

Regeringens proposition

1975/76:180

om ändrade regler för beskattning av realisationsvinster, m. m.;

beslutad den 11 mars 1976.

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

På regeringens vägnar

OLOF PALME

G.E. STRÄNG

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås en höjning av skatten på aktievinster samt en skärpning i vissa avseenden av beskattningen av realisationsvinster vid fastighetsförsäljning.

Beträffande fastigheter föreslås att realisationsvinst i sin helhet skall vara skattepliktig oavsett innehavstidens längd. Nuvarande reduktion av skattepliktig vinst till 75 % efter två års innehav skall alltså slopas. I fråga om fastigheter som har förvärvats före den 1 januari 1952 skall anskaffningskostnaden i princip anses motsvara 150 % av 1952 års taxeringsvärde. Nuvarande indexuppräknning av anskaffningskostnaden liksom det fasta tillägget med 3 000 kr. per år av innehavstiden behålls, dock med den begränsningen att uppräknning och tillägg inte får ske för tid före år 1952. Värdeminskningsavdrag som enligt nuvarande regler skall återföras till beskattning vid vinstberäkningen föreslås bli indexuppräknade på samma sätt som anskaffningskostnaden. I övrigt förutsätts reglerna för vinstberäkningen förbli i stort sett oförändrade. Rätten till uppskov med realisationsvinstbeskattning föreslås utvidgad. Uppskov skall i fortsättningen kunna medges även vid frivillig försäljning av fastighet som utgör den skattskyldiges permanenta bostad.

Hela vinsten vid aktieförsäljning föreslås liksom hittills bli beskattad om försäljningen äger rum inom en innehavstid som i princip motsvarar två år. Beträffande aktier som har innehafts längre tid föreslås att 40 % av realisationsvinsten skall beskattas. Nuvarande bestämmelser om avtrappning av skatteplikten under tredje–femte året och beskattning enligt schablon av 10 % av försäljningspriset vid försäljning efter fem år skall alltså upphöra. För att underlätta vinstberäkningen för aktier som innehafts längre tid fö-

reslås en särskild schablonregel, som innebär att anskaffningskostnaden i vissa fall får beräknas till belopp som motsvarar halva försäljningspriset. Av praktiska skäl föreslås att avdrag liksom hittills får göras med 500 kr. från vinst vid försäljning av äldre aktier.

Nuvarande bestämmelser om realisationsvinstbeskattning för annan lös egendom än aktier o. d. skall enligt förslaget behållas oförändrade.

De nya reglerna avses i princip bli tillämpliga på försäljningar som sker efter utgången av mars 1976.

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

Häri genom föreskrives i fråga om kommunalskattelagen (1928:370)¹
dels att punkt 8 av anvisningarna till 22 § skall upphöra att gälla,
dels att 35 § 2 och 3 mom., 36 §, punkt 5 av anvisningarna till 21 §,
punkterna 1, 2 och 4 av anvisningarna till 35 § samt punkterna 1–4 av
anvisningarna till 36 § skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

2 mom.² *Avyttras fastighet, som innehafvs mindre än två år, är hela realisationsvinsten skattepliktig utom i fall som avses i nästa stycke. Har fastigheten vid avyttringen innehafvs 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 innehafvs 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, samt vidare när mark överföres till ny ägare genom fastighetsreglering enligt 5 kap. fastighetsbildningslagen (1970:988) el-

Föreslagen lydelse

35 §

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

Har fastighet tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller eljest avyttrats under sådana förhållanden att tvångsförsäljning måste anses vara för handen kan – såvida det icke skäligen kan antagas, att avyttringen skulle ha ägt rum även om tvång icke förelegat – den skattskyldige få uppskov med beskattning av realisationsvinst enligt vad som stadgas i lagen (1968:276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst. Uppskov enligt nämnda lag får vidare åtnjutas vid fastighetsavyttring, som utgör led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering, och sådan avyttring av fastighet till staten som ägt rum, därför att fastigheten på grund av flygbuller icke kan bebos utan påtaglig olägenhet, samt vidare när mark överföres till ny ägare

¹ Senaste lydelse av punkt 8 av anvisningarna till 22 § 1972:741.

² Senaste lydelse 1971:925.

Nuvarande lydelse

ler på grund av inlösen enligt 8 kap. samma lag.

Skattskyldig, som haft skattepliktig realisationsvinst på grund av avyttring eller marköverföring enligt föregående stycke eller på grund av att han fått engångsersättning för inskränkning i förfoganderätten till sin fastighet enligt naturvårdslagen den 11 december 1964 (nr 822) eller för motsvarande inskränkningar enligt andra författningar eller för upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastigheten på obegränsad tid, kan, om han förvärvat eller avser att förvärva fastighet (ersättningsfastighet), som är jämförlig med den fastighet till vilken realisationsvinsten hänför sig, få uppskov med beskattning av realisationsvinsten i enlighet med särskilda bestämmelser därom. Uppkommer fråga om beskattning av realisationsvinst eller om beräkning av realisationsförlust på grund av avyttring av ersättningsfastighet, beräknas vid tillämpning av vad

Föreslagen lydelse

genom fastighetsreglering enligt 5 kap. fastighetsbildningslagen (1970:988) eller på grund av inlösen enligt 8 kap. samma lag. *Sådant uppskov får även åtnjutas om realisationsvinst uppkommit på grund av att den skattskyldige fått engångsersättning för inskränkning i förfoganderätten till sin fastighet enligt naturvårdslagen (1964:822) eller för motsvarande inskränkningar enligt andra författningar eller för upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastigheten på obegränsad tid. Som förutsättning för uppskov gäller att den skattskyldige har förvärvat eller avser att förvärva fastighet (ersättningsfastighet) som är jämförlig med den fastighet till vilken realisationsvinsten hänför sig samt att realisationsvinsten uppgått till minst 3 000 kronor.*

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

Nuvarande lydelse

i första stycket sägs innehavstiden för ersättningsfastigheten som om avyttringen avsett den tidigare innehavda fastigheten. Vad nu sagts gäller dock endast om den realisationsvinst som uppskovet avser helt eller delvis avräknats från ersättningsfastighetens ingångsvärde.

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

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

3 mom.³ *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 mom., räknas som skattepliktig realisationsvinst:*

om egendomen innehafts mindre än 2 år . . . 100 % av vinsten

2 år men mindre än 3 år . . . 75 % av vinsten

3 år men mindre än 4 år . . . 50 % av vinsten

4 år men mindre än 5 år . . . 25 % av vinsten

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

Föreslagen lydelse

den storlek som nyss sagts och ersättningsfastigheten tillsammans med den fastighet, där den skattskyldige skall vara mantalsskriven, bildar en förvärvskälla.

3 mom. *Realisationsvinst på grund av avyttring av aktie, andel i aktiefond, fondandel eller teckningsrätt till aktie eller andel i ekonomisk förening eller i handelsbolag eller annan rättighet som är jämförlig med här avsedd andelsrätt eller aktie, dock ej aktie eller andel i bostadsaktiebolag eller i bostadsförening som avses i 24 § 3 mom., är i sin helhet skattepliktig, om egendomen har förvärvats under det år då avyttringen skett (avyttringsåret) eller något av de två närmast föregående åren.*

Avyttrar skattskyldig egendom som avses i detta moment och som den skattskyldige har förvärvat tidigare än två år före ingången av avyttringsåret, är 40 procent av vinsten skattepliktig. Från sammanlagda be-

³ Senaste lydelse 1973:1057.

Nuvarande lydelse

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 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 regeringen eller myndighet som regeringen 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. fjärde stycket äger motsvarande tillämpning på egendom som avses i detta moment.

Från skatteplikt enligt detta moment undantages – där ej annat följer av nionde stycket – 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 kon-

Föreslagen lydelse

loppet 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 svarar mot sammanlagda beloppet av skattepliktig realisationsvinst enligt detta stycke.

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

Överlåtes aktie i aktiebolag eller andel i handelsbolag, ekonomisk förening eller utländskt bolag till svenskt företag inom samma koncern, skall – där ej annat följer av nionde stycket – beskattning av realisationsvinst icke äga rum, om moderföretaget i koncernen är aktiebolag eller ekono-

Nuvarande lydelse

cernen är aktiebolag eller ekonomisk förening och den överlåtna aktien eller andelen innchaves 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 genom fång på vilket lagfart sökts efter den 8 november 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 föranleda att realisationsvinst beräknas lägre eller att realisationsförlust beräknas högre än enligt reglerna i detta moment. Bestämmelserna i detta stycke gälla endast om sådan fastighet utgör bolagets eller föreningens väsentliga tillgång. De gälla dock icke vid avyttring av aktie i sådant bostadsaktiebolag eller andel i sådan *bostadsrättsförening* som avses i 24 § 3 mom., om avyttringen avser endast rätt till viss eller vissa men ej

Föreslagen lydelse

misk förening och den överlåtna aktien eller andelen innchaves som ett led i annan koncernens verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom. *I fall som nu avses skall den överlåtna aktien eller andelen anses förvärvat av det övertagande företaget vid den tidpunkt och för den anskaffningskostnad som gällt för det överlåtande företaget. Om överlåtelsen sker till utländskt företag, äger regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medgiva befrielse från realisationsvinstbeskattningen. Ansökan om befrielse skall göras av det överlåtande företaget senast den dag överlåtelsen sker.*

Har fastighet överlåtits på aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening genom fång på vilket lagfart sökts efter den 8 november 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 föranleda att realisationsvinst beräknas lägre eller att realisationsförlust beräknas högre än enligt reglerna i detta moment. Bestämmelserna i detta stycke gälla endast om sådan fastighet utgör bolagets eller föreningens väsentliga tillgång. De gälla dock icke vid avyttring av aktie i sådant bostadsaktiebolag eller andel i sådan *bostadsförening* som avses i 24 § 3 mom., om avyttringen avser endast rätt till viss eller vissa men ej alla bostadslä-

Nuvarande lydelse

alla bostadslägenheter i fastigheten. Lika med lagfartsansökan anses annan ansökan hos myndighet om viss åtgärd med åberopande av fångeshandlingen.

Föreslagen lydelse

genheter i fastigheten. Lika med lagfartsansökan anses annan ansökan hos myndighet om viss åtgärd med åberopande av fångeshandlingen. *Om vinsten vid försäljning av aktie eller andel på grund av bestämmelserna i detta stycke beräknas enligt de regler, som gälla för beräkning av vinst vid avyttring av fastighet, skall avyttringen anses ha avsett den mot aktien eller andelen svarande andelen av fastigheten.*

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

Avyttrar skattskyldig aktie i ett aktiebolag, vari aktierna till huvudsaklig del ägas eller på därmed jämförligt sätt innehavas – direkt eller genom förmedling av juridisk person – av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer (fåmansbolag), till ett annat fåmansbolag, vari aktie – direkt eller genom förmedling av annan – äges eller inom två år efter avyttringen vid något tillfälle kommer att ägas av den skattskyldige eller honom närstående person, skall som skattepliktig realisationsvinst räknas vad den skattskyldige erhåller för aktien. Lika med aktieinnehav i det bolag, som förvärvat aktien, anses den skattskyldiges aktieinnehav i ett annat fåmansbolag, som inom två år efter avyttringen förvärvar större delen av tillgångarna i något av fåmansbolagen. Har överlåtelse av aktie i det förvärvande bolaget eller i

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

bolag, som förvärvat större delen av tillgångarna i något av fåmansbolagen, ägt rum efter utgången av det beskattningsår då skattskyldighet för realisationsvinst enligt detta stycke uppkom, får realisationsvinsten upptagas till beskattning på samma sätt som vid eftertaxering för nämnda beskattningsår. Vad nu föreskrivits äger motsvarande tillämpning i fråga om handelsbolag eller ekonomisk förening eller andel i sådant bolag eller förening liksom teckningsrätt till aktie eller annan rättighet jämförlig med aktie. Sker avyttringen av organisatoriska eller marknadstekniska skäl eller föreligger andra synnerliga skäl, äger regeringen eller myndighet, som regeringen bestämmer, för särskilt fall medge undantag från tillämpning av detta stycke.

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

36 §⁴

Från bruttointäkten av tillfällig förvärvsverksamhet må avdrag göras för omkostnader, såsom för:

kostnader, som varit erforderliga för intäktens förvärvande, såsom resor, ersättning till biträden med mera;

ränta å upplånade medel, som använts i tillfällig förvärvsverksamhet; förlust, som uppkommit i förvärvskällan.

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

Att särskilda bestämmelser gälla för beräkning av *realisationsvinst* framgår av anvisningarna.

(Se vidare anvisningarna.)

(Se vidare anvisningarna.)

Anvisningar

till 21 §

5.⁵ Till intäkt av skogsbruk hänföres intäkt genom avyttring av skogsprodukter, därunder inbegripna produkter av sådan förädlingsverksamhet, som ingår i skogsbruket, genom upplåtelse av avverkningsrätt till skog *eller genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken, därest icke vinst på avyttring av fastigheten i dess helhet skall*

5. Till intäkt av skogsbruk hänföres intäkt genom avyttring av skogsprodukter, därunder inbegripna produkter av sådan förädlingsverksamhet, som ingår i skogsbruket, *samt intäkt* genom upplåtelse av avverkningsrätt till skog. Likaledes hänföres till intäkt av skogsbruk värdet av skogsprodukter, som den skattskyldige tillgodogjort sig för ny-

⁴ Senaste lydelse 1967:748.

