarande förslag i princip gälla alla tomtförsäljningar efter ikraftträdandet. Tidpunkten för ikraftträdandet bör givetvis här vara densamma som jag föreslagit beträffande realisationsvinstreglerna, dvs. den 1 januari 1968.

I likhet med vad jag förordat beträffande sistnämnda reglers ikraftträdande anser jag det vara angeläget att de nya reglerna även beträffande tomt rörelse görs tillämpliga över hela linjen utan större dröjsmål. Jag anser mig därför inte kunna förordna en övergångsregel av den typ kommittén föreslagit. Däremot behövs, såsom framhållits i några remissyttranden, en närmare reglering av vad som skall gälla i vissa olika fall i samband med övergången. Jag föreslår därför övergångsbestämmelser i fråga om tomt rörelse av följande innebörd.

Liksom beträffande den föreslagna lagstiftningen i övrigt skall äldre bestämmelser fortfarande gälla i fråga om avyttring av fastighet som ägt rum under år 1967 eller tidigare.

Den som före de nya bestämmelsernas ikraftträdande bedrivit verksamhet, som enligt äldre bestämmelser varit hänförlig till tomt rörelse (jordstyckningsrörelse) och som även enligt de nya reglerna anses driva tomt rörelse, bör, om han efter ikraftträdandet avyttrar fastighet i samma rörelse, såsom ingångsvärde för de fastigheter som vid ikraftträdandet finns kvar i rörelsen få räkna deras skattemässiga restvärde vid ikraftträdandet. Om han efter ikraftträdandet verkställer en sådan avyttring av fastighet som inte är hänförlig till tomt rörelse enligt de nya bestämmelserna men som enligt de äldre reglerna kan anses innebära fortsättning av den tidigare bedrivna rörelsen, bör han efter eget val få avyttringen behandlad antingen enligt de äldre reglerna eller enligt de nya bestämmelserna.

Av det sagda följer — utan att någon särskild bestämmelse fordras — att den som enligt äldre regler inte anses bedriva tomt rörelse inte heller efter ikraftträdandet skall beskattas för tomt rörelse, om inte förutsättningarna härför enligt de nya bestämmelserna är för handen.

Skatteutfallet

Beträffande det finansiella utfallet av den ifrågasatta lagstiftningen beräknade kommittén att de årliga inkomsterna skulle öka med ca 60 milj. kr. varav ca 35 milj. kr. för staten och ca 25 milj. kr. för kommunerna.

Mitt förslag kan beräknas medföra något ökade inkomster, nämligen ca 80 milj. kr. Härav torde 45 å 50 milj. kr. tillkomma staten och 30 å 35 milj. kr. kommunerna. Med hänsyn till de omfattande försäljningar som i avvaktan på de väntade nya beskattningsreglerna ägt rum bör emellertid inkomsterna för de första åren antas mera överensstämna med de belopp kommittén angett.

Speciella frågor

I detta sammanhang vill jag avslutningsvis ta upp några frågor som inte har något direkt samband med markvärdebeskattningen.

Skyldemansregeln

Den första gäller den s. k. skyldemansregel, som finns intagen i andra stycket av punkt 4 av anvisningarna till 22 § KL. Motsvarande regel finns vid realisationsvinstbeskattningen, f. n. i 35 § 2 mom. andra stycket KL. Sistnämnda bestämmelse ändrades i samband med att de nya reglerna för aktievinstbeskattningen infördes på förslag av skatteflyktskommittén i betänkande SOU 1963:52. Kommittén påpekade att regeln i sin dåvarande utformning lämnat möjlighet till kringgående. Detta berodde på att regelns tillämpning förutsatte att fångesmannens förvärv var av onerös karaktär. Om fånet var benefikt kunde regeln däremot inte åberopas. Förhållandet hade enligt vad kommittén erfarit stundom utnyttjats för att undgå den med skyldemansregeln avsedda beskattningseffekten.

En liknande möjlighet att undgå den avsedda beskattningseffekten är emellertid också förenad med den nuvarande skyldemansregeln i andra stycket av punkt 4 av anvisningarna till 22 § KL, som avser beräkningen av ingångsvärde på skog. Även denna bestämmelse bör ändras.

Den av mig föreslagna ändringen innebär att skyldemansregeln i detta sammanhang skall bli tillämplig även när den skattskyldiges fångesman förvärvat fastigheten genom gåva från skyldeman eller genom bodelning från make.

Enligt ordalagen gäller skyldemansregeln i den nämnda anvisningspunkten bara i fall då skogsvärdeminskningens avdraget beräknas med utgångspunkt från skogens för ägaren gällande ingångsvärde, dvs. enligt den s. k. värdemetoden. Redan kommunalskatteberedningen gav emellertid i sitt betänkande om inkomstbeskattningen av skogsbruk, SOU 1942: 35, uttryck åt den uppfattningen att skyldemansregeln är tillämplig även när avdraget beräknas enligt den s. k. förrådsmetoden. Det är också min åsikt att så är fallet. Till undanröjande av varje tvekan om bestämmelsernas rätta innebörd föreslår jag dock en komplettering av fjärde stycket av anvisningspunkten.

I punkt 5 av anvisningarna till 22 § KL hänvisas till punkt 4 i fråga om beräkningen av skogens för ägaren gällande ingångsvärde. Någon motsvarande hänvisning finns däremot inte till föreskrifterna i punkt 4 om det för ägaren gällande ingående virkesförrådet. Efter den föreslagna kompletteringen av anvisningspunkten 4 kan en sådan hänvisning dock inte undvaras. Jag föreslår därför ett tillägg till föreskrifterna i punkt 5 i enlighet härmed.

Ränta på bostadslån m. m.

Vidare bör uppmärksammas frågan om avdragsrätt för ränta på lån enligt bostadslånekungörelsen den 1 september 1967 (nr 552) och för sådan ränta på vissa statliga lån enligt äldre kungörelser för vilken räntelån kan utgå enligt räntelånekungörelsen den 1 september 1967 (nr 553) samt för ränta på sådant räntelån. Det system för statligt bostadslån och räntelån, som godkändes av 1967 års vårriksdag (prop. 1967: 100, SU 100, rskr 265), innebär att räntekostnad, som debiterats för dessa lån för vissa år, kan läggas till kapitalskulden i stället för att betalas kontant under året. Ränta på de äldre lånen kan i viss omfattning betalas med hjälp av räntelån. Betalningen av skuldökning och räntelån kommer att ske först vid en framtida tidpunkt.