⁵ Senaste lydelse 1972:741.

Nuvarande lydelse

beskattas enligt 27 § såsom inkomst av handelsrörelse eller enligt 35 § såsom realisationsvinst. Om realisationsvinst däremot endast delvis är skattepliktig enligt 35 §, kan även taxering såsom för intäkt av skogsbruk äga rum. Likaledes hänföres till intäkt av skogsbruk värdet av skogsprodukter, som den skattskyldige tillgodogjort sig för ny-, till- eller ombyggnad eller för reparation och underhåll av byggnader, markanläggningar och inventarier på fastigheten eller för sitt hushåll eller eljest för sin, sin familjs och sina personliga tjänares räkning (vedbrand med mera) eller för arbetspersonalens behov eller på annan av den skattskyldige innehavd fastighet eller i rörelse, som av honom drivits.

Föreslagen lydelse

till- eller ombyggnad eller för reparation och underhåll av byggnader, markanläggningar och inventarier på fastigheten eller för sitt hushåll eller eljest för sin, sin familjs och sina personliga tjänares räkning (vedbrand med mera) eller för arbetspersonalens behov eller på annan av den skattskyldige innehavd fastighet eller i rörelse, som av honom drivits.

Vinst genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken skall, om icke vinsten i dess helhet skall beskattas enligt 27 § som inkomst av rörelse, beskattas som realisationsvinst (jfr punkt 2. a. av anvisningarna till 36 §).

till 35 §

1.⁶ Är fråga om beskattning av realisationsvinst vid avyttring av jordbruksfastighet eller fastighet, som ingått i den skattskyldiges rörelse, skall beaktas vad i punkt 4 av anvisningarna till 21 § och i punkt 1 av anvisningarna till 28 § sägs rörande beskattning såsom intäkt av jordbruksfastighet eller rörelse av vad som erhålles vid avyttring av sådana tillgångar, vilka vid beräkning av värdeminskningssavdrag skola hänföras till maskiner och andra inventarier (jfr punkt 3 fjärde stycket

1. Avyttras jordbruksfastighet eller fastighet, som ingått i den skattskyldiges rörelse, skall, såvida viss del av vederlaget enligt punkt 4 av anvisningarna till 21 § eller punkt 1 av anvisningarna till 28 § utgör intäkt av jordbruksfastighet eller rörelse, denna del av vederlaget icke medräknas vid beräkning av realisationsvinst.

⁶ Senaste lydelse 1972:741.

Nuvarande lydelse

och punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 22 § samt punkt 7 fjärde stycket och punkt 16 tredje stycket av anvisningarna till 29 §).

2.⁷ I det fall att vinst å avyttring av jordbruksfastighet med därå växande skog endast delvis är skattepliktig såsom realisationsvinst, kan jämväl taxering för intäkt av skogsbruk äga rum. Om intäkten av skogsbruk på grund av avyttringen, beräknad jämlikt 21 §, efter avdrag varom i 22 § förmäles, överstiger den skattepliktiga delen av realisationsvinsten, skall nämligen det överskjutande beloppet beskattas såsom inkomst av jordbruksfastighet. Vid denna beskattning skall dock iakttagas, att vad som på grund av avyttringen beskattas såsom intäkt av skogsbruk och såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet sammanlagt icke upptages till högre belopp än den vid fastighetsavyttringen uppkomna realisationsvinsten i dess helhet.

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 punkt 8 av anvisningarna till 22 §, uppkomma en behållen intäkt av skogsbruk å 4 000 kronor. Under så-

Föreslagen lydelse

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

⁷ Senaste lydelse 1972:741.

Nuvarande lydelse

dana förhållanden skall den skattskyldige uppgiva 3 750 kronor såsom skattepliktig realisationsvinst och 250 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 3 750 kronor såsom skattepliktig realisationsvinst och 1 250 kronor såsom intäkt av skogsbruk.

4.⁸ Lika med avyttring av fastighet anses sådan marköverföring genom fastighetsreglering enligt 5 kap. fastighetsbildningslagen (1970:988) som sker mot ersättning helt eller delvis i pengar samt marköverföring på grund av inlösen enligt 8 kap. samma lag. Har skattskyldig avstått mark genom fastighetsreglering enligt 5 kap. nämnda lag, beskattas uppkommen realisationsvinst endast om den eller de ersättningar i pengar som den skattskyldige fått under ett beskattningsår sammanlagt överstigit 5 000 kronor. Såsom skattepliktig inkomst upptages så stor del av hela realisationsvinsten, beräknad enligt 35 § 2 mom. andra stycket på det totala vederlaget, som belöper på vad den skattskyldige erhållit i pengar. Vid senare avyttring skall fastighetens ingångsvärde, om detta ej beräknats med ledning av ett efter regleringen åsatt taxeringsvärde, minskas med så stor del av ingångsvärdet för den tidigare avstådda marken som ersättningen i pengar utgör av det totala vederlaget. Det sålunda minskade ingångsvärdet utgör ingångsvärde för återstående del av fastigheten jämte mark som erhållits vid fastighets-

Föreslagen lydelse

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

⁸ Senaste lydelse 1972:741.

Nuvarande lydelse

regleringen. Vad här sägs om minskning av ingångsvärde gäller även förbättringskostnad, som nedlagts på den avstädda marken.

Avyttring av fastighet anses vidare föreligga när ägare av fastighet fått engångsersättning på grund av sådan inskränkning i förfoganderätt till fastigheten som skett enligt naturvårdslagen den 11 december 1964 (nr 822) eller på grund av motsvarande inskränkningar enligt andra författningar eller när han fått sådan ersättning på grund av upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastigheten för obegränsad tid (jfr punkt 8 andra meningen av anvisningarna till 21 §). Engångsersättningen är i dessa fall att betrakta som köpeskillning, varvid så stor del av fastigheten anses avyttrad som ersättningsbeloppet utgör av fastighetens hela värde vid tiden för beslutet om inskränkningen i förfoganderätten eller för upplåtelsen av nyttjanderätten eller servitutsrätten. Vid vinstberäkningen får den skattskyldige från sammanlagda beloppet av den eller de engångsersättningar han erhållit under ett beskattningsår, om han icke visar att han haft avdragsgilla omkostnader enligt 36 § till samma eller högre belopp, i stället åtnjuta avdrag med 2 000 kronor. Detta avdrag får dock icke överstiga det sammanlagda ersättningsbeloppet.

Föreslagen lydelse

Avyttring av fastighet anses vidare föreligga när ägare av fastighet fått engångsersättning på grund av sådan inskränkning i förfoganderätt till fastigheten som skett enligt naturvårdslagen (1964:822) eller på grund av motsvarande inskränkningar enligt andra författningar eller när han fått sådan ersättning på grund av upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastigheten för obegränsad tid (jfr punkt 8 andra meningen av anvisningarna till 21 §). Engångsersättningen är i dessa fall att betrakta som köpeskillning, varvid så stor del av fastigheten anses avyttrad som ersättningsbeloppet utgör av fastighetens hela värde vid tiden för beslutet om inskränkningen i förfoganderätten eller för upplåtelsen av nyttjanderätten eller servitutsrätten. Vid vinstberäkningen får den skattskyldige från sammanlagda beloppet av den eller de engångsersättningar han erhållit under ett beskattningsår, om han icke visar att han haft avdragsgilla omkostnader enligt 36 § till samma eller högre belopp, i stället åtnjuta avdrag med 2 000 kronor. Detta avdrag får dock icke överstiga det sammanlagda ersättningsbeloppet.

till 36 §

1.⁹ Vid beräkning av realisationsvinst upptages, utom i fall som avses i 35 § 3 mom. andra stycket, såsom

1. Vid beräkning av realisationsvinst upptages såsom intäkt vad som erhållits för den avyttrade egen-

⁹ Senaste lydelse 1972:741.

Nuvarande lydelse

intäkt vad som erhållits för den avyttrade egendomen. Avdrag får – med iakttagande dock av de särskilda föreskrifter som enligt punkt 2 nedan gälla *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 stämpelskatt 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 fått åtnjuta avdrag för värdeminskning av skog eller annan naturtillgång på avyttrad fastighet eller för värdeminskning av täckdiken eller andra markanläggningar (jfr punkt 4 fjärde–sjätte styckena av anvisningarna till 22 § samt punkt 16 femte och sjätte styckena av anvisningarna till 29 §), skall å andra sidan omkostnadsbeloppet minskas med sådant avdrag. På samma sätt minskas omkostnadsbeloppet med avdrag som åtnjuts för värdeminskning av byggnad samt därmed vid beräkning av värdeminskningens avdrag likställda tillgångar (jfr punkt 3 tredje stycket och punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 22 § samt punkt 2 b första stycket av anvisningarna till 25 § och punkt 16 fjärde stycket av anvisningarna till 29 §), dock icke för år då åtnjutet avdrag understigit 3 000 kronor eller om vid avyttringen återvunna avskrivningar sko-*

Föreslagen lydelse

domen *med avdrag för försäljningsprovision och liknande kostnader*. Avdrag får – med iakttagande dock av de särskilda föreskrifter som gälla enligt punkt 2 nedan – ske för alla omkostnader för *egendomen (omkostnadsbeloppet)*, således för erlagd köpeskilling *jämte inköpsprovision, stämpelskatt o. d. (ingångsvärdet)* och för vad som nedlagts på förbättring av egendomen (*förbättringskostnad*) m. m. Vidare får vid vinstberäkningen den skattskyldige åtnjuta avdrag för under beskattningsåret utbetalda förvaltningskostnader och räntor, där-
est dessa ej böra hänföras till annan förvärvskälla.

Nuvarande lydelse

la upptagas som intäkt av jordbruksfastighet eller rörelse. I intet fall skall dock omkostnadsbelopp minskas med avdrag för värdeminskning som åtnjuts 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 åtnjuts från och med nämnda år. Har den skattskyldige tidigare åtnjutit avdrag för värdeminskning eller dylikt av lös egendom, minskas omkostnadsbeloppet med sådant avdrag, i den mån vid avyttringen återvunna avskrivningar icke skola upptagas som intäkt av jordbruksfastighet eller 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.

2.¹⁰*Föreslagen lydelse*

2.a. Skall vid beräkning av realisationsvinst på grund av avyttring av fastighet vederlaget för viss del av fastigheten upptagas som intäkt av jordbruksfastighet eller rörelse (ifr punkt 1 av anvisningarna till 35 §) får i omkostnadsbeloppet icke inräknas kostnad som hänför sig till sådan del av fastigheten.

Som förbättringskostnad enligt punkt 1 räknas även kostnad, som under tid, då intäkt av avyttrad annan fastighet eller i förekommande fall del därav beräknats enligt 24 § 2 eller 3

¹⁰ Senaste lydelse 1976:85.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

mom., har nedlagts på reparation och underhåll av fastigheten eller fastighetsdelen, i den mån den avyttrade egendomen på grund därav vid avyttringen befunnit sig i bättre skick än vid förvärvet. Förbättringskostnad och därmed jämförlig reparations- eller underhållskostnad får dock inräknas i omkostnadsbeloppet endast för år då de nedlagda kostnaderna uppgått till minst 3 000 kronor.

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

Omkostnadsbeloppet skall minskas med värdeminskningsskatt, som belöper på tid före avyttringen av fastigheten, såsom skatt för värdeminskning av skog eller annan naturtillgång eller för värdeminskning av täckdiken eller andra markanläggningar (jfr punkt 4 fjärde-sjätte styckena av anvisningarna till 22 § samt punkt 16 femte och sjätte styckena av anvisningarna till 29 §). På samma sätt skall omkostnadsbeloppet minskas med skatt för värdeminskning av byggnad samt därmed vid beräkning av värdeminskningsskatt likställda tillgångar (jfr punkt 3 tredje stycket och punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 22 § samt punkt 2 b första stycket av anvisningarna till 25 § och punkt 16 fjärde stycket av anvisningarna till 29 §), dock icke för år då skatten understigit 3 000 kronor. Omkostnadsbe-

Nuvarande lydelse

Har fastighet vid avyttringen innehafvs 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 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.

Föreslagen lydelse

loppet skall minskas även med belopp varmed fastigheten avskrivits i samband med ianspråktagande av investeringsfond e. d.

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

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

Nuvarande lydelse

Har avyttrad fastighet förvärvats genom arv eller testamente eller genom bodelning i anledning av makes död, får den skattskyldige, i stället för köpeskilling eller motsvarande vederlag för fastigheten vid närmast föregående köp, 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 arvsskattehänseende gällande värde, förutsatt att dödsfallet ägt rum efter år 1914. Fanns *sådant* taxeringsvärde ej åsatt får motsvarande värde uppskattas på sätt som angives i *första* stycket sista meningen.

Föreslagen lydelse

uppskattas på sätt angives i *femte* stycket sista meningen.

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

Beräknas ingångsvärdet med ledning av taxeringsvärde skall, såvida viss del av taxeringsvärdet avser egendom som vid beräkning av värde-minskningsavdrag hänföres till maskiner och andra inventarier (ifr punkt 1 av anvisningarna till 35 §), taxeringsvärdet reduceras med den del därav som kan anses belöpa på egendom av nyss angivet slag. Sådan reduktion skall dock icke göras om mindre än 25

Nuvarande lydelse

Det för fastigheten gällande ingångsvärdet – antingen detta utgör köpeskillingen 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

Föreslagen lydelse

procent av hela vederlaget för den avyttrade fastigheten belöper på egendom, som vid beräkning av värdeminskningsavdrag hänföres till maskiner och andra inventarier.