I allmänhet är ränta avdragsgill vid beskattningen det år då räntan betalats kontant. Tveksamhet kan med hänsyn till konstruktionen av bostads- och räntelånen uppkomma om vilket år avdrag bör göras vid beskattningen för ränta på sådana lån och för ränta på äldre lån som betalas med hjälp av räntelån. Enligt min mening bör räntan i dessa fall vara avdragsgill vid taxering för det beskattningsår då den debiterats eller räntelånet betalats ut. I fråga om icke statliga lån i berörda fastigheter blir enligt huvudregeln räntekostnaderna avdragsgilla de år då de faktiskt betalas, oavsett om kostnaderna delvis kompenseras genom räntelån eller skuldökning på bostadslånet. Likaså bör givetvis sådan ränta på statliga lån som skall betalas i vanlig ordning följa hittills gällande regler. Jag föreslår sådan ändring av punkt 5 av anvisningarna till 25 § KL som betingas av de nya lånens utformning.

Nämnda anvisningspunkt innehåller f. n. i andra stycket bestämmelser om hur ränta på vissa äldre statliga lån skall behandlas vid beskattningen. Fr. o. m. 1968 års ingång lämnas i regel inte lån av något av de slag som nämns i lagrummet. De nuvarande bestämmelserna synes dock vara aktuella under viss övergångstid och bör stå kvar oförändrade t. v.

Ändringar i taxeringsförordningen

I det föregående har jag berört bestämmelsen i 25 b § taxeringsförordningen som är den enda ändring i denna förordning som föreslås som följd av förslaget till evig realisationsvinstbeskattning av fastigheter. I övrigt föreslås de ändringar, som i nämnda författning betingas av statsmakternas beslut att Stockholms stad och Stockholms län den 1 januari 1968 skall läggas samman till ett nytt län, kallat Stockholms län, och att som följd härav överståthållarämbetet (ÖÄ) och länsstyrelsen i nuvarande Stockholms län skall slås samman till en länsstyrelse. Vidare föreslås ett tillägg till 42 § som avser uppgiftsskyldigheten för garageförening och liknande före-

tag. Sådant företag beskattas fr. o. m. nästa års taxering på samma sätt som bostadsrättsförening och bör ha samma uppgiftsskyldighet även i det fall att garageplats e. d. hyrs ut av medlem. Härför torde erfordras uttrycklig föreskrift.

Vad beträffar nödvändiga författningsändringar med anledning av sammanslagningen av överståthållarämbetet och länsstyrelsen i Stockholms län har Kungl. Maj:t tidigare denna dag på föredragning av chefen för kommunikationsdepartementet beslutat förelägga riksdagen förslag härom i särskild proposition, nr 162, utom såvitt avser taxeringsförordningen. Ändringarna i sistnämnda förordning är av i huvudsak formell natur. Angående ändringarnas innebörd kan framhållas.

Bestämmelser om landskamrerare finns i 12 § 1 och 2 mom., 60, 85 och 93 §§, 143 § 1 och 2 mom., 144 § 1, 2 och 3 mom. samt 150 § 3 mom. och om förste taxeringsintendent i 15 §, 16 § 1 mom., 17 §, 30 § 2 mom., 33 §, 34 § 2 mom., 37 § 2 mom., 46 och 51 §§, 56 § 3 mom., 57 och 59 §§, 61 § 5 mom., 67, 109, 118 och 125 §§, 135 § 1 mom., 145 §, 148 § 3 mom. samt 168 §. Enligt 3 § skall bestämmelse om landskamrerare i Stockholm gälla skattedirektören hos ÖÄ.

De funktioner som landskamreraren — vid ÖÄ skattedirektören — har enligt dessa bestämmelser fylls i det nya länet av den landskamrerare som är chef för prövningsnämndsavdelningen. Den nyssnämnda bestämmelsen i 3 § bör därför ersättas med en föreskrift att vad som sägs om landskamrerare i Stockholms län skall gälla landskamreraren vid prövningsnämndsavdelningen.

Förste taxeringsintendent är chef för en sektion inom landskontoret (vid ÖÄ skatteavdelningen), nämligen taxeringssektionen. Inom denna finns detaljer och kontor som förestås av taxeringsintendenter. I den nya länsstyrelsen kommer taxeringssektionen att motsvaras av en avdelning, taxeringsavdelningen, som förestås av taxeringsdirektören. Inom avdelningen finns bl. a. sex taxeringskontor som förestås av förste taxeringsintendenter. Bland personal som är gemensam för hela avdelningen finns också en förste taxeringsintendent. Taxeringsdirektören i det nya länet motsvarar alltså förste taxeringsintendent i annat län. Bestämmelserna om förste taxeringsintendent bör därför i det nya länet gälla taxeringsdirektören. Detta bör föreskrivas i 3 §. Med hänsyn till storleken av taxeringsorganisationen i den nya länsstyrelsen bör taxeringsdirektören kunna delegera uppgift som härigenom läggs på honom. Delegation bör lämpligen kunna ske till förste taxeringsintendent som inte är chef för kontor. En bestämmelse härom bör tas in i 3 §.

En bestämmelse i 3 § att med län skall förstås också Stockholms stad och med länsstyrelse också ÖÄ bör upphävas.

Enligt 34 § skall ansökan om anstånd med att lämna in självdeklaration göras till förste taxeringsintendent. I Stockholm skall dock ansökan

göras till taxeringsintendent vid vederbörande taxeringskontor. Särbestäm-
melsen för Stockholm bör ändras så att ansökan skall göras till förste taxe-
ringsintendenten vid vederbörande taxeringskontor.

Beslut om taxeringsrevision meddelas av förste taxeringsintendent. I
Stockholm får dock denne delegera uppgiften till revisionsintendenten. I
den nya länsstyrelsen bör uppgiften att besluta om taxeringsrevision enligt
vad jag redan har förordat ligga på taxeringsdirektören med rätt för denne
att delegera uppgiften till förste taxeringsintendent som inte är chef för
kontor. Dessa tjänstemän bör också kunna delegera uppgiften till förste
revisionsintendent. 57 § 1 mom. bör ändras i enlighet härmed.

Enligt 11 § 1 mom. taxeringsförordningen utgör varje län — varmed avses
också Stockholms stad — ett provningsdistrikt. För varje provningsdistrikt
skall finnas en provningsnämnd. Kungl. Maj:t får medge att provnings-
nämnd sammanträder på två avdelningar. Enligt 12 § 1 mom. är lands-
kamreraren provningsnämndens ordförande. Provningsnämnd skall bestå
av ytterligare minst fyra och högst åtta ledamöter eller, om nämnden sam-
manträder på avdelningar, fyra ledamöter på varje avdelning. För dessa le-
damöter skall finnas lika många suppleanter. Dessa ledamöter och supple-
anter utses av Kungl. Maj:t för en tid av fyra år.

Provningsnämnden i Stockholm och i Stockholms län arbetar f. n. på
två avdelningar vardera. I det nya länet skall finnas bara en provnings-
nämnd. Vid uppbyggandet av organisationen för den nya länsstyrelsen har
förutsatts att provningsnämnden skall arbeta på fem avdelningar, varvid
en förste länsassessor vid provningsnämndsavdelningen skall kunna förord-
nas till ordförande på varje avdelning. Detta bör komma till uttryck i 11 §
1 mom. och 12 § 1 mom.

Andra ledamöter och suppleanter i provningsnämnderna i Stockholms
stad och län än landskamreraren har förordnats för tiden t. o. m. den 30
juni 1969. Dessa uppdrag bör upphöra vid utgången av år 1967. Föreskrift
härom bör tas in i övergångsbestämmelserna till ändringarna i taxerings-
förordningen. Det ankommer då på Kungl. Maj:t att fr. o. m. den 1 januari
1968 förordna nya ledamöter i den nya provningsnämnden. Förordnandet
bör avse tiden t. o. m. den 30 juni 1969.

Nuvarande särbestämmelser för Stockholm i avdelningen om allmän fas-
tighetstaxering kan behållas oförändrade i avvaktan på närmare övervägan-
den om hur frågan om allmän fastighetstaxering skall bedrivas i Stock-
holms län. Redan nu bör dock en bestämmelse i 134 § att provningsnämnd-
en i Stockholm är fastighetsprovningsnämnd i staden upphävas.

Hemställan

Under återopande av det anförda hemställer jag, att Kungl. Maj:t genom proposition föreslår riksdagen att antaga inom finansdepartementet upprättade förslag till

1) lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370);

2) förordning om ändring i taxeringsförordningen den 23 november 1956 (nr 623);

3) förordning om ändring i uppbördsförordningen den 5 juni 1953 (nr 272);

4) förordning om ändrad lydelse av 3 § 4 mom. förordningen den 30 november 1951 (nr 763) angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst;

5) förordning om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet i rörelse;

6) förordning angående ändrad lydelse av 3 § och punkt 1 av anvisningarna till 2 § förordningen den 8 april 1960 (nr 63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst;

7) förordning angående upphävande av 23 § förordningen den 27 maj 1955 (nr 256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning;

8) förordning angående upphävande av 9 § förordningen den 7 april 1967 (nr 96) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till särskild nyan-skaffningsfond, m. m.

Med bifall till vad föredraganden sålunda med instämmande av statsrådets övriga ledamöter hemställt förordnar Hans Kungl. Höghet Regenten att till riksdagen skall avlåtas proposition av den lydelse bilaga till detta protokoll utvisar.

Ur protokollet:

Britta Gyllensten

Markvärdekommitténs förslag

till

lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370)

Härigenom förordnas, att 35, 36, 58 och 61 §§ kommunalskattelagen den 28 september 1928 ävensom anvisningarna till 27 §, punkt 1 av anvisningarna till 28 §, punkterna 2 och 4 av anvisningarna till 35 § samt anvisningarna till 36 § samma lag¹ skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

*(Nuvarande lydelse)**(Föreslagen lydelse)*

35 §.

1 m o m. Till intäkt — — — — — av kapital.

*Till intäkt av tillfällig förvärvs-
verksamhet räknas, i den omfattning
nedan sägs, vinst å icke yrkesmäs-
sig avyttring (realisations-
vinst).*

*Såsom intäkt av tillfällig förvärvs-
verksamhet behandlas jämväl lotte-
rivinst, som icke jämlikt 19 § är fri-
kallad från beskattning, så ock in-
täkt genom restitution, avkortning
eller avskrivning av sådan i slutlig
eller tillkommande skatt ingående
pensionsavgift, för vilken den skatt-
skyldige erhållit avdrag vid tidigare
års taxering.*

2 m o m. *Till intäkt som i 1 mom.
avses räknas, i den omfattning ne-
dan sägs, vinst å icke-yrkes-
mässig avyttring av fast eller lös
egendom, som förvärvats genom köp,
byte eller därmed jämförligt fång
och varit i den skattskyldiges ägo
under nedan angiven tid (realisa-
tionsvinst).*

*Har egendom, som skattskyldig
erhållit såsom gåva av make eller
skyldeman, av givaren förvärvats ge-
nom fång, som ovan sägs, skall frå-*

*2 m o m. Avyttras fastighet,
är allenast 60 procent av uppkom-
men realisationsvinst skattepliktig.
Om fastigheten innehafts av den
skattskyldige mindre än två år, är
dock vinsten skattepliktig i dess hel-
het.*

*Beträffande fastighet, som erhål-
lits genom arv, testamente eller gåva
eller vid bodelning, skall så anses
som om egendomen förvärvats ge-
nom senast dessförinnan skett köp,
byte eller därmed jämförligt fång.*

¹ Senaste lydelse av 35 § 1 och 3 mom., p. 2 av anv. till 35 § samt p. 2 av anv. till 36 § se SFS 1951: 761, av 35 § 2 och 4 mom. se SFS 1959: 127, av 35 § 5 mom. se SFS 1959: 564, av 58 § se SFS 1963: 303, av p. 1 av anv. till 28 § se SFS 1959: 170, av p. 4 av anv. till 35 § se SFS 1946: 109, av p. 1 av anv. till 36 § se SFS 1960: 64, av p. 3 av anv. till 36 § se SFS 1945: 408 samt av p. 4 av anv. till 36 § se SFS 1948: 204.

(Nuvarande lydelse)

gan om och i vad mån skattepliktig realisationsvinst skall anses föreliggande bedömas med hänsyn till sistnämnda fång. Motsvarande skall gälla om make vid bodelning i anledning av andra makens död erhållit egendom, som förstnämnde make före äktenskapets ingående eller under äktenskapet förvärvat genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, eller om make vid bodelning av annan anledning än andra makens död erhållit egendom, som någongendera maken före äktenskapets ingående eller under äktenskapet förvärvat genom köp, byte eller därmed jämförligt fång.

Såsom skattepliktig realisationsvinst skall, med i 3 och 4 mom. angivna undantag, räknas:

a) då fråga är om vinst genom avyttring av fastighet:

om den innehafts

mindre än 7 år 100 % av vinsten

7 år men mindre än 8 år 75 % av vinsten

8 år men mindre än 9 år 50 % av vinsten

9 år men mindre än 10 år 25 % av vinsten

b) då fråga är om vinst genom avyttring av annan egendom än fastighet:

om egendomen innehafts

mindre än 2 år 100 % av vinsten

2 år men mindre än 3 år 75 % av vinsten

3 år men mindre än 4 år 50 % av vinsten

4 år men mindre än 5 år 25 % av vinsten

Vad ovan sagts beträffande fastighet skall även äga tillämpning å tomträtt.

Har jordbruksfastighet eller del därav avyttrats såsom led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering och har i samband därmed inom två år annan jordbruksfastighet eller del därav

(Föreslagen lydelse)

Har fastighet tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller eljest avyttrats under sådana förhållanden, att tvångsförsäljning som nyss sagts måste anses vara för handen, och kan det icke skäligen antagas att avyttringen skulle ägt rum även om tvång icke förelegat, är endast 60 procent av realisationsvinsten skattepliktig oaktat fastigheten innehafts mindre än två år.