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

Det för fastigheten gällande ingångsvärdet – antingen detta utgör köpeskillingen vid förvärvet, taxeringsvärdet tjugo år före avyttringen, taxeringsvärdet för år 1952 eller taxeringsvärdet året före dödsfallet eller motsvarande värde – liksom de förbättrings- eller därmed jämförliga reparations- och underhållskostnader, för vilka avdrag får ske och de

Nuvarande lydelse

omräknas till de belopp, vartill de skulle ha uppgått efter det allmänna prisläget under det år då avyttringen skedde. *Angående omräkningen, när den skattskyldige erhållit uppskov med beskattning av realisationsvinst enligt 35 § 2 mom. tredje stycket, gälla särskilda bestämmelser.*

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. Riksskatteverket fastställer årligen omräkningstalen.

Har avyttring av fastighet omfattat byggnad, som i huvudsak är avsedd 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.

Föreslagen lydelse

värdeminskningsavdrag m. m., vilka skola minska omkostnadsbeloppet, skola omräknas till de belopp, vartill de skulle ha uppgått efter det allmänna prisläget under det år då avyttringen skedde.

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

Har avyttring av fastighet omfattat byggnad, som i huvudsak är avsedd att användas för bostadsändamål och som vid avyttringstillfället varit eller bort vara åsatt ett taxerat byggnadsvärde av lägst 10 000 kronor, avdrages ytterligare ett belopp av 3 000 kronor för varje påbörjat kalenderår före taxeringsåret som bostadsbyggnaden under innehavstiden funnits på fastigheten, dock icke för tidigare år än år 1952. Finnes på fastigheten mer än en bostadsbyggnad beräknas nu avsett avdrag endast för fastighetens huvudbyggnad. Sker vinstberäkningen med utgångspunkt från taxeringsvärdet tjugo år före avyttringen enligt sjätte stycket ovan eller från taxeringsvärdet året före dödsfallet enligt sjunde stycket ovan eller motsvarande värden, får avdrag enligt detta stycke ej ske för tidigare år än tjugo år före avyttringen eller året före dödsfallet. *Om bostadsbyggnad rivits eller förstörts genom brand eller liknande, skall vid tillämpning av bestämmelserna i detta stycke bo-*

Nuvarande lydelse

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 tjuugo 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 tjuugo år före avyttringen eller tidigare än året före dödsfallet.

Föreslagen lydelse

stadsbyggnad anses ha funnits på fastigheten även under denna tid, om arbetet med att uppföra ersättningsbyggnad igångsatts inom ett år. Motsvarande skall gälla om en bostadsbyggnad under högst ett år tagits i anspråk huvudsakligen för annat ändamål än bostadsändamål.

Vinstberäkning på grund av avyttring av del av fastighet skall grundas på förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen. Om den skattskyldige så önskar skall dock så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskningsavdrag m. m. – anses belöpa på den avyttrade delen som vederlaget för fastighetsdelen utgör av fastighetens hela värde vid avyttringstillfället. Om den avyttrade delen avser en eller ett fåtal tomter avsedda att

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

bebyggas med bostadshus och vederlaget är mindre än 10 procent av fastighetens taxeringsvärde, får vidare ingångsvärdet på den avyttrade fastighetsdelen utan särskild utredning beräknas till 1 krona per kvadratmeter, dock ej till högre belopp än köpeskillingen.

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

Har den skattskyldige erhållit sådan engångsersättning som avses i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 35 §, skall så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskningssavdrag m. m. – anses belöpa på den del av fastigheten, som ersättningen avser, som engångsersättningen utgör av fastighetens hela värde vid tiden för upplåtelsen eller inskränkningen i förfoganderätten.

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

Nuvarande lydelse

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

Föreslagen lydelse

avdrag m. m. – för hela fastigheten omedelbart före avyttringen av fastighetsdelen.

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

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

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

Nuvarande lydelse

gångsvärdet till grund för uppräkn-
ning enligt *tredje* stycket.

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

Föreslagen lydelse

grund för uppräknning enligt *tionde*
stycket.

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

2. b. *Avyttras aktie eller andel i aktiefond och har aktien eller andelen förvärvats tidigare än två år före ingången av avyttringsåret (äldre aktie eller andel), gälla bestämmelserna i andra och tredje styckena.*

Som anskaffningskostnad för äldre aktie eller andel anses i regel den genomsnittliga anskaffningskostnaden för samtliga äldre aktier eller andelar av samma slag som den avyttrade, vilka den skattskyldige innehar vid avyttringstillfället.

Anskaffningskostnad för äldre aktie, som är noterad på börs eller föremål för liknande notering, och för äldre andel i aktiefond får bestämmas till belopp som motsvarar hälften av vad den skattskyldige erhåller för aktien eller andelen efter avdrag för kostnad för avyttringen. Kan den skattskyldige göra sannolikt att en beräkning enligt andra stycket leder till högre belopp, skall dock detta högre belopp anses som anskaffningskostnad.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Framstår det å andra sidan som uppenbart att en beräkning enligt andra stycket leder till lägre belopp, anses detta lägre belopp som anskaffningskostnad.

Avyttras fondandel eller teckningsrätt till äldre aktie, som avses i tredje stycket, äga bestämmelserna i sistnämnda stycke motsvarande tillämpning. Därvid avse andra och tredje meningarna den del av anskaffningskostnaden för aktien, beräknad enligt andra stycket, som belöper på fondandelen eller teckningsrätten.

Vid avyttring för senare leverans av aktie som är avsedd att förvärfvas i anslutning till leveransen (terminsaffär), skall skattepliktig realisationsvinst anses ha uppkommit, trots att aktien förvärfvas efter avyttringen. Motsvarande gäller om avyttringen avsett lånad aktie, som skall återställas till långivaren genom överlämnande av aktie av samma slag förvärfvad i anslutning till återställandet (blankningsaffär). Vinst eller förlust vid blankningsaffär skall beräknas som skillnaden mellan vad som erhålles vid avyttringen av den lånade aktien och anskaffningskostnaden för motsvarande aktie, som återställs till långivaren. Har aktien icke återställts till långivaren före utgången av det år, som följer närmast efter avyttringsåret, skall skillnaden mellan vad den skattskyldige erhållit för den avyttrade aktien och värdet av motsvarande aktie beräknat efter den lägsta betalkurs eller, om sådan saknas, den lägsta köpkurs, som noterats från avyttringsdagen till utgången av sistnämnda år –

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

anses som skattepliktig realisationsvinst. Avdragsgill realisationsförlust skall därvid ej anses ha uppkommit. Om vid återlämnandet av ifrågavarande aktie denna anskaffats till ett pris, som är lägre än det som beräknats vid tidigare vinstberäkning, skall skillnaden upptagas som skattepliktig realisationsvinst det år då aktien återställts till långivaren. Har i stället förlust uppkommit är denna att anse som avdragsgill realisationsförlust.

Har här i riket bosatt skattskyldig förvärvat utländsk aktie från annan sådan skattskyldig och samtidigt förvärvat en rättighet att omplacera aktien i annan utländsk aktie (switchrätt) gäller följande. Kostnad för förvärvet av denna rättighet eller ersättning i samband med avyttring av densamma skall vid beräkningen av skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust i samband med avyttring av den utländska aktien icke inräknas i anskaffningskostnaden eller den erhållna likviden för aktien.

Vad i femte och sjätte styckena sägs om aktie gäller även annan egendom som avses i 35 § 3 mom.

2.c. Vid avyttring av egendom som avses i 35 § 4 mom. iakttages följande. Har den skattskyldige tidigare åtnjutit avdrag för värdeminskning eller dylikt av egendomen, minskas omkostnadsbeloppet med sådant avdrag, i den mån vid avyttringen återvunna avskrivningar icke skola upptagas som intäkt av jordbruksfastighet eller rörelse. Vad som förstås med i beskattningsavseende åtnjutet värdeminskningsavdrag framgår av 29 § 1 mom. andra stycket.

Nuvarande lydelse

3.¹¹ 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 *trede* stycket eller tillägg enligt punkt 2 *femte* stycket. Har den med förlust avyttrade egendomen innehafts 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. Har förlusten uppkommit vid fastighetsreglering i fall som avses i punkt 4 av anvisningarna till 35 §, medges avdrag endast för så stor del av förlusten som belöper på vad den skattskyldige erhållit i pengar. *I fall då motsvarande realisationsvinst skulle ha beräknats med tillämpning av 35 § 3 mom. andra stycket får ingen del av förlusten avdragas.*

4.¹² I punkt 5 av anvisningarna till 18 § angives 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 uppkom-

Föreslagen lydelse

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.a. *sjätte* eller *sjunde* stycket. Ej heller får omräkning göras enligt punkt 2.a. *tionde* stycket eller tillägg enligt punkt 2.a. *tolfte* stycket. Har den med förlust avyttrade egendomen innehafts 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. Har förlusten uppkommit vid fastighetsreglering i fall som avses i punkt 4 av anvisningarna till 35 §, medges avdrag endast för så stor del av förlusten som belöper på vad den skattskyldige erhållit i pengar.

4. I punkt 5 av anvisningarna till 18 § angives 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 uppkom-

¹¹ Senaste lydelse 1971:925.

¹² Senaste lydelse 1969:749.

Nuvarande lydelse

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

Föreslagen lydelse

mit i samma förvärvskälla som realisationsförlusten. Avdrag för realisationsförlust, som icke utnyttjas på nu angivet sätt, får utnyttjas genom avdrag från realisationsvinst eller lotterivinst under senare beskattningsår än det varunder förlusten uppkommit, dock senast under det beskattningsår för vilket taxering sker sjätte kalenderåret efter det då taxering för förluståret ägt rum.

1. Denna lag träder i kraft en vecka efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

2. De nya bestämmelserna tillämpas i fråga om avyttring av egendom, som avses i 35 § 2 och 3 mom., om avyttringen sker efter utgången av mars 1976.

3. Har skattskyldig den 1 april 1976 innehaft aktie, andel i aktiefond eller andel i ekonomisk förening fem år eller mera får han – i stället för det vederlag som har erlagts vid förvärvet av aktien eller andelen – vid beräkning av realisationvinst eller realisationsförlust som anskaffningskostnad upptaga två tredjedelar av det värde, till vilket aktien eller andelen skolat upptagas i allmän självdeklaration för fysisk person per den 31 december 1974 eller – i fråga om aktie som noterats på börs eller varit föremål för liknande notering samt i fråga om andel i aktiefond – per den 31 december 1975.

4. Vid 1977 års taxering får avdrag enligt bestämmelserna i 35 § 3 mom. andra stycket i dess nya lydelse och avdrag enligt samma stycke i dess äldre lydelse åtnjutas med sammanlagt högst 500 kronor. Skattskyldiga som taxeras med tillämpning av 52 § 1 mom. får tillsammans åtnjuta avdrag med högst 500 kronor.

5. De nya bestämmelserna i 35 § 3 mom. sjätte stycket om förvärvstidpunkt och anskaffningskostnad vid överlåtelse av aktie eller andel mellan koncernföretag tillämpas även om överlåtelsen skett före utgången av mars 1976.

6. Beslut, varigenom regeringen med stöd av 35 § 3 mom. tredje stycket medgivit befrielse från realisationsvinstbeskattning enligt samma moment andra stycket i dess äldre lydelse, skall vid den taxering och på de villkor som anges i beslutet äga tillämpning även i fråga om avyttring som sker efter utgången av mars 1976.

7. De nya bestämmelserna i punkt 2. b. sjätte stycket av anvisningarna

till 36 § om switchrätt tillämpas i fråga om switchrätt som förvärvas efter utgången av mars 1976.

8. Genom denna lag upphäves förordningen (1959:129) om uppskov i vissa fall med beskattning av intäkt av skogsbruk. Har fastighet avyttrats före utgången av mars 1976 gäller dock den upphävda förordningen.

9. I fråga om fastighet som avyttras efter utgången av mars 1976 skall det nya andra stycket i punkt 5 av anvisningarna till 21 § iakttagas vid tillämpning av 21 § första stycket c) och punkt 2 sista stycket av anvisningarna till 21 § i dessa bestämmelsers lydelse före den 1 januari 1973.

2 Förslag till

Lag om ändring i förordningen (1968:276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst

Härigenom föreskrives i fråga om förordningen (1968:276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst

dels att 5, 6 och 9 §§ ordet "förordningen" och böjningsform av detta ord skall bytas ut mot "lag" och böjningsform av detta ord,

dels att rubriken till förordningen samt 1, 2 och 4 §§ skall ha nedan angivna lydelse.

Lag om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §

Har skattskyldig haft *skattepliktig* realisationsvinst, som avses i 35 § 2 mom. tredje stycket kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370) och som uppgått till minst 3 000 kronor, kan han, om han så yrkar och på de villkor och i den omfattning som nedan sägs, erhålla uppskov med beskattning enligt kommunalskattelagen och lagen den 26 juli 1947 (nr 576) om statlig inkomstskatt av realisationsvinsten.

Har skattskyldig haft realisationsvinst, som avses i 35 § 2 mom. *andra eller tredje stycket kommunalskattelagen (1928:370)* kan han, om han så yrkar och på de villkor och i den omfattning som *angives i nämnda lagrum och här nedan*, erhålla uppskov med beskattning av realisationsvinsten enligt kommunalskattelagen och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

2 §¹

Uppskov kan erhållas, om den skattskyldige avser att *före utgången av tredje kalenderåret efter det år, då realisationsvinsten uppgetts eller bort uppges till beskattning i den skattskyldiges självdeklaration*, förvärva fastighet (ersättningsfastighet), som är jämförlig med den fastighet till vilken realisationsvinsten hänförs sig. Anledning till uppskov föreligger vidare, om den skattskyldige avyttrar en bebyggd fastighet och avser

Uppskov kan erhållas, om den skattskyldige avser att förvärva fastighet (ersättningsfastighet), som är jämförlig med den fastighet till vilken realisationsvinsten hänförs sig. Anledning till uppskov föreligger vidare, om den skattskyldige avyttrar en bebyggd fastighet och avser att förvärva en fastighet och på denna utföra ny-, till- eller ombyggnad i den omfattning som behövs för att erhålla en ersättningsfastighet som

¹Senaste lydelse 1971:926.

Nuvarande lydelse

att inom nämnda tid förvärva en fastighet och på denna utföra ny-, till- eller ombyggnad i den omfattning som behövs för att erhålla en ersättningsfastighet som är jämförlig med den avyttrade fastigheten. Uppskov kan även erhållas för den vinst som belöper på byggnaden, om den skattskyldige avser att inom samma tid utföra ny-, till- eller ombyggnad på mark som han äger eller förfogar över för att därigenom erhålla en byggnad jämförlig med den som funnits på den avyttrade fastigheten. Har ersättningsfastighet förvärvats eller byggnad uppförts före den avyttring varigenom realisationsvinsten uppkommit, får uppskov meddelas, om det kan antagas att förvärvet skett eller byggnaden uppförts för att ersätta den avyttrade fastigheten eller byggnaden.

Föreslagen lydelse

är jämförlig med den avyttrade fastigheten. Uppskov kan även erhållas för den vinst som belöper på byggnaden, om den skattskyldige avser att utföra ny-, till- eller ombyggnad på mark som han äger eller förfogar över för att därigenom erhålla en byggnad jämförlig med den som funnits på den avyttrade fastigheten. Som förutsättning för att uppskov skall kunna erhållas gäller att ersättningsfastigheten förvärvats eller att ny-, till- eller ombyggnaden utförts före utgången av tredje kalenderåret eller – i fråga om fastighet som avses i 24 § 2 mom. kommunalskattelagen (1928:370) – andra kalenderåret efter det år, då realisationsvinsten uppgetts eller bort uppges till beskattning i den skattskyldiges självdeklaration. Har ersättningsfastighet förvärvats eller byggnad uppförts före den avyttring varigenom realisationsvinsten uppkommit, får uppskov meddelas, om det kan antagas att förvärvet skett eller byggnaden uppförts för att ersätta den avyttrade fastigheten eller byggnaden.

Om den skattskyldige icke förvärvat ersättningsfastighet innan uppskavsbeslut meddelats, gäller som förutsättning för uppskov, 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 svara för ett skattebelopp, avseende statlig eller kommunal inkomstskatt, som beräknas till 50 procent av den vid taxering till statlig inkomstskatt skattepliktiga realisationsvinst som uppskovet avser.

Länsstyrelsen utfärdar intyg om överlämnad garantiförbindelse.

Garantiförbindelsen skall gälla till utgången av andra taxeringsåret efter det beskattningsår, då ersättningsfastighet enligt första stycket senast skulle ha förvärvats. Förbindelsen skall vara utfärdad enligt formulär som riksskatteverket fastställer.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*4 §²

Medges uppskov innebär detta i första hand att frågan om beskattning av realisationsvinst som avses i 1 § får anstå i avvaktan på att den skattskyldige förvärvat ersättningsfastighet. Har den skattskyldige icke inom den föreskrivna tiden förvärvat ersättningsfastighet, skall realisationsvinsten upptagas till beskattning på samma sätt som vid eftertaxering för det beskattningsår, då skattskyldighet för realisationsvinsten uppkom.

Anskaffar den skattskyldige inom föreskriven tid ersättningsfastighet upptages frågan om fortsatt uppskov snarast till behandling och gäller därvid följande.

I den mån det vederlag, till vilket realisationsvinsten hänför sig, efter avdrag för försäljningsomkostnader eller motsvarande kostnader, motsvarar eller understiger det för ersättningsfastigheten utgivna vederlaget, anstår frågan om beskattning av realisationsvinsten till dess ersättningsfastigheten avyttras. Om förstnämnda vederlag, efter avdrag som nyss nämnts, överstiger det för ersättningsfastigheten utgivna vederlaget, får uppskov med beskattningen icke längre åtnjutas för den del av realisationsvinsten som motsvarar det överskjutande beloppet. Denna del av realisationsvinsten skall upptagas till beskattning i enlighet med första stycket andra punkten.

Vid beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust genom avyttring av ersättningsfastigheten skall *det ingångsvärde, som gäller för denna fastighet* enligt anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen, minskas med beloppet av den *skattepliktiga* realisationsvinst eller del av sådan vinst som uppskovet avser.

Vid beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust genom avyttring av ersättningsfastigheten skall *avdrag, som enligt anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen får göras vid beräkningen av vinsten eller förlusten*, minskas med beloppet av den realisationsvinst eller del av sådan vinst som uppskovet avser.

Det åligger skattskyldig som erhållit uppskov att, när anskaffningen skett, utan dröjsmål anmäla detta för skatterätten.

1. Denna lag träder i kraft en vecka efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

2. Bestämmelserna i 1 och 2 §§ i deras nya lydelse tillämpas i fråga om realisationsvinst på grund av avyttring som sker efter utgången av mars 1976.

²Senaste lydelse 1971:926.

3. Bestämmelserna i 4 § i dess nya lydelse tillämpas i fråga om avyttring av ersättningsfastighet, om den tidigare avyttringen skett efter utgången av mars 1976.

3 Förslag till

Lag om ändring i förordningen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet

Härigenom föreskrives i fråga om förordningen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet

dels att i 5, 8, 9, 10, 11 och 13 §§ ordet "förordning" skall bytas ut mot "lag",

dels att rubriken till förordningen samt 2 och 4 §§ skall ha nedan angivna lydelse.

Lag om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §¹

Avdrag erhålles endast om den avyttrade fastigheten använts i rörelsen och den skattskyldige har för avsikt att anskaffa annan fastighet (ersättningsfastighet) för användning i rörelse. Med anskaffning av ersättningsfastighet avses även ny-, till- eller ombyggnad på fastighet för användning i rörelsen.

Avdrag erhålles endast om den avyttrade fastigheten använts i rörelsen och den skattskyldige *anskaffat eller* har för avsikt att anskaffa annan fastighet (ersättningsfastighet) för användning i rörelse. Med anskaffning av ersättningsfastighet avses även ny-, till- eller ombyggnad på fastighet för användning i rörelsen.

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.

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 realisationsvinst som uppkommit genom avyttringen och som belöper på den i rörelsen använda delen av fastigheten.

4 §²

Avsatta medel får tagas i anspråk för avskrivning av byggnad som anskaffats under beskattningsåret av den skattskyldige och är avsedd för an-

¹ Senaste lydelse 1971:927.

² Senaste lydelse 1970:911.

Nuvarande lydelse

vändning i hans rörelse. Till byggnaden räknas icke sådana tillgångar, vilka enligt kommunalskattelagen skall hänföras till maskiner och andra inventarier i rörelse vid beräkning av värdeminskningssavdrag.

Har den skattskyldige *avytttrat 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.

Föreslagen lydelse

Har den skattskyldige anskaffat fastighet under samma beskattningsår *som fastighet avyttrats eller har han redan under tidigare beskattningsår anskaffat fastighet, som är avsedd som ersättning för den avyttrade*, får medel som kunnat avsättas till återanskaffningsfond i första hand tagas i anspråk för avskrivning av *byggnaden*. 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.

Denna lag träder i kraft en vecka efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas i fråga om avyttring som sker efter utgången av mars 1976.

4 Förslag till

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 §

2 mom.² I fråga om inkomst av jordbruksfastighet skola lagens bestämmelser gälla endast följande intäkter, nämligen:

1) intäkt av skogsbruk genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken;

2) intäkt genom ersättning för skada å växande skog på grund av brand eller annan därmed jämförlig av den skattskyldiges åtgöranden oberoende anledning samt intäkt genom avyttring av skog och skogsprodukter, om avverkningen framtvings av brand, stormfällning, torka, insektsskador eller dylikt eller av vattenuppdämning eller framdragande av kraftledning, allt under förutsättning att intäkten icke föranlett avdrag för insättning å skogskonto;

3) intäkt i form av engångsersättning vid upplåtelse eller upphörande av nyttjanderätt eller servitutsrätt och vid överlåtelse av nyttjanderätt;

4) intäkt, som uppkommit genom att egendom tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller eljest avyttrats under sådana förhållanden att dylik tvångsförsäljning måste anses vara för handen, under förutsättning att intäkten icke föranlett avdrag för insättning å skogskonto eller för avsättning till särskilda investeringsfonder för för-

1) intäkt genom ersättning för skada å växande skog på grund av brand eller annan därmed jämförlig av den skattskyldiges åtgöranden oberoende anledning samt intäkt genom avyttring av skog och skogsprodukter, om avverkningen framtvings av brand, stormfällning, torka, insektsskador eller dylikt eller av vattenuppdämning eller framdragande av kraftledning, allt under förutsättning att intäkten icke föranlett avdrag för insättning å skogskonto;

2) intäkt i form av engångsersättning vid upplåtelse eller upphörande av nyttjanderätt eller servitutsrätt och vid överlåtelse av nyttjanderätt;

3) intäkt, som uppkommit genom att egendom tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller eljest avyttrats under sådana förhållanden att dylik tvångsförsäljning måste anses vara för handen, under förutsättning att intäkten icke föranlett avdrag för insättning å skogskonto eller för avsättning till särskilda investeringsfonder för för-

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:860.

² Senaste lydelse 1974:860.

Nuvarande lydelse

lorade inventarier och lagertillgångar;

5) intäkt i form av skadestånd eller annan ersättning avseende inkomstbortfall till följd av skador och intrång å fastighet, som föranletts av industriell eller därmed jämförlig verksamhet;

6) intäkt vid avyttring av djur i samband med upphörande av djurskötsel;

7) intäkt vid avyttring i samband med upphörande av jordbruksdrift av för stadigvarande bruk i jordbruksfastigheten avsedda maskiner eller andra inventarier, vilka icke vid beräkning av värdeminskningsskatt äro att hänföra till byggnad, ävensom av varor och produkter i jordbruksfastigheten; samt

8) intäkt, som uppkommit därigenom att avsättning till särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar återförts till beskattning under sådana förhållanden att, därest det återförda beloppet i stället utgjort köpeskillning för de förlorade tillgångarna, köpeskillningen enligt 6) eller 7) ovan skulle ansetts såsom ackumulerad inkomst, dock att ränta som tillägges det återförda beloppet icke skall anses utgöra sådan inkomst.

4 m o m .³ I fråga om inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet gälla lagens bestämmelse, såvitt avser realisationsvinst, endast intäkt genom vinst, beräknad enligt 35 § 3 mom. andra stycket kommunalskattelagen, vid avyttring av aktie eller andel i bolag

Förelagen lydelse

lorade inventarier och lagertillgångar;

4) intäkt i form av skadestånd eller annan ersättning avseende inkomstbortfall till följd av skador och intrång å fastigheten, som föranletts av industriell eller därmed jämförlig verksamhet;

5) intäkt vid avyttring av djur i samband med upphörande av djurskötsel;

6) intäkt vid avyttring i samband med upphörande av jordbruksdrift av för stadigvarande bruk i jordbruksfastigheten avsedda maskiner eller andra inventarier, vilka icke vid beräkning av värdeminskningsskatt äro att hänföra till byggnad, ävensom av varor och produkter i jordbruksfastigheten; samt

7) intäkt, som uppkommit därigenom att avsättning till särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar återförts till beskattning under sådana förhållanden att, därest det återförda beloppet i stället utgjort köpeskillning för de förlorade tillgångarna, köpeskillningen enligt 5) eller 6) ovan skulle ansetts såsom ackumulerad inkomst, dock att ränta som tillägges det återförda beloppet icke skall anses utgöra sådan inkomst.

4 m o m . I fråga om inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet gälla lagens bestämmelser, såvitt avser realisationsvinst, 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 § femte stycket

³ Senaste lydelse 1968:611.

Nuvarande lydelse

vars aktier eller andelar vid tiden för avyttringen ägdes eller innehades på sätt som anges i 54 § femte 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.

Föreslagen lydelse

nämnda lag och förvärvats tidigare än två år före ingången av det år då avyttringen sker, samt sådan vinst vid avyttring av fastighet som avses i 35 § 2 mom. andra stycket sagda lag eller som till mer än hälften utgöres av återvunna avdrag för värdeminskning av den avyttrade fastigheten.

Denna lag träder i kraft en vecka efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas i fråga om realisationsvinst på grund av avyttring som sker efter utgången av mars 1976.