Vinst, vilken uppkommit genom sådan avyttring av fastighet eller fastighetsdel som utgör led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering, är fri från skatteplikt.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

förvärvats, skall, om den sist förvärvade egendomen därefter avyttrats, frågan huruvida denna förvärvats genom sådant fång och varit i den skattskyldiges ägo under sådan tid, att vinst vid avyttringen utgör skattepliktig realisationsvinst, bedömas med hänsyn till det fång, varigenom den först avyttrade egendomen förvärvats. Om allenast en del av den sist avyttrade egendomen kan anses ha ersatt den först avyttrade, skall vad nu sagts gälla nämnda del.

Lika med avyttring av fastighet skall anses upplåtelse för obegränsad tid av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet mot engångersättning.

Vad i denna lag stadgas om realisationsvinst vid avyttring av fastighet skall gälla, oavsett om egendomen är belägen inom eller utom riket, och skall även äga tillämpning å realisationsvinst vid avyttring av tomträtt, strömfall och rättighet till vattenkraft.

3 m o m. Såsom skattepliktig realisationsvinst vid avyttring av strömfall eller rättighet till vattenkraft skall räknas:

om egendomen innehafts

mindre än 12 år 100 % av vinsten

12 år men mindre än 13 år 75 % av vinsten

13 år men mindre än 14 år 50 % av vinsten

14 år men mindre än 15 år 25 % av vinsten

4 m o m. Vinst, som uppkommit genom att fast eller lös egendom tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller eljest avyttrats under sådana förhållanden, att tvångsförsäljning som nyss sagts måste anses vara för handen, är icke i något fall att anse som skattepliktig realisationsvinst, dock att skatteplikt enligt eljest gällande regler föreligger därest det skäligen kan antagas, att avyttringen skulle ägt

3 m o m. (Om aktier.)

4 m o m. Avyttras annan egendom än i 2 och 3 mom. sägs och har egendomen av den skattskyldige innehafts mindre än två år, blir hela vinsten skattepliktig. När fråga är om egendom, som innehafts längre tid, beskattas tre fjärdedelar av vinsten, om egendomen innehafts mindre än tre år, hälften, om egendomen innehafts tre men ej fyra år, och en fjärdedel, om den innehafts fyra men ej fem år. Har egendomen

(Nuvarande lydelse)

rum även om tvång icke förelegat. Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning beträffande realisationsvinst vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet för obegränsad tid mot engångsersättning.

Såsom skattepliktig realisationsvinst skall ej heller anses vinst, vilken uppkommit genom sådan avyttring av fastighet eller fastighetsdel som utgör led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering.

5 m o m. Till intäkt som i 1 mom. avses räknas jämväl dels lotterivinst, därest densamma icke jämlikt 19 § är frikallad från beskattning, dels ock intäkt genom restitution, avkortning eller avskrivning av sådan i slutlig eller tillkommande skatt ingående folkpensionsavgift eller tilläggs pensionsavgift, för vilken avdrag av den skattskyldige åtnjutits vid tidigare års taxeringar.

(Se vidare anvisningarna.)

(Föreslagen lydelse)

innehafts fem år eller mera, är vinsten fri från skatteplikt.

Skatteplikt enligt första stycket inträder endast om egendomen förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång eller genom gåva av make eller skyldeman eller ock vid bodelning, därest den skattskyldige själv förvärvat egendomen före bodelningen eller denna företagits av annan anledning än dödsfall. När egendomen förvärvats genom gåva eller bodelning som nyss sagts, blir vinsten skattepliktig, om och i den mån fångesmannen förvärvat egendomen genom sådant fång att vinsten skulle hava varit skattepliktig, därest avyttringen gjorts av honom, och skall i övrigt så anses som om egendomen förvärvats genom därvid eller senast dessförinnan skett köp, byte eller därmed jämförligt fång.

Föreliggande beträffande annan egendom än i 2 och 3 mom. sägs förutsättningar som angivas i 2 mom. tredje stycket, är uppkommen realisationsvinst icke skattepliktig.

(Se vidare anvisningarna.)

36 §.

Från bruttointäkten — — — — — i förvärvskällan.

Vid beräkning av bruttointäkt genom avyttring av fastighet skall hänsyn tagas till innehavstidens längd på sätt närmare framgår av anvisningarna.

(Se vidare anvisningarna.)

(Se vidare anvisningarna.)

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

58 §.

Där inkomst — — — fråga om:

Där inkomst — — — fråga om:

jordstyckningsföretag till fem procent i kommun, där huvudkontor funnits, samt i övrigt i kommun, där fastighet, som varit föremål för styckning, är belägen, eller, därest fastigheter i olika kommuner varit föremål för styckning, i en var av dessa kommuner till så stor del, som belöper å köpeskillingarna för inom kommunen belägna, under beskattningsåret försålda fastigheter i förhållande till köpeskillingarna för samtliga under samma år försålda fastigheter;

tomtrörelse till fem procent i kommun, där huvudkontor funnits, samt i övrigt i kommun, där fastighet, som varit föremål för styckning, är belägen, eller, därest fastigheter i olika kommuner varit föremål för styckning, i en var av dessa kommuner till så stor del, som belöper å köpeskillingarna för inom kommunen belägna, under beskattningsåret försålda fastigheter i förhållande till köpeskillingarna för samtliga under samma år försålda fastigheter;

rörelse av — — — inom kommunen.

(Se vidare anvisningarna.)

rörelse av — — — inom kommunen.

(Se vidare anvisningarna.)

61 §.

Såsom fast driftställe i rörelse skall anses plats, å vilken för stadigvarande bruk vid rörelsens utövande funnits särskild anläggning eller vidtagits särskild anordning, såsom kontor, fabrik, verkstad, verk, bruk, handelsbod eller annat stadigvarande försäljningsställe. Med fast driftställe likställes gruva eller annan fyndighet, som varit föremål för bearbetning, stenbrott eller torvmosse, fastighet, som varit föremål för *jordstyckning*, samt plats, där entreprenadarbete av större omfattning drivits under lokal ledning.

Såsom fast driftställe i rörelse skall anses plats, å vilken för stadigvarande bruk vid rörelsens utövande funnits särskild anläggning eller vidtagits särskild anordning, såsom kontor, fabrik, verkstad, verk, bruk, handelsbod eller annat stadigvarande försäljningsställe. Med fast driftställe likställes gruva eller annan fyndighet, som varit föremål för bearbetning, stenbrott eller torvmosse, fastighet, som varit föremål för *tomtrörelse*, samt plats, där entreprenadarbete av större omfattning drivits under lokal ledning.

Anvisningar

till 27 §.

Av punkt 2 av anvisningarna till 21 § framgår, att en förvärvsverksamhet, som utövas vid sidan av jordbruk, i vissa fall är att anse som en jordbrukets binäring, eventuellt som skogsbruk, men i andra fall bör räknas som särskild rörelse.

1. Av punkt 2 av anvisningarna till 21 § framgår, att en förvärvsverksamhet, som utövas vid sidan av jordbruk, i vissa fall är att anse som en jordbrukets binäring, eventuellt som skogsbruk, men i andra fall bör räknas som särskild rörelse.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

2. Rörelse för försäljning av markområden för bebyggelse (tomtrörelse) skall anses föreligga, om den skattskyldige och hans make inom tio år tillhoppa avyttrat eller eljest för bebyggelse upplåtit minst 15 för bebyggelse avsedda områden (byggnadstomter). Rörelsen skall anses hava tagit sin början vid ingången av det beskattningsår, under vilket den femtonde byggnadstomten upplåtits.

Har tomtrörelse bedrivits men har den skattskyldige och hans make under de senast förflutna 10 åren icke upplåtit någon byggnadstomt och kvarstår icke vid tioårsperiodens början nedskrivning av lager i fastigheter, skall upplåtelse av byggnadstomt, som därefter sker, icke anses utgöra fortsättning på den tidigare rörelsen.

Säljes i dess helhet fastighet, å vilken tomtrörelse bedrivits, och utgöres mindre än en tiondel av fastighetens markyta av områden, som enligt fastställd stadsplan eller byggnadsplan äro avsedda för bebyggelse, skall vinst vid försäljningen icke anses ingå i rörelsen utan betraktas såsom realisationsvinst, varvid emellertid till den skattepliktiga vinsten skall läggas belopp varmed fastighetens värde må hava nedskrivits och som icke tidigare återförts till beskattning.

Vinst vid avyttring eller upplåtelse av byggnadstomt i annat fall än ovan sagts skall, om avyttringen icke ingår i byggnadsrörelse, anses såsom realisationsvinst och annan upplåtelse såsom intäkt av den fastighet å vilken upplåtelsen skett.

till 28 §.

1. Till intäkt — — — — — stadgade grunder.

Intäkt vid — — — — — av rörelse.

Vid avyttring — — — — — realisationsvinst föreligga.

I enlighet med det anförda skall en skattskyldig, som driver jordstyckningsrörelse eller eljest idkar

I enlighet med det anförda skall en skattskyldig, som driver tomtrörelse eller eljest idkar handel med

(Nuvarande lydelse)

handel med fastigheter, såsom intäkt av rörelsen upptaga vad som influtit vid försäljning av sådan fastighet eller del därav, oberoende av sättet för fastighetens förvärvande och tiden för *dess innehavande*, varefter frågan om och i vad mån nettointäkt uppstått genom försäljningen kommer att bero på resultatet av rörelsen i dess helhet under beskattningsåret. Om en skattskyldig, som utövar industriell verksamhet, avyttrar någon för denna verksamhet avsedd fastighet, skall vad av försäljningssumman belöper å sådana till fastigheten hörande maskiner och andra inventarier, vilka icke vid beräkning av värdeminskningsskatt avdrag hänföras till byggnad, upptagas såsom intäkt av rörelse, varemot återstående delen av försäljningssumman skall upptagas såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet, *därest de i 35 § angivna förutsättningarna för skattepliktig realisationsvinst föreligga.*

(Föreslagen lydelse)

fastigheter, såsom intäkt av rörelsen upptaga *allt* vad som influtit vid försäljning av sådan fastighet eller del därav, oberoende av sättet för fastighetens förvärvande och tiden för *innehavet*, varefter frågan om och i vad mån nettointäkt uppstått genom försäljningen kommer att bero på resultatet av rörelsen i dess helhet under beskattningsåret. *Därvid skall emellertid, utöver vad som framgår av anvisningarna till 27 §, iakttagas, att anskaffningskostnaden för avyttrad fastighet skall, utom i fråga om byggnadsrörelse, beräknas såsom vid realisationsvinst med tillämpning av punkt 1 och 2 av anvisningarna till 36 §, varvid dock till vinsten lägges belopp varmed fastighetens värde må hava nedskrivits.* Om en skattskyldig, som utövar industriell verksamhet, avyttrar någon för denna verksamhet avsedd fastighet, skall vad av försäljningssumman belöper å sådana till fastigheten hörande maskiner och andra inventarier, vilka icke vid beräkning av värdeminskningsskatt avdrag hänföras till byggnad, upptagas såsom intäkt av rörelse, varemot återstående delen av försäljningssumman skall upptagas såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet, *i den mån de i 35 § angivna förutsättningarna för skattepliktig realisationsvinst föreligga.*

Då skattskyldig, — — — — — för överlåtaren.

till 35 §.

2. I det — — — — — dess helhet.

Exempel:

En skattskyldig försäljer nio år efter förvärvet en jordbruksfastighet med därå växande skog. Han *erhåller därvid en realisationsvinst å 5 000 kronor.* Av denna utgör 25 procent eller 1 250 kronor skattepliktig realisationsvinst. Om den å skogen belöpande delen av köpeskillingen i stället upptages såsom intäkt av skogsbruk, skulle för den

Exempel:

En skattskyldig försäljer nio år efter förvärvet en jordbruksfastighet med därå växande skog. *Därvid uppkommer en realisationsvinst, som enligt de i punkt 1 och 2 av anvisningarna till 36 § angivna grunder uppgår till 5 000 kronor.* Av denna utgör 60 procent eller 3 000 kronor skattepliktig realisationsvinst. Om den å skogen belöpande delen av

(Nuvarande lydelse)

skattskyldige efter åtnjutande av bl. a. avdrag, som avses i 22 § 1 mom. tredje stycket, uppkomma en behållen intäkt av skogsbruk å 4 000 kronor. Under sådana förhållanden skall den skattskyldige uppgiva 1 250 kronor såsom skattepliktig realisationsvinst och 2 750 kronor såsom intäkt av jordbruksfastighet.

Om den behållna intäkten av skogsbruk i stället uppgått till 6 000 kronor, skulle den skattskyldige i det angivna exemplet uppgiva 1 250 kronor såsom skattepliktig realisationsvinst och 3 750 kronor såsom intäkt av skogsbruk.

4. *Lika med avyttring av fast egendom skall anses upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet för obegränsad tid mot engångsersättning, vilken därvid är att betrakta som köpeskilling (jfr punkt 5 andra meningen av anvisningarna till 21 §). Avyttringen skall i sådant fall anses hava omfattat så stor del av fastigheten som ersättningsbeloppet utgör av fastighetens hela värde vid tiden för upplåtelsen. Därest förutsättningar därför i övrigt föreligga skall alltså i dylikt fall skattepliktig realisationsvinst respektive avdragsgill realisationsförlust anses hava uppkommit.*

till 36 §.