5 Förslag till Lag om ändring i uppbördslagen (1953:272)

Härigenom föreskrives att 48 § 4 mom. uppbördslagen (1953:272)¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

48 §

4 m o m. 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 inkomstskatt 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.

4 m o m. Skattskyldig, som avyttrat fastighet eller rörelse eller del av sådan tillgång *eller aktie eller andel i bolag, vars aktier eller andelar vid tiden för avyttringen ägdes eller innehades på sätt som anges i 54 § femte stycket kommunalskattelagen*, mot betalning under minst tre år, kan, om till följd härav hans till statlig inkomstskatt 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 lag träder i kraft en vecka efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas i fråga om avyttring som sker efter utgången av mars 1976.

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

FINANSDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringssammanträde
1976-03-11

Närvarande: statsministern Palme, ordförande, och statsråden Sträng, Andersson, Holmqvist, Aspling, Lundkvist, Geijer, Bengtsson, Norling, Lidbom, Carlsson, Gustafsson, Zachrisson, Leijon, Hjelm-Wallén, Peterson

Föredragande: statsrådet Sträng

Proposition om ändrade regler för beskattning av realisationsvinster, m. m.

1 Inledning

Sedan länge har vinst vid icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom – realisationsvinst – i vårt land beskattats inom ramen för den vanliga inkomstbeskattningen. Enligt den ursprungliga avfattningen av kommunalskattelagen (1928:370, KL) var vinsten i sin helhet skattepliktig, om avyttringen skedde inom viss begränsad tid efter förvärvet. För fastigheter var denna tid i regel tio år och för annan egendom fem år. Avyttrades egendomen senare, var vinsten skattefri. År 1951 infördes särskilda avtrappningsregler som innebar att den skattepliktiga delen av realisationsvinsten stegvis skulle reduceras, innan skattefrihet inträdde vid tio- resp. femårsperiodens utgång.

Åren 1966 och 1967 skedde två genomgripande reformer på realisationsvinstbeskattningens område. 1966 års riksdag (prop. 1966:90, BeU 46, rskr 266) införde nya regler för aktievinstbeskattningen. Vid nästa års riksdag (prop. 1967:153, BeU 64, rskr 383) reformerades beskattningen av vinst vid fastighetsförsäljning. Genom dessa reformer blev skattskyldigheten för realisationsvinst obegränsad i tiden för båda tillgångslagen. Samtidigt infördes nya principer för vinstberäkningen, nämligen bl. a. indexuppräknig av anskaffningskostnaden för fastigheter och schablonberäkning av vinst vid försäljning av aktier och liknande värdepapper efter fem års innehav. Den nya lagstiftningen omfattade inte vinst vid avyttring av annan lös egendom än aktier och liknande värdepapper.

Enligt den ordning som gäller f. n. tillämpas vid realisationsvinstbeskattningen ett regelsystem för fastigheter, ett annat för aktier o. d. och ett tredje för annan lös egendom. Redan från början stod det klart att detta kunde

medföra vissa olägenheter och att en samordning på sikt var önskvärd. Med stöd av Kungl. Maj:ts bemyndigande den 20 november 1970 tillkallades sakkunniga med uppgift att se över realisationsvinstbeskattningen i syfte att närma de olika systemen till varandra. De sakkunniga antog namnet realisationsvinstkommittén (Fi 1970:79).¹

Kommittén har i augusti 1975 avgett betänkandet (SOU 1975:53) Beskattning av realisationsvinster. Kommitténs förslag har i huvudsak teknisk karaktär. Huvudsyftet är att inom ramen för ett i stort sett oförändrat skatteuttag göra systemen för realisationsvinstbeskattning så lika som möjligt. I fråga om fastigheter syftar förslaget främst till att förenkla tillämpningen av reglerna och tillgodose de önskemål om ändringar som framkommit vid den praktiska tillämpningen. Kommittén har sökt anpassa reglerna för aktier och annan lös egendom till de regler som gäller för fastigheter. Den föreslår bl. a. att schablonbeskattningen vid avyttring av äldre aktier skall upphöra och ersättas med beskattning av verklig vinst. För annan lös egendom – med undantag för visst lösöre – föreslås en i tiden obegränsad vinstbeskattning. Kommittén konstaterar dock samtidigt att de skilda målsättningar, som vid realisationsvinstbeskattningen gäller för olika tillgångsslag, medfört att en teknisk samordning av systemen kunnat genomföras endast i begränsad omfattning.

Efter remiss har yttranden över betänkandet avgetts av Göta hovrätt, kammarrätten i Stockholm, bankinspektionen, försäkringsinspektionen, riksskatteverket (RSV), allmänna ombudet för mellankommunala mål (AO), lantbruksstyrelsen, bostadsstyrelsen, länsstyrelserna i Stockholms, Kristianstads, Göteborgs och Bohus, Västerbottens, Värmlands och Örebro län, företagsskatteberedningen (Fi 1970:77), fondbörsutredningen (Fi 1967:32), 1968 års kapitalmarknadsutredning (Fi 1969:59), kommerskollegium, domänenverket, statens lantmäteriverk, Sveriges riksbank, bostadsskattekommittén (Fi 1972:08), Centralorganisationen SACO/SR, Familjeföretagens förening, Folksam, Föreningen auktoriserade revisorer (FAR), Göteborgs kommun, HSB:s riksförbund, Sveriges föreningsbankers förbund, Konstnärernas riksorganisation (KRO), Konstnärliga och litterära yrkesutövares samarbetsnämnd, Kooperativa förbundet (KF), Lantbrukarnas riksförbund (LRF), Landsorganisationen i Sverige (LO), Skånes handelskammare, Sparbankernas bank, Sportstugefrämjandet, Styrelsen för Stockholms fondbörs, Svensk industriförening, Svenska arbetsgivareföreningen (SAF), Svenska bankföreningen, Svenska byggnadsentreprenörföreningen, Svenska företagares riksförbund, Svenska försäkringsbolags riksförbund, Svenska riksbyggen, Svenska sparbanksföreningen, Sveriges advokatsamfund, Sveriges aktiesparares

¹ Regeringsrådet Sture Lundell (ordförande), kammarrättsrådet Carl Olof Sandström samt riksdagsledamöterna Yngve Nilsson och Paul Jansson.

riksförbund, Sveriges allmännyttiga bostadsföretag (SABO), Sveriges fastighetsägareförbund, Sveriges grossistförbund, Sveriges hantverks- och industriorganisation (SHIO), Sveriges industriförbund, Sveriges jordägareförbund, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges skogsägareföreningars riksförbund, Sveriges villaägareförbund, Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund (TOR), Tjänstemännens centralorganisation (TCO), Auktoriserade fastighetsmäklares riksförbund och Sveriges redovisningskonsulters förbund. Yttranden har även inkommit från Sveriges frimärkshandlarförbund, Sveriges mynhandlares förening, Sveriges konst- och antikhandlareförening och Hyresgästernas riksförbund.

Lantbruksstyrelsen har till sitt yttrande fogat yttranden av lantbruksnämnderna i Malmöhus, Uppsala, Älvsborgs och Västernorrlands län. Göteborgs kommun har bifogat yttranden från statskontoret i Göteborg och Göteborgs Auktionsverk. SAF, Svenska bankföreningen, Svenska försäkringsbolags riksförbund, SHIO och Sveriges industriförbund hänvisar till yttrande av Näringslivets skattedelegation. LRF åberopar yttrande av Lantbrukarnas skattedelegation.

2 Huvudprinciperna för realisationsvinstbeskattningen

2.1 Nuvarande regler

Vinst som erhålles genom icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom beskattas som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. Realisationsvinstbeskattningen utgör alltså en del av den vanliga inkomstbeskattningen. Vinsten läggs samman med den skattskyldiges övriga inkomster och blir föremål för progressiv inkomstbeskattning. Realisationsförlust avräknas dock inte mot annan inkomst än realisationsvinst och annan intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Vid kommunalbeskattningen gäller vidare den begränsningen att avräkning för förlust får ske endast mot sådan intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet som hänför sig till samma förvärvskälla som förlusten.

Realisationsvinstbeskattningen omfattar tillgångar av alla slag. Skattskyldighet inträder först när vinst realiseras i samband med avyttring av egendomen. Med avyttring menas att egendomen säljs eller på annat sätt överläts mot vederlag, s. k. onerös överlåtelse. Äganderättsövergång genom arv, testamente, gåva, bodelning eller annan i princip vederlagsfri överlåtelse, s. k. benefik överlåtelse, utlöser inte någon realisationsvinstbeskattning.

Realisationsvinst och realisationsförlust beräknas i princip till skillnaden mellan å ena sidan vad den skattskyldige erhåller för egendomen och å andra sidan summan av hans kostnader för anskaffning och förbättring av egendomen. Resultatet beräknas med hänsyn till köpeskillingens hela belopp även om denna betalas under loppet av flera år. Enligt praxis inträder

skattskyldighet det beskattningsår då första delen av likviden betalas. Till den del köpeskillingen betalas i form av livränta, skall den inte beaktas vid vinstberäkningen. I stället medges köparen avdrag och beskattas säljaren för livräntebeloppen när de betalas ut.

Enligt KL:s ursprungliga lydelse var realisationsvinst skattepliktig endast om avyttring skedde inom viss begränsad tid efter förvärvet, nämligen i regel tio år i fråga om fastigheter och fem år beträffande annan egendom. Grunden till detta var att KL:s inkomstbegrepp till en början vilade på uppfattningen att kapitalvinster skulle beskattas endast om de var resultatet av spekulation. Det presumerades att spekulationssyfte förelåg om avyttring skedde inom de angivna tidsperioderna. I konsekvens med detta betraktelsesätt fordrades för skattskyldighet att den avyttrade egendomen förvärvats genom köp, byte eller annat oneröst fång. Senare gjordes övergången från skatteplikt till skattskyldighet mjukare med hjälp av särskilda avtrappningsregler.

Det betraktelsesätt som låg till grund för den nu beskrivna avvägningen av skatteplikten har sedermera övergetts. Genom lagstiftning åren 1966 och 1967 har införts en i tiden obegränsad skattskyldighet för vinst vid avyttring av aktier och fastigheter. Till grund för lagstiftningen låg dels aktievinstutredningens betänkande (SOU 1965:72) Aktievinsters beskattning, dels 1963 års markvärdekommittés betänkande (SOU 1966:23 och 24) Markfrågan.

Beträffande fastigheter gäller enligt den nya lagstiftningen att hela vinsten beskattas vid avyttring inom två år från förvärvet och 75 % av vinsten vid senare avyttring. Vid avyttring av aktier beskattas likaledes hela vinsten under en initialperiod på två år, varefter den skattepliktiga delen av vinsten stegvis reduceras så att den efter fyra men mindre än fem år utgör 25 % av vinsten. Efter femårstidens utgång tillämpas en schablonmetod som innebär att 10 % av nettoförsäljningspriset, dvs. försäljningssumman för aktierna efter avdrag för försäljningsomkostnader, tas upp som skattepliktig inkomst, såvida det inte framstår som sannolikt att avyttringen skett utan vinst eller med vinst som ej överstiger 5 % av försäljningspriset.

För såväl fastigheter som aktier gäller att skattskyldighet föreligger även om egendomen förvärvats genom benefikt fång. I sådana fall bestäms innehavstiden och anskaffningskostnaden med hänsyn till närmast föregående onerösa fång. Vinst vid tvångsförsäljning av fastigheter och aktier är skattepliktig. Vid sådan försäljning gäller dock – oberoende av innehavstiden – att högst 75 % av vinsten vid fastighetsförsäljning resp. högst 10 % av nettoförsäljningspriset vid aktieförsäljning tas till beskattning.

Den nya lagstiftningen innebar även att nya principer infördes för vinstberäkningen vid fastighetsavyttring. Kostnader för inköp och förbättring av fastighet får sålunda uppräknas med hänsyn till prisutvecklingen under innehavet (indexuppräkning). Vidare medges beträffande bostadsfastigheter ett fast tillägg till anskaffningskostnaden med 3 000 kr. per år av inne-

havstiden. Dessa regler saknar motsvarighet vid aktievinstbeskattningen. Denna träffar därför den nominella vinsten.

Annat lös egendom än aktier och liknande värdepapper omfattas inte av den nya lagstiftningen. Realisationsvinst vid avyttring av sådan egendom är skattefri efter fem års innehav och vid tvångsförsäljning. En förutsättning för skattskyldighet är fortfarande att egendomen förvärvats genom köp, byte eller annat liknande fång.

2.2 Kommittén

Kommittén konstaterar att ett i stort sett enhetligt system för kapitalvinstbeskattningen tidigare tillämpats men att det numera finns tre olika system, avseende fastigheter, aktier o. d. och annan lös egendom. Den understryker att dess huvuduppgift varit att åter söka närma de olika systemen till varandra. I första hand har det gällt att undersöka i vilken utsträckning en rent teknisk samordning av systemen är möjlig. Vidare har en uppgift varit att söka åstadkomma att realisationsvinstbeskattningen blir neutral från investeringssynpunkt. Kommittén har utgått ifrån att gällande regler för beskattning av realisationsvinst vid fastighetsförsäljning inte skall ändras. Härav drar kommittén slutsatsen att uppdraget att närma systemen till varandra i första hand måste innebära en undersökning av hur reglerna för realisationsvinstbeskattning av aktier och annan lös egendom skall kunna anknytas till systemet för beskattning av fastighetsvinster.

Ett huvudsyfte med nuvarande system för beskattning av vinst vid fastighetsförsäljning har enligt kommittén varit att åstadkomma en från markpolitisk synpunkt rationell beskattning av markvinster. Kommittén utgår ifrån att denna målsättning skall bestå och att därför reglerna för beskattning av vinst vid fastighetsförsäljning i viss utsträckning måste avvika från de regler som bör gälla beträffande annan egendom, åtminstone såvitt avser detaljutformningen av bestämmelserna. I fråga om vissa huvudprinciper och när det gäller att åstadkomma neutralitet i beskattningen bör det dock enligt kommitténs mening vara möjligt att närma systemen till varandra. Kommittén har funnit att systemen bör kunna samordnas främst i följande avseenden:

- Beskattningen bör vara obegränsad i tiden.
- Skatteplikt bör föreligga oavsett förvärvets art och oavsett om avyttringen skett i en tvångssituation eller ej.
- Beskattningen bör bygga på den verkliga vinsten.
- Initialperioden, dvs. den period då hela vinsten beskattas, bör vara densamma för alla tillgångsslag.
- Det bör för alla tillgångsslag endast finnas två tidsgränser såvitt gäller innehavstiden.
- Efter initialperioden bör endast en del av vinsten beskattas.

Kommittén har ansett att samordning bör kunna ske även på andra punk-

ter där reglerna f. n. skiljer sig åt, t. ex. beträffande avdrag för förluster och beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst.

Vad beträffar realisationsvinstbeskattningens höjd fastslår kommittén att den haft i uppdrag att föreslå en teknisk samordning inom ramen för ett i stort sett oförändrat skatteuttag. Den anför att de föreslagna ändringarna i fråga om kapitalvinstbeskattningen av fastigheter inte motiverar någon ändring av gällande skattesatser utan leder till ett i stort sett oförändrat skatteuttag. I fråga om aktier m. m. föreslås att 30 % av verklig vinst beskattas efter den tvååriga initialperiodens utgång. Kommittén anser att detta förslag uppfyller kravet på oförändrat skatteuttag och att det ej strider mot kravet på neutralitet vid realisationsvinstbeskattningen.

Kommittén har prövat frågan huruvida realisationsvinstbeskattningen liksom hittills bör utgöra en del av den vanliga inkomstbeskattningen eller om en särbehandling av kapitalvinsterna i förhållande till vanlig inkomst är befogad. Den har funnit att sådana starka skäl som bör fordras för en särbehandling av kapitalvinsterna inte föreligger.

2.3 Remissyttrandena

Med hänsyn till ramen för kommitténs uppdrag har flertalet remissinstanser begränsat sina yttranden till de rent tekniska aspekterna och till frågan om samordning av de olika systemen för realisationsvinstbeskattning.

Beträffande samordningsfrågan har de flesta av remissinstanserna funnit att den avvägning som kommittén gjort är i stort sett tillfredsställande eller i varje fall godtagbar. I en del fall har dock ifrågasatts om det inte hade varit möjligt att genomföra ytterligare samordning inom ramen för uppdraget. Därvid har t. ex. föreslagits att anskaffningskostnaden för aktier skall kunna indexuppräknas på samma sätt som gäller för fastigheter. Dessa och liknande synpunkter återges senare i samband med redovisningen av utredningens olika detaljförslag.

Några remissinstanser har även uttalat sig i de mer övergripande frågor som rör bl. a. realisationsvinstbeskattningens förhållande till skattesystemet i övrigt, skatteuttagets höjd och de fördelningspolitiska aspekterna. I några fall har framförts allmänna önskemål om en förnyad och mer genomgripande översyn av reglerna. Sålunda har *företagsskatteberedningen* understrykit att det är önskvärt att göra en avvägning av kapitalvinstbeskattningen mot beskattningen av löpande inkomst och förmögenhet samt mot andra delar av beskattningen. Beredningen anser att en förnyad översyn kan bli nödvändig för att uppnå erforderlig integrering av de olika delarna av skattesystemet. *SABO* understryker att utvecklingen under den tid kommittén arbetat varit sådan att en genomgripande översyn numera fordras och anser att en sådan översyn bör omfatta omfördelningsproblemen och beakta de bostadspolitiska aspekterna. Även *HSB* efterlyser en ny och genomgripande översyn.

Av de remissinstanser som framfört önskemål om förnyad översyn av

realisationsvinstbeskattningen har några samtidigt lämnat synpunkter på de målsättningar som bör gälla för en reform på området. *Länsstyrelsen i Stockholms län* (majoriteten) har allmänt förordat vissa ytterligare skärpningar i beskattningen men har avstått från att precisera i vilka avseenden detta bör ske. LO anser att nuvarande regler är otillfredsställande och har snedvridande effekter som förstärks av att de olika reglerna för beskattning gör det förmånligt att genom olika transaktioner omvandla arbetsinkomster till kapitalinkomster. Realisationsvinstbeskattningen bör enligt LO:s uppfattning bedömas dels från fördelningspolitisk synpunkt, dels med hänsyn till samhällsvärdet hos den verksamhet som ger upphov till vinsterna. De spekulationer, som i dag skapar värdestegring på mark, aktier och lösöre, kan enligt LO inte betraktas som ett önskvärt inslag i ekonomin, eftersom de ökar ojämnheten i fördelningen utan att för den skull fylla någon rationell funktion i övrigt. Värdestegringar på mark och aktier kan socialt och ekonomiskt påverka utvecklingen i helt annan riktning än den som avsetts av de politiska beslutsfattarna. LO understryker att markvärdestegringarna påverkar både samhällsplanering och boendeförhållanden och att de får betydelse bl. a. för den sociala strukturen i bostadsområden. Värdeförändringar på aktier påverkar kreditströmmarna inom näringslivet. Resurser styrs till förväntat lönsamma företag och bort från förväntat olönsamma. Denna typ av resursfördelning, som baseras på kortsiktiga privata vinstintressen, är enligt LO otillfredsställande. Vidare framhåller LO bl. a. att det enligt organisationens mening inte kan anses rimligt att realisationsvinster beskattas betydligt lindrigare än inkomst av förvärvsarbete. LO anför att avkastningen på aktier är ett resultat av de anställdas arbete och att lägesvärdeökningar på fastigheter beror på samhälleliga investeringar. LO anser att hela realisationsvinsten i princip bör vara skattepliktig. TCO anser att realisationsvinster vid försäljning av egendom liksom kapitalinkomster är mer ojämnt fördelade än arbetsinkomster och att skattereglerna i många fall kommit att bli starkt förmånliga för det relativa fåtal som regelbundet har inkomster av tillfällig förvärvsverksamhet. Organisationen anser att många höginkomsttagare i dag strävar efter att på olika sätt omvandla "normala" inkomster till realisationsvinster. En teknisk översyn av skattereglerna är enligt TCO inte tillräcklig. Principen om att vinster av realiserad värdestegring vid försäljning av egendom ger skatteförmåga på samma sätt som andra inkomster måste enligt organisationen komma till klarare uttryck i lagstiftningen. Särskilt gäller detta stora eller regelbundet upprepade vinstförsäljningar. TCO förordar skärpning av beskattningen av vinster vid avyttring av såväl fastigheter som aktier.

Även *Näringslivets skattedelegation* understryker att realisationsvinstbeskattningen inte bör ses utbruten ur sitt större sammanhang. Denna beskattning är, anför delegationen, endast en komponent i ett skattesystem, i vilket avkastning beskattas enligt den progressiva inkomstbeskattningen samtidigt som förmögenhetsinnehav i allmänhet beskattas med en förmö-

genhetsskatt som ytterligare beskär den behållna avkastningen i betydande mån. Delegationen anser att aktievinstbeskattningen utgör en belastning på företagens kapitalanskaffning och att en hög kapitalvinstbeskattning på det allvarligaste kan motverka ekonomisk tillväxt. Enligt delegationens mening bör övervägas om inte en särskild beskattningsform för realisationsvinster kan genomföras. Delegationen anser att en särbehandling skulle vara en rättvisare beskattningsform med hänsyn till de stora skillnaderna i marginalskattebelastning mellan olika grupper av skattskyldiga.

3 AVYTTRING AV FASTIGHET

3.1 Allmänna regler för vinstberäkningen

3.1.1 Nuvarande regler

Inledning

Realisationsvinstbeskattning kan komma i fråga vid icke yrkesmässig avyttring av fastighet. Ingår fastigheten i tomtrörelse eller byggnadsrörelse eller bedriver den skattskyldige handel med fastigheter, blir däremot någon realisationsvinstbeskattning inte aktuell utan eventuell vinst beskattas såsom inkomst av rörelse.

För tillämpningen av reglerna om beräkning av realisationsvinst på grund av fastighetsförsäljning är det givetvis nödvändigt att klarlägga vad som i detta sammanhang menas med fastighet. Utgångspunkten är *det civilrättsliga fastighetsbegreppet*. Fast egendom är enligt jordabalken (JB) i första hand de på marken indelade fastigheterna (1 kap. 1 § JB). Till fastighet hör bl. a. byggnad och annan anläggning – t. ex. ledningar och stängsel – som anbragts i eller ovan jord för stadigvarande bruk på fastigheten (2 kap. 1 § JB). Till byggnad hör i sin tur fast inredning och annat varmed byggnaden blivit försedd, om det är ägnat till stadigvarande bruk för byggnaden eller del av denna (byggnadstillbehör). Som byggnadstillbehör räknas i regel bl. a. spis, värmeskåp och kylskåp i bostadsbyggnad, hylla och skyltfönsteranordning i butikslokal, anordning för utfodring av djur och anläggning för maskinmjölkning i ekonomibyggnad för jordbruk samt kylsystem och fläktmaskineri i fabrikslokal (2 kap. 2 § JB). Till fastighet som helt eller delvis är inrättad för industriell verksamhet hör, utöver tidigare nämnd egendom, även s. k. industritillbehör, dvs. maskin och annan utrustning som tillförts fastigheten för att användas i verksamheten huvudsakligen på denna (2 kap. 3 § JB). Industritillbehör förekommer således inte i jordbruket och inte heller i annan rörelse än industrirörelse.

Byggnader samt byggnads- och industritillbehör, som tillförts en fastighet av annan än fastighetens ägare, utgör inte fast egendom om inte byggnad resp. tillbehör samt fastighet kommit i samme ägares hand (jfr 2 kap. 4 §

JB). Byggnad på annans mark eller t. ex. kylskåp som insatts av hyresgäst är således civilrättsligt sett lös egendom.

Det fastighetsbegrepp som används i skatterätten är identiskt med civilrättens definition på fast egendom. Beteckningen fastighet i KL svarar alltså mot fast egendom enligt JB. En annan sak är att KL:s regler för fastigheter skall tillämpas även på viss lös egendom och att olika delar av en fastighet skattemässigt kan behandlas på skilda sätt. Således skall t. ex. bestämmelser om fastighet i princip tillämpas i fråga om byggnad på annans mark (4 § andra stycket KL). Vid fastighetstaxering gäller å andra sidan att värdet av industritillbehör (2 kap. 3 § JB), inte skall medräknas i taxeringsvärdet (9 § tredje stycket KL). I taxeringsvärdet ingår däremot markanläggningar enligt 2 kap. 1 § JB och byggnadstillbehör enligt 2 kap. 2 § JB.

Vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet och rörelse får kostnad för anskaffning av driftbyggnad dras av genom årliga värdeminskning-avdrag. Avdragen uppgår normalt till 2-4 % av byggnadens anskaffningskostnad. I anskaffningskostnaden inräknas dock inte all egendom som civilrättsligt sett utgör tillbehör till byggnaden. I anskaffningskostnaden för driftbyggnad i jordbruket inräknas t. ex. inte sådana delar och tillbehör som är särskilt avsedda att direkt tjäna byggnadens användning i driften såsom bås, mjölkningsanläggning och ventilationsanordning (punkt 3 av anvisningarna till 22 § KL). Motsvarande gäller för byggnad som är avsedd att användas i ägarens rörelse. I en rörelsebyggnads anskaffningskostnad inräknas således inte värdet av sådana delar och tillbehör som är avsedda att direkt tjäna byggnadens användning för rörelseändamål, även om de civilrättsligt tillhör byggnaden (punkt 7 av anvisningarna till 29 § KL). I fråga om tillgångar av nu nämnt slag, s. k. fasta inventarier, tillämpas i stället de avskrivningsregler som gäller för lösa inventarier i jordbruk och rörelse.

Fasta inventarier behandlas skattemässigt som lösa inventarier även när fastigheten avyttras. Den del av vederlaget för en fastighet som belöper på fasta inventarier utgör intäkt av jordbruksfastighet eller rörelse och skall därför inte tas med vid beräkning av realisationsvinst (punkt 1 av anvisningarna till 35 § KL).