1. *Vid beräkning av realisationsvinst upptages såsom intäkt vad som erhållits för den avyttrade egendomen. Avdrag får ske för alla omkostnader för förvärvet och avyttringen, således för erlagd köpeskilling, för vad som nedlagts på förbättring av egendomen, för inköps- och försäljningsprovision, för stämpelkostnader m. m. Hit räknas jämväl kostnad, som under tid, då intäkt av avyttrad annan fastighet eller i förekommande fall del därav beräknats enligt 24 § 2 eller 3 mom.*

(Föreslagen lydelse)

köpeskillingen i stället upptages såsom intäkt av skogsbruk, skulle för den skattskyldige efter åtnjutande av bl. a. avdrag, som avses i 22 § 1 mom. tredje stycket, uppkomma en behållen intäkt av skogsbruk å 4 000 kronor. Under sådana förhållanden skall den skattskyldige uppgiva 3 000 kronor såsom skattepliktig realisationsvinst och 1 000 kronor såsom intäkt av jordbruksfastighet.

Om den behållna intäkten av skogsbruk i stället uppgått till 6 000 kronor, skulle den skattskyldige i det angivna exemplet uppgiva 3 000 kronor såsom skattepliktig realisationsvinst och 2 000 kronor såsom intäkt av skogsbruk.

4. *Vid upplåtelse för obegränsad tid av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet mot engångsersättning är denna att betrakta som köpeskilling (jfr punkt 5 andra meningen av anvisningarna till 21 §). Avyttringen skall i sådant fall anses hava omfattat så stor del av fastigheten som ersättningsbeloppet utgör av fastighetens hela värde vid tiden för upplåtelsen.*

1. *Bruttointäkten vid realisationsvinst utgöres av skillnaden mellan vad som erhållits för den avyttrade egendomen, å ena, samt erlagd köpeskilling jämte vad som nedlagts på förbättring av egendomen, å andra sidan. Såsom förbättringskostnad anses jämväl kostnad, som under tid, då intäkt av avyttrad annan fastighet eller i förekommande fall del därav beräknats enligt 24 § 2 eller 3 mom., nedlagts på reparation och underhåll av fastigheten eller fastighetsdelen, i den mån den avyttrade*

(Nuvarande lydelse)

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. Har den skattskyldige *tidigare* fått åtnjuta avdrag för värdeminskning av den avyttrade egendomen eller dyl., skall å andra sidan, i den mån ej vad som vid avyttringen återbekommit av de avskrivna beloppen inräknas i intäkt av rörelse, *omkostnadsbeloppet minskas med detta avdrag*, därvid stadgandet i 29 § 1 mom. andra stycket angående i beskattningsavseende åtnjutet värdeminskningsavdrag skall äga motsvarande tillämpning. *Vidare får vid vinstberäkningen den skattskyldige åtnjuta avdrag för under beskattningsåret utbetalda förvaltningskostnader och räntor, därest dessa ej böra hänföras till annan förvärvskälla.*

2. För att förlust å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom skall få avdragas erfordras, att förlusten under beskattningsåret uppkommit genom avyttring av fast eller lös egendom, som förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång och varit i säljarens ägo, om det är fastighet, under mindre än tio år och eljest under mindre än fem år, eller, i fråga om strömfäll eller rättighet till vattenkraft, under mindre än femton år. Realisationsförlust beräknas efter samma regler, som gälla för beräkning av realisationsvinst.

Har den avyttrade egendomen innehafts under sådan tid, att därest vinst uppstått vid avyttringen, vinsten jämlikt 35 § skolat allenast till viss del hava räknats till skattepliktig realisationsvinst, må avdrag åtnjutas endast för däremot svarande del av förlusten.

Avdrag må i intet fall ske för realisationsförlust, som uppkommit då egendom avyttrats eller då upplätel-

(Föreslagen lydelse)

egendomen på grund därav vid avyttringen befunnit sig i bättre skick än vid förvärvet. Har den skattskyldige *under de tio senast förflutna beskattningsåren* fått åtnjuta avdrag för värdeminskning av den avyttrade egendomen eller dyl., skall å andra sidan, i den mån ej vad som vid avyttringen återbekommit av de avskrivna beloppen inräknas i intäkt av rörelse, *beloppet av detta avdrag läggas till bruttointäkten*, därvid stadgandet i 29 § 1 mom. andra stycket angående i beskattningsavseende åtnjutet värdeminskningsavdrag skall äga motsvarande tillämpning. *Avdrag från bruttointäkten får ske för alla omkostnader vid förvärvet och avyttringen, så ock för förvaltningskostnader och räntor, som erlagts under beskattningsåret och som icke böra hänföras till annan förvärvskälla.*

2. Till erlagd köpeskillning vid förvärv av fastighet lägges för varje helt år som fastigheten innehafts av den skattskyldige 2 000 kronor jämte ett belopp motsvarande sex procent av köpeskillingen. Har å fastighet under ett år nedlagts kostnader för förbättringar om lägst 5 000 kronor, skola jämväl förbättringskostnaderna ökas med sex procent för varje påföljande helt år på sätt nu angivits.

Om fastighet innehafts av den skattskyldige mera än 20 år, må denne i stället för verklig köpeskillning vid förvärvet upptaga ett belopp motsvarande det taxeringsvärde som gällde 20 år före avyttringen förhöjt med hälften, varvid tillägg enligt nästföregående stycke beräknas för allenast 20 år och kostnader för förbättringar beaktas endast i den mån de nedlagts inom 20 år före avyttringen. Fanns taxeringsvärde ej åsatt 20 år före avyttringen, må motsvarande värde uppskattas med ledning av taxeringsvärdet för egen-

(Nuvarande lydelse)

se av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet skett under sådana förhållanden att, därest vinst i stället uppstått, denna enligt bestämmelserna i 35 § 4 mom. icke skulle hava utgjort skattepliktig realisationsvinst.

Avdrag är icke i något fall medgivet för utgifter för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotteri.

3. I punkt 6 av anvisningarna till 18 § anges vad som beträffande icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom ävensom deltagande i lotteri utgör en särskild förvärvskälla. Avdrag enligt punkt 2 här ovan för realisationsförlust får göras från realisationsvinst eller lot-

(Föreslagen lydelse)

dom, vari den avyttrade egendomen ingått, eller senare åsatt taxeringsvärde.

Har fastighet förvärvats genom arv eller testamente eller erhållits från make vid bodelning i anledning av dennes död, må den skattskyldige, i stället för köpeskilling som erlagts av den avlidne eller som beräknats enligt nästföregående stycke, upp- taga egendomens taxeringsvärde året näst före dödsfallet förhöjt med en tredjedel, varvid tillägg enligt första stycket beräknas för tiden från dödsfallet och kostnader beaktas endast i den mån de nedlagts under samma tid.

Avyttras tomträtt, som icke förut gått i handel, skall fast belopp, som dessförinnan erlagts till upplåtaren, likställas med köpeskilling, som erlagts av den skattskyldige, dock utan rätt att göra tillägg som avses i första, andra och tredje styckena.

3. Förlust å icke yrkesmässig avyttring må avdragas endast om och i den mån vinst till motsvarande belopp skulle hava varit skattepliktig enligt 35 §. Realisationsförlusten beräknas med motsvarande tillämpning av punkt 1 och 2, dock utan tillägg som avses i första, andra och tredje styckena av punkt 2. Kan realisationsförlust icke utnyttjas under beskattningsåret, må, därest den skattskyldige förebringat tillfredsställande utredning därom, förlusten avdragas under något av de följande tre beskattningsåren.

Avdrag är icke i något fall medgivet för utgifter för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotteri.

4. I punkt 6 av anvisningarna till 18 § anges vad som beträffande icke yrkesmässig avyttring av egendom ävensom deltagande i lotteri utgör en särskild förvärvskälla. Avdrag enligt punkt 3 här ovan för realisationsförlust får göras från realisationsvinst eller lotterivinst, som upp-

*(Nuvarande lydelse)**(Föreslagen lydelse)*

terivinst, som uppkommit i samma förvärvskälla som realisationsförlusten. Av 46 § 1 mom. framgår, att, om härvid underskott uppstår, detta icke får avdragas från inkomst av annan förvärvskälla.

4. Därest sådan organisation, varom förmäles i punkt 13 av anvisningarna till 29 §, bedrivit verksamhet av det slag, som i nämnda anvisningspunkt avses, och intäkten därav är hänförlig till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet, må från bruttointäkten av verksamheten avdrag njutas enligt de i samma anvisningspunkt angivna grunder.

kommit i samma förvärvskälla som realisationsförlusten. Av 46 § 1 mom. framgår, att, om härvid underskott uppstår, detta icke får avdragas från inkomst av annan förvärvskälla.

5. Därest sådan organisation, varom förmäles i punkt 13 av anvisningarna till 29 §, bedrivit verksamhet av det slag, som i nämnda anvisningspunkt avses, och intäkten därav är hänförlig till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet, må från bruttointäkten av verksamheten avdrag njutas enligt de i samma anvisningspunkt angivna grunder.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1968. Därvid skall iakttagas följande.

1) Äldre bestämmelser skola fortfarande gälla i fråga om vinst vid försäljning av fastighet under 1967 eller tidigare år, så ock vid realisationsförlust under något av nämnda år.

2) Har den skattskyldige före ikraftträdandet innehafvt fastighet tio år eller mera eller förvärvat fastighet genom arv eller testamente eller ock genom gåva eller bodelning under andra förhållanden, än som angivas i 35 § 4 mom. andra stycket i dess nya lydelse, skall vinst, som uppkommer vid avyttring av fastigheten under 1968 eller 1969 icke beskattas. Avyttras sådan fastighet senare, skall till erlagd köpeskilling för fastigheten, utöver tillägg enligt punkt 2 första, andra och tredje styckena av anvisningarna till 36 § i nya lydelsen, läggas ett belopp av 40 000 kronor, varjämte vid tillämpning av andra stycket av nämnda anvisningspunkt beräkningen skall grundas på där avsett taxeringsvärde, förhöjt med 100 procent i stället för med hälften.

Avyttras under år 1968 eller 1969 fastighet, som av den skattskyldige innehafvs under nio men ej tio år och ej förvärvats genom fång som i nästföregående stycke sägs, skall, om den skattskyldige det yrkar, vinsten beskattas enligt förut gällande bestämmelser.

Vad i första och andra styckena härovan stadgas om fastighet skall äga motsvarande tillämpning å annan enligt 35 § 2 mom. sista stycket i dess nya lydelse därmed jämställd egendom, dock att bestämmelserna i nästföregående stycke, såvitt avser strömfall eller rättighet till vattenkraft, skola avse sådan egendom i den mån den innehafvs 14 men ej 15 år.

3) Bedriver någon jordstyeckningsrörelse vid tiden för denna lags ikraftträdande och anses han enligt denna lag bedriva tomtrörelse, äger han vid 1968—1973 års taxeringar påfordra att anskaffningskostnaden för avyttrad fastighet, som vid ikraftträdandet ingått i rörelsen, skall beräknas med ledning av förut gällande bestämmelser.

Vad i annan lag eller författning stadgas om jordstyeckningsrörelse eller tomstyeckningsrörelse skall i stället avse tomtrörelse.

Markvärdekommitténs förslag
till
förordning om ändring i taxeringsförordningen den 23 november
1956 (nr 623)

Härigenom förordnas, att i taxeringsförordningen den 23 november 1956 skall efter 25 a § införas en ny paragraf, betecknad 25 b §, av nedan angiven lydelse.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

25 b §.

Har den skattskyldige under beskattningsåret avyttrat fastighet, skall han vid självdeklarationen föga erforderlig utredning å fastställt formulär för beräkning av skattepliktig realisationsvinst. Anser han att skattskyldighet för sådan vinst ej uppkommit, må han i stället lämna uppgift allenast om dagen för avyttringen, avtalad köpeskilling, tidpunkten för senast dessförinnan skett köp, byte eller därmed jämförligt fång av fastigheten, samt, om så kan ske utan olägenhet, uppgift om därvid avtalad köpeskilling eller annat vederlag och, om åbyggnad skett efter sistnämnda tidpunkt, ungefärliga kostnaden och tidpunkten härför.

Vad i första stycket stadgas skall äga motsvarande tillämpning i fråga om egendom, som enligt 35 § 2 mom. sista stycket kommunalskattelagen beträffande realisationsvinst är jämställd med fastighet, så ock å upplåtelse för all framtid av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet mot engångsersättning.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1968 men skall icke tillämpas vid 1968 års taxering eller vid eftertaxering för år 1968 eller tidigare år.

Bilaga 2

**Prisindex för åren 1914—1966 och juli 1967 samt uppräkningsstal vid
realisationsvinstbeskattningen av fastighet enligt förslag
i prop. 1967:153**

År	Index	Uppräkningsfaktor	År	Index	Uppräkningsfaktor
1914	100	5,43	1941	215	2,53
1915	115	4,72	1942	232	2,34
1916	130	4,18	1943	235	2,31
1917	164	3,31	1944	234	2,32
1918	232	2,34	1945	233	2,33
1919	268	2,03	1946	234	2,32
1920	269	2,02	1947	240	2,26
1921	231	2,35	1948	252	2,15
1922	187	2,90	1949	256	2,12
1923	174	3,12	1950	259	2,10
1924	174	3,12	1951	300	1,81
1925	177	3,07	1952	324	1,68
1926	171	3,18	1953	328	1,66
1927	169	3,21	1954	330	1,65
1928	170	3,19	1955	339	1,60
1929	168	3,23	1956	356	1,53
1930	163	3,33	1957	372	1,46
1931	158	3,44	1958	388	1,40
1932	155	3,50	1959	391	1,39
1933	151	3,60	1960	407	1,33
1934	152	3,57	1961	416	1,31
1935	155	3,50	1962	436	1,25
1936	157	3,46	1963	449	1,21
1937	161	3,37	1964	463	1,17
1938	165	3,29	1965	486	1,12
1939	169	3,21	1966	517	1,05
1940	190	2,86	1967 juli	543	1,00