Fasta inventarier är civilrättsligt antingen byggnadstillbehör eller industritillbehör. På samma sätt som fasta inventarier behandlas vid beskattningen också vissa markanläggningar. I jordbruket skall inventarieregler tillämpas t. ex. på en utanför ett djurstall belägen gödselbassäng och på ledningar för vatten, avlopp, ström m. m. som är avsedda för jordbruksdriften. Inventarieregler tillämpas också på stängsel och liknande avspärrningsanordningar (punkt 4 av anvisningarna till 22 § KL). Motsvarande gäller för markanläggning på rörelsefastighet (punkt 16 av anvisningarna till 29 § KL). Nu nämnda markanläggningar torde civilrättsligt utgöra fast egendom som avses i 2 kap. 1 § JB och ingår – i likhet med sådana fasta inventarier

som är byggnadstillbehör enligt 2 kap. 2 § JB – i fastighetens taxeringsvärde. Däremot ingår värdet av industritillbehör (2 kap. 3 § JB), som tidigare påpekats, inte i taxeringsvärdet.

Realisationsvinstbeskattningen träffar den på grund av fastighetsavyttringen uppkomna vinsten. Vid bedömningen om vinst uppkommit eller inte görs i princip en jämförelse mellan å ena sidan vad som erhållits för fastigheten (försäljningspriset) och å andra sidan summan av alla omkostnader för förvärvet och avyttringen (omkostnadsbeloppet). Omkostnadsbeloppet utgör summan av den ursprungliga köpeskillingen eller motsvarande värde (ingångsvärdet), kostnader för förbättring av fastigheten under innehavstiden, inköps- och försäljningsprovision, stämpelskatt o. d. samt – i vissa fall – ett fast tillägg på 3 000 kr. per år. Ingångsvärdet och förbättringskostnaderna får uppräknas med hänsyn till förändringar i prisnivån under innehavstiden (indexuppräkning). Omkostnadsbeloppet skall dock minskas med summan av vissa till fastigheten hänförliga värdeminskningsskattavdrag för vilka den skattskyldige åtnjutit avdrag under innehavstiden. Överstiger det på detta sätt beräknade omkostnadsbeloppet fastighetens försäljningspris uppkommer inte någon vinst och avyttringen föranleder då inte beskattning.

Enligt en nyligen gjord ändring i punkt 2 av anvisningarna till 36 § KL (prop. 1975/76:79, SkU 1975/76:28, rskr 1975/76:171, SFS 1976:85) gäller särskilda regler när delägare i fåmansföretag eller honom närstående person avyttrar fastighet till fåmansföretaget. Vid sådan avyttring får ingångsvärdet inte beräknas med ledning av taxeringsvärdet visst år. Indexuppräkning får inte göras och 3 000-kronorstillägg får inte åtnjutas. RSV kan dock medge dispens från dessa regler om avyttringen skett av organisatoriska eller andra synnerliga skäl.

Som framgår av det föregående skall värdet av fasta maskiner och sådana markanläggningar, som i avskrivningshänseende behandlas som inventarier, inte tas med vid beräkningen av realisationsvinst. Som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet skall således redovisas skillnaden mellan hela försäljningslikviden och den del av försäljningslikviden som belöper på fasta inventarier och därmed i avskrivningshänseende jämställda tillgångar. I konsekvens härmed borde också gälla att man vid beräkning av omkostnadsbeloppets storlek skall bortse från värdet av fasta inventarier o. d. KL innehåller dock inte någon föreskrift härom. Det torde emellertid vara helt klart att man – i de fall då ingångsvärdet beräknas med ledning av fastighetens taxeringsvärde – inte skall reducera taxeringsvärdet med den del därav som kan anses belöpa på fasta maskiner o. d.

Fastighetens ingångsvärde

Har den som avyttrar fastighet förvärvat denna genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, är fastighetens ingångsvärde i princip lika med köpeskillingen för fastigheten. Om fastigheten har förvärvats genom ett be-

nefikt fång, t. ex. arv, gåva eller bodelning, får som ingångsvärde tas upp den köpeskillning som föregående ägaren har erlagt vid sitt förvärv av fastigheten. Är även föregående ägares förvärv av benefik natur utgår man från köpeskillningen för fastigheten vid det tillfälle då fastigheten senast förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång.

Ingångsvärdet kan vara svårt att fastställa om den skattskyldige innehåft fastigheten under lång tid eller då ingångsvärdet skall beräknas på grundval av en tidigare innehavares förvärv. För att underlätta vinstberäkningen har för dessa fall tillskapats vissa alternativa metoder för beräkning av ingångsvärdet. Således gäller att, om den avyttrade fastigheten innehåfts mer än 20 år, den skattskyldige i stället kan som ingångsvärde använda 150 % av det taxeringsvärde som gällde för fastigheten 20 år före avyttringen. För fastighet som sålts under år 1975 kan man alltså, förutsatt att fastigheten innehåfts så länge, gå tillbaka till det taxeringsvärde som gällde för fastigheten år 1955.

Om innehavstiden för den avyttrade fastigheten kan ledas tillbaka så långt som till år 1914 eller tidigare, får den skattskyldige även välja att som ingångsvärde för fastigheten använda 150 % av fastighetens taxeringsvärde för år 1914.

Vidare kan den skattskyldige, om han förvärvat den avyttrade fastigheten genom arv eller testamente eller genom bodelning i anledning av makes död, alltid som ingångsvärde välja 150 % av fastighetens taxeringsvärde året före det år då dödsfallet inträffade eller motsvarande i arvsskattehanseende gällande värde, förutsatt att dödsfallet ägt rum efter år 1914. Någon motsvarande regel gäller däremot inte vid förvärv genom gåva. Man får här enligt huvudregeln gå tillbaka till givarens ingångsvärde.

I alla de fall då ett taxeringsvärde får ligga till grund för vinstberäkningen gäller att, om taxeringsvärde inte fanns åsatt för den avyttrade fastigheten för resp. år, motsvarande värde får uppskattas med ledning av taxeringsvärdet för fastighet, i vilken den avyttrade egendomen ingått, eller närmast därefter åsatta taxeringsvärde. Det sagda gäller t. ex. när avyttringen avser endast en del av den ursprungligen anskaffade fastigheten eller när denna anskaffats vid en sådan tidpunkt att taxeringsvärde inte hunnit åsättas fastigheten.

Förbättringskostnader

Vid beräkning av realisationsvinst skall i princip hänsyn tas till de förbättringskostnader som den skattskyldige lagt ned på fastigheten. Till förbättringskostnad räknas kostnader för om-, till- eller nybyggnad, dvs. kostnader som inte är omedelbart avdragsgilla vid inkomsttaxeringen. I omkostnadsbeloppet får alltså inte inräknas reparations- och underhållskostnader. Denna princip gäller dock inte undantagslöst för fastigheter som beskattas efter schablon enligt 24 § 2 och 3 mom. KL, dvs. en- och tvåfamiljsfastigheter (villor) samt fastigheter tillhörande bostadsföreningar, bo-

stadsaktiebolag och s. k. allmännyttiga bostadsföretag. Reparations- och underhållskostnader avseende sådana fastigheter får räknas som förbättringskostnad i den mån fastigheten genom reparationen är i bättre skick vid avyttringen än vid förvärvet.

I fråga om rätt att i omkostnadsbeloppet inräkna förbättringskostnader föreligger en beloppsspärr på 3 000 kr. Vid vinstberäkningen tas således hänsyn endast till sådana förbättringskostnader – och därmed jämställda reparations- och underhållskostnader – som under beskattningsåret uppgått till minst 3 000 kr. Som en yttersta tidsgräns för utnyttjandet av denna avdragsrätt gäller att avdrag för sådana förbättringskostnader inte i något fall får tillgodoräknas för tid före år 1914. I de fall då ingångsvärdet beräknas med ledning av taxeringsvärdet 20 år före avyttringen eller taxeringsvärdet året före dödsfallet (bouppteckningsvärdet) eller motsvarande värden, gäller att avdrag inte får göras för förbättringskostnader som uppkommit tidigare än 20 år före avyttringen resp. tidigare än året före dödsfallet.

Indexuppräknig

Det för den avyttrade fastigheten gällande ingångsvärdet – antingen detta utgör köpeskillingen vid förvärvet eller något av de till 150 % uppräknade taxeringsvärden (eller motsvarande värden) som alternativt får användas såsom ingångsvärde – skall omräknas till det belopp vartill det skulle ha uppgått efter det allmänna prisläget under det år då avyttringen skedde. Detsamma gäller i fråga om de förbättrings- och därmed jämförliga reparations- och underhållskostnader för vilka avdrag får ske vid realisationsvinstberäkningen. Denna omräkning 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. RSV fastställer årligen de omräkningstal som skall tillämpas.

3 000-kronorstillägg

Om fastighetsavyttringen omfattat byggnad som i huvudsak är avsedd att användas för bostadsändamål, får vid vinstberäkningen avdrag göras med ett belopp av 3 000 kr. för varje påbörjat kalenderår före taxeringsåret som bostadsbyggnaden under innehavstiden funnits på fastigheten, dock inte för tidigare år än år 1914. Med innehavstid förstås här den innehavstid som ligger till grund för vinstberäkningen. Vid beräkningen av innehavstidens längd måste alltså i en del fall hänsyn tas till mer än en ägares innehav. Om ingångsvärdet utgör taxeringsvärdet 20 år före avyttringen eller taxeringsvärdet året före dödsfallet (bouppteckningsvärdet) eller motsvarande värden, får avdrag med 3 000 kr. per år ej göras för tidigare år än 20 år före avyttringen resp. året före dödsfallet.

Finns på den avyttrade fastigheten mer än en bostadsbyggnad, beräknas avdraget endast för fastighetens huvudbyggnad.

Värdeminskingsavdrag

Som framgått av det föregående skall vid beräkning av realisationsvinstens storlek hänsyn tas till värdeminskingsavdrag som den skattskyldige åtnjutit under innehavstiden. I fråga om avdrag, som hänför sig till byggnad och därmed vid beräkning av värdeminskingsavdrag likställda tillgångar, gäller att någon minskning av omkostnadsbeloppet inte skall äga rum om det medgivna avdraget visst år understigit 3 000 kr. Denna regel står i viss överensstämmelse med regeln att förbättringskostnader understigande 3 000 kr. inte får tillgodoräknas. Hänsyn skall heller inte tas till värdeminskingsavdrag som hänför sig till fasta inventarier och därmed vid beräkning av värdeminskingsavdrag jämställda tillgångar. Detta sammanhänger med att vederlaget för sådana tillgångar inte realisationsvinstbeskattas utan utgör intäkt av jordbruksfastighet eller rörelse.

Har den skattskyldige åtnjutit avdrag för värdeminskning av skog eller annan naturtillgång skall de genom avyttringen återvunna beloppen avräknas från anskaffningskostnaden. Detsamma gäller beträffande avdrag för värdeminskning på skogsvägar och täckdikningsanläggningar. Någon beloppsmässig begränsning är inte föreskriven i dessa fall.

Beräknas fastighetens ingångsvärde på grundval av visst års taxeringsvärde, skall anskaffningskostnaden inte minskas med andra värdeminskingsavdrag än sådana som åtnjutits fr. o. m. nämnda år. Beräknas realisationsvinsten med ledning av t. ex. fastighetens taxeringsvärde år 1955, får således omkostnadsbeloppet inte reduceras med värdeminskingsavdrag som åtnjutits år 1954 eller tidigare. Den begränsningen gäller vidare att hänsyn i intet fall skall tas till avdrag som åtnjutits före år 1914. I fråga om värdeminskingsavdragen kan slutligen påpekas att dessa alltid avräknas från omkostnadsbeloppet med sina nominella belopp. Någon indexuppräknings av medgivna värdeminskingsavdrag förekommer alltså inte.

3.1.2 Kommittén

Inledning

Kommittén har genomfört en statistisk undersökning av fastighetsförsäljningar. Undersökningen visar att nuvarande beskattningsregler i regel inte föranleder någon beskattningsbar vinst vid försäljning av egna hem och mindre jordbruk. Mot denna bakgrund diskuterar kommittén möjligheten att direkt undanta dessa fastigheter från realisationsvinstbeskattning. Kommittén har emellertid funnit att undantagsbestämmelser av detta slag knappast skulle bli lättare att tillämpa än nuvarande regler och pekar därvid bl. a. på svårigheten att definiera vilka fastigheter som skulle undantas. Något förslag om särskilda regler för egnahem m. m. läggs därför inte fram utan kommittén ansluter sig till den nuvarande principiella uppbyggnaden av systemet för beskattning av fastighetsvinster. Detta innebär bl. a. att kommittén inte avviker från det fastighetsbegrepp som f. n. tillämpas eller från

principen att beskattningen även i fortsättningen bör träffa skillnaden mellan försäljningspriset och kostnaden för förvärvet och avyttringen av fastigheten.

Fastighetens ingångsvärde

Kommittén har funnit det nödvändigt att skapa en schablonregel för ingångsvärdet beträffande fastigheter som innehafts under längre tid. Ett av skälen för denna schablonregel är enligt kommittén att man vid realisationsvinstberäkningen endast bör ta hänsyn till förbättringskostnader som kan styrkas genom verifikationer. Ett sådant krav anses inte kunna uppställas beträffande arbeten som utförts långt innan nuvarande regler om en i tiden obegränsad realisationsvinstbeskattning infördes.

Ett ytterligare skäl för en schablonregel av nu angivet slag är enligt kommitténs uppfattning det förhållandet att omkostnadsbeloppet påverkas av avstyckningar från fastigheten och upplåtelse för all framtid. Kommittén framhåller att det är svårt att beakta hela den faktiska innehavstiden om man samtidigt uppställer krav på att hänsyn skall tas till samtliga tidigare gjorda avstyckningar och upplåtelse.