**Exempel utvisande beskattning av vinst vid fastighetsförsäljning enligt
förslag i prop. 1967: 153**

Exemplen avser fastighet med bostadsbyggnad som inte förbättrats efter inköpet
och som säljs den 31 december 1967

	Inköpspris				
	50 000 kr.	100 000 kr.	200 000 kr.	500 000 kr.	1 000 000 kr.
1 Försäljningspris 1967.....	100 000	200 000	400 000	1 000 000	2 000 000
Avgår om inköpet skett 1957..	106 000	179 000	325 000	763 000	1 493 000
Vinst.....	0	21 000	75 000	237 000	507 000
Härv beskattas 75 %.....	0	15 750	56 250	177 750	380 250
2 Försäljningspris 1967.....	100 000	200 000	400 000	1 000 000	2 000 000
Avgår om inköpet skett 1947..	176 000	289 000	515 000	1 193 000	2 323 000
Vinst.....	0	0	0	0	0
Härv beskattas 75 %.....	0	0	0	0	0
3 Försäljningspris 1967.....	200 000	500 000	600 000	2 000 000	5 000 000
Avgår om inköpet skett 1957..	106 000	179 000	325 000	763 000	1 493 000
Vinst.....	94 000	321 000	275 000	1 237 000	3 507 000
Härv beskattas 75 %.....	70 500	240 750	206 250	927 750	2 630 250
4 Försäljningspris 1967.....	200 000	500 000	600 000	2 000 000	5 000 000
Avgår om inköpet skett 1947..	176 000	289 000	515 000	1 193 000	2 323 000
Vinst.....	24 000	211 000	85 000	807 000	2 677 000
Härv beskattas 75 %.....	18 000	158 250	63 750	605 250	2 007 750
5 Försäljningspris 1967.....	200 000	500 000	600 000	2 000 000	5 000 000
Avgår om inköpet skett 1917..	318 500	484 000	815 000	1 808 000	3 463 000
Vinst.....	0	16 000	0	192 000	1 537 000
Härv beskattas 75 %.....	0	12 000	0	144 000	1 152 750
6 Försäljningspris 1967.....	500 000	1 000 000	1 000 000	10 000 000	10 000 000
Avgår om inköpet skett 1957..	106 000	179 000	325 000	763 000	1 493 000
Vinst.....	394 000	821 000	675 000	9 237 000	8 507 000
Härv beskattas 75 %.....	295 500	615 750	506 250	6 927 750	6 380 250
7 Försäljningspris 1967.....	500 000	1 000 000	1 000 000	10 000 000	10 000 000
Avgår om inköpet skett 1947..	176 000	289 000	515 000	1 193 000	2 323 000
Vinst.....	324 000	711 000	485 000	8 807 000	7 677 000
Härv beskattas 75 %.....	243 000	533 250	363 750	6 605 250	5 757 750
8 Försäljningspris 1967.....	500 000	1 000 000	1 000 000	10 000 000	10 000 000
Avgår om inköpet skett 1917..	318 500	484 000	815 000	1 808 000	3 463 000
Vinst.....	181 500	516 000	185 000	8 192 000	6 537 000
Härv beskattas 75 %.....	136 125	387 000	138 750	6 144 000	4 902 750

Innehåll

Propositionens huvudsakliga innehåll	1
Författningsförslag	3
Inledning	37
Gällande rätt	39
Realisationsvinstbeskattningen	39
Tomtrörelsebeskattningen	44
Kommitténs förslag	47
Realisationsvinstbeskattningen	48
Tomtrörelsebeskattningen	53
Övergångsbestämmelser m. m.	57
Remissyttrandena	58
Realisationsvinstbeskattningen	58
Allmänna synpunkter	58
Sambandet med aktievinstbeskattningen	61
Sambandet med förmögenhetsbeskattningen	63
Vinstbeskattning oberoende av innehavstiden	64
Beskattning vid korttidsinnehav	66
Beskattning vid längre tids innehav	67
Beskattning med fixerad skattesats	68
Procenttillägget	69
2 000 kronorstillägget	72
Proportionering av anskaffningskostnad m. m.	76
Värdeminskningssavdrag i allmänhet	77
Skogsfastighet	79
Förbättringskostnader	81
Förvärv genom arv, gåva och andra fång utan vederlag	84
Schablonregeln vid tjugo års innehav	86
Förlustavdrag	87
Tomträtt	89
Arronderingsförsäljning m. m.	89
Tvångsförsäljning	90
Engångsersättningar	92
Ackumulerad inkomst	93
Kontrollsvårigheter	93
Övriga frågor angående realisationsvinstbeskattningen	95
Tomtrörelsebeskattningen	96
Allmänna synpunkter	96
Antalet sålda tomter som gräns	99
Försäljning av fastigheter i olika delar av landet	102
Makars fastighetsförsäljningar	103
Arrendeupplåtelse m. m.	104
Försäljning av områden med flera tomter	105
Möjligheter till skatteflyktsåtgärder	106
Inkomstberäkningen	107
Gränsen mellan tomtrörelse och byggnadsrörelse m. m.	110

Proportionering av ingångsvärdet på såld och kvarvarande mark	111
Avbrytande av tomtrörelse	113
Slutförsäljning	113
Övergångsbestämmelser	115
Departementschefen	120
Realisationsvinstbeskattningen	120
Inledning	120
Allmänna synpunkter	122
Vinstprocenten	125
Procenttillägg. Indexräkning	125
Fast tillägg	128
Förbättringskostnader	130
Alternativregler	132
Värdeminskningssavdrag	132
Proportionering av anskaffningskostnad	133
Tvångsförsäljningar	135
Försäkringsersättningar	137
Upplåtelser mot engångsersättning	139
Realisationsförluster	139
Ackumulerad inkomst m. m.	140
Kontrollfrågor m. m.	141
Tomtrörelsebeskattningen	144
Inledning	144
Allmänna synpunkter	146
»Kvalificerad» tomtrörelse	147
Schablonregel	148
Avbrytande av tomtrörelse	153
Slutförsäljning av tomtlager	154
Tomtrörelse efter dödsfall	157
Tomtmarkens ingångsvärde	157
Tomtförsäljning i byggnadsrörelse	160
Proportionering av ingångsvärde	162
Avsättning till återanskaffningsfond	162
Övergångsbestämmelser m. m.	166
Skatteutfallet	167
Speciella frågor	168
Skyldemansregeln	168
Ränta på bostadslån m. m.	169
Ändringar i taxeringsförordningen	169
Hemställan	172
Bilaga 1	173
Bilaga 2	185
Bilaga 3	186