Enligt kommitténs förslag skall den faktiskt erlagda köpeskillingen i första hand anses utgöra ingångsvärde vid realisationsvinstberäkningen. Denna huvudregel skall dock gälla endast för fastigheter som efter ett s. k. stickdatum förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. De fastigheter som förvärvats dessförinnan skall anses anskaffade på stickdagen till ett pris som motsvarar viss procent av då gällande taxeringsvärde. Som stickdatum bör väljas den 1 januari något av de år då allmän fastighets-taxering ägt rum.

Med tillämpning av nu gällande schablonregler för fastställande av ingångsvärde kan en skattskyldig, under förutsättning att han innehaft fastigheten minst 20 år, som ingångsvärde välja 150 % av taxeringsvärdet 20 år före avyttringen. Med hänsyn bl. a. härtill har kommittén funnit att 150 % av 1952 års taxeringsvärde bör väljas som ingångsvärde för äldre fastighetsinnehav. Kommittén uttalar vidare att ett mycket starkt skäl för att använda den 1 januari 1952 som stickdatum är att den av kommittén utförda statistiska undersökningen givit vid handen *dels* att 150 % av 1952 års taxeringsvärde ganska väl överensstämmer med uppräknade faktiska anskaffningskostnader för långtidsinnehavda fastigheter, *dels* att ett på detta sätt beräknat ingångsvärde kombinerat med fasta tillägg om 3 000 kr. per år fr. o. m. år 1952 medför ett rimligt beskattningsresultat. Med rimligt beskattningsresultat menar kommittén att en normal försäljning av egna hem eller mindre jordbruksfastigheter som innehafts under längre tid inte föranleder realisationsvinstbeskattning.

Om kommitténs förslag genomförs behöver således inte storleken av den faktiskt erlagda köpeskillingen utredas när fastighetsförvärvet skett före den 1 januari 1952. Kan den skattskyldige visa att den verkliga köpeskillingen för fastigheten är större än 150 % av 1952 års taxeringsvärde, bör han emel-

lertid enligt kommittén ha rätt att vid vinstberäkningen utgå från denna köpeskillning. Fastigheten skall då anses anskaffad den 1 januari 1952 för ett pris motsvarande köpeskillningens storlek. Vare sig ingångsvärdet beräknas med ledning av den faktiska köpeskillningen eller taxeringsvärdet den 1 januari 1952 bör enligt kommittén hänsyn inte tas till förbättringskostnader och värdeminskningssavdrag som hänför sig till tiden före nämnda tidpunkt. Kommittén utgår från att de fall då den erlagda köpeskillningen överstiger 150 % av 1952 års taxeringsvärde är få. Kommittén tillägger att de föreslagna reglerna inte behöver bli bestående för all framtid. När tillräckligt lång tid förflutit torde man kunna flytta fram stickdagen till ett senare år då allmän fastighetstaxering ägt rum.

Det förhållandet att ingångsvärdet för äldre fastighetsinnehav kan bestämmas till 150 % av 1952 års taxeringsvärde innebär enligt kommittén inte att den nuvarande möjligheten att bestämma ingångsvärdet till viss procent av taxeringsvärdet 20 år före avyttringen bör slopas. Regeln att ingångsvärdet vid arvsfall får fastställas till viss procent av taxeringsvärdet året före dödsfallet föreslås också skola behållas. Vad gäller procentsatsernas storlek i dessa fall föreslår kommittén inte någon ändring beträffande taxeringsvärden som åsatts före år 1970. Dessa har enligt kommittén normalt motsvarat 2/3 av marknadsvärdet, varför en uppräknings till 150 % framstår som motiverad. Vid 1970 års allmänna fastighetstaxering inriktade man sig däremot på att taxeringsvärdet skulle utgöra 75 % av marknadsvärdet (80 % för vissa fastighetstyper). En värdenivå på 75 % av marknadsvärdet föreskrevs uttryckligen vid 1975 års allmänna fastighetstaxering (9 § andra stycket KL). Med hänsyn härtill föreslår kommittén att ingångsvärdet skall utgöra 133 % av taxeringsvärdet om den skattskyldige vill använda ett taxeringsvärde som åsatts vid 1970 eller senare års fastighetstaxering.

Kommittén anför att möjligheten att som ingångsvärde välja 150 % av taxeringsvärdet vid viss tidpunkt innebär en särskild förmån om den verkliga köpeskillningen varit låg eller fastigheten förvärvats för vederlag i form av livränta. I sistnämnda fall skulle – om ingångsvärdet beräknas med utgångspunkt i den verkliga anskaffningskostnaden – den skattskyldige över huvud taget inte få något ingångsvärde. Kommittén anser emellertid inte att sådana specialfall motiverar undantag från rätten att använda schablonreglerna.

Kommittén anför att det kan medföra en del problem att låta 1952 års taxeringsvärde bilda utgångspunkt för vinstberäkningen för fastigheter som förvärvats före år 1952. Problemen sammanhänger i första hand med att identitet inte alltid föreligger mellan 1952 års taxeringsvärde och taxeringsenheten vid försäljnings- eller upplåtelse tillfället.

Om den bristande överensstämmelsen beror på delförsäljning eller upplåtelse som skett efter den 1 januari 1952 uppstår enligt kommittén delvis samma svårigheter som när man utgår från den faktiska anskaffningskostnaden. Kommittén betonar dock att problemen av denna art blir mindre än enligt nuvarande regler, eftersom allt som kan ha hänt före år 1952

är borta ur bilden. Kommitténs förslag angående beskattning vid delförsäljning av fastighet redovisas senare (avsnitt 3.2).

Komplikationer kan vidare enligt kommittén uppkomma om taxeringsenheten år 1952 inte är identisk med taxeringsenheten vid försäljningen på grund av att den skattskyldiges fastigheter har sammanslagits till en större taxeringsenhet eller har uppdelats på mindre taxeringsenheter. Sammanslagningar anser kommittén knappast behöva medföra några bekymmer. Om däremot den taxeringsenhet som gällde vid 1952 års fastighetstaxering uppdelats före det aktuella försäljningstillfället anses vissa svårigheter kunna uppkomma. Reducering av 1952 års taxeringsvärde bör då enligt kommittén ske genom ett proportioneringsförfarande. Kommittén anför att proportioneringen bör utföras enligt de värderelationer som rådde vid uppdelningstillfället, varvid de efter uppdelningen åsatta taxeringsvärdena kan vara till ledning.

Förbättringskostnader

Vid behandling av förbättringskostnader skiljer kommittén mellan fastigheter som vid den årliga inkomsttaxeringen beskattas enligt konventionell metod och fastigheter som beskattas enligt schablon. Schablonbeskattning innebär att viss del av fastighetens taxeringsvärde skall tas upp som intäkt och att avdrag i princip inte får göras för andra kostnader än räntor. Schablonmetoden tillämpas beträffande villor samt fastigheter tillhörande bostadsföreningar, bostadsaktiebolag och allmännyttiga bostadsföretag. Övriga fastigheter – t. ex. jordbruksfastigheter och hyresfastigheter – beskattas enligt konventionell metod, dvs. på grundval av verkliga intäkter och kostnader.

Vad först beträffar *konventionellt taxerade fastigheter* konstaterar kommittén att den beloppsspärr som f. n. gäller vid realisationsvinstberäkningen i fråga om kostnad för förbättring av fastigheten – 3 000 kr. – inte bara omfattar fastigheter med bostadsbyggnad. Spärren gäller även fastigheter för vilka 3 000-kronorstillägget inte får tillgodoräknas, t. ex. obebyggda tomter och industrifastigheter. Enligt kommitténs uppfattning kan beloppsspärren medföra otillfredsställande resultat, särskilt i de fall då förbättringsarbeten utförts under år för vilka 3 000-kronorstillägget inte medges.

Kommittén föreslår att beloppsbegränsningen för förbättringskostnader slopas. En sådan lösning anser kommittén vara praktiskt möjlig om förslaget att ingångsvärdet för äldre fastighetsinnehav skall vara 150 % av 1952 års taxeringsvärde genomförs.

Kommittén föreslår vidare att förbättringskostnader, som inte uppförts på avskrivningsplan till ledning för beräkning av värdeminskningsskatt avdrag vid inkomsttaxeringen, måste verifieras genom fakturor eller räkningar varav framgår totalkostnad och vilka arbeten som utförts. I detta sammanhang framhåller kommittén att avskrivning av konventionellt taxerad annan fastighet fr. o. m. år 1972 uteslutande sker enligt avskrivningsplan. Även beträffande jordbruksfastighet kommer all avskrivning att ske enligt av-

skrivningsplan. Det är således enligt kommittén endast kostnader fr. o. m. år 1952 till dess avskrivningsplan börjar tillämpas som kan behöva verifieras genom faktura eller räkning.

Något undantag från regeln att förbättringskostnader skall kunna verifieras är enligt kommittén inte motiverat. Detta utredningskrav föreslås alltså gälla beträffande kostnader som nedlagts fr. o. m. år 1952. Kommittén erinrar om att förslag om icke tidsbegränsad realisationsvinstbeskattning framlades år 1966 (SOU 1966:23 och 24) samt att realisationsvinstbeskattning enligt äldre regler ägde rum om försäljningen skedde inom en tioårsperiod. Åtminstone såvitt gäller nyförvärv från mitten av 1950-talet har de skattskyldiga därför enligt kommittén haft anledning att bevara sina verifikationer avseende förbättringskostnader.

Som närmare kommer att redovisas i det följande anser kommittén att förbättringskostnader liksom hittills bör uppräknas med hänsyn till penningvärdeförändringar från det år till vilket de hänförs sig fram till försäljningstillfället. Av nuvarande lagtext framgår att kostnaderna skall anses hänföra sig till det år under vilket de nedlagts. Innebörden av begreppet nedlagt anses dock inte vara helt klar.

Enligt kommitténs uppfattning bör förbättringskostnad, som uppförs på avskrivningsplan, anses nedlagd det år då kostnaden uppförts på planen. Förbättringskostnad, som bort avskrivas enligt plan men inte uppförts på avskrivningsplan, föreslås inte få återopas vid realisationsvinstberäkningen. Kostnad som inte skall uppföras på avskrivningsplan bör, såsom tidigare nämnts, enligt kommittén verifieras med faktura eller räkning. Kommittén anför att sådan kostnad skall anses nedlagd under det år då specificerad faktura eller räkning erhållits varav klart framgår vilket arbete som utförts. Skulle vid en senare uppgörelse ersättningen justeras, får fakturabeloppet jämkas i motsvarande mån.

Kommittén anför att ägare av *schablontaxerad fastighet* vid realisationsvinstberäkningen givetvis bör ha samma avdragsrätt för egentliga förbättringskostnader som ägare av fastighet för vilken inkomsttaxeringen sker enligt konventionell metod. Eftersom förbättringskostnader vid schablontaxering inte skall uppföras på avskrivningsplan blir avdragsrätten enligt kommitténs förslag avhängig av att kostnaderna i fråga kan styrkas genom faktura eller räkning. Liksom i fråga om konventionellt beskattade fastigheter anser kommittén att den beloppsmässiga spärren – 3 000 kr. – bör slopas.

Som förbättringskostnad räknas f. n. även kostnad, som under den tid fastigheten varit schablonbeskattad, lagts ned på reparation och underhåll i den mån fastigheten på grund därav vid avyttringen är i bättre skick än vid förvärvet. Med hänsyn bl. a. till de tillämpningssvårigheter som denna regel medfört föreslår kommittén att regeln tas bort. Avdragsrätten bör enligt kommittén begränsas till iståndsättningskostnader som läggs ned på fastigheten strax före avyttringen. Kravet att fastigheten genom reparationen befinner sig i bättre skick vid avyttringen än vid förvärvet skall dock behållas.

Indexuppräknig

Kommittén anför inledningsvis att ett system som bygger på principen att endast den reala – och inte den nominella – vinsten skall beskattas, rätteligen förutsätter att hänsyn tas till den avyttrade egendomens skuldbelastning. Indexuppräknig borde således i princip omfatta endast den del av anskaffningskostnaden som fastighetsägaren finansierat med egna medel. Enligt kommittén är det emellertid av praktiska skäl omöjligt att vid indexuppräknigen beakta skuldbelastningen, eftersom denna är mycket olika i de enskilda fallen. Dessutom amorteras skulderna helt eller delvis under innehavstiden. Kommittén har därför kommit till den slutsatsen att hela anskaffningskostnaden, liksom nu är fallet, skall få indexuppräknas vid beräkning av beskattningsbar vinst. Enligt kommittén bör vidare indexuppräknigen omfatta även förbättringskostnader.

Någon indexuppräknig av värdeminskingsavdragen sker f. n. inte. Detta är enligt kommittén principiellt sett fel. Kommittén anser en indexuppräknig av avdragen ofrånkomlig när det gäller stora värdeminskingsavdrag, t. ex. när en byggnad får skrivas ned på en gång med anlitande av investeringsfond. Vidare påpekas att behovet av en indexuppräknig av värdeminskingsavdragen har ökat eftersom sådana avdrag nu medges med större belopp än tidigare. Vad gäller de praktiska svårigheterna med en indexuppräknig framhåller kommittén att problemen ligger i att fastställa värdeminskingsavdragens belopp och inte i att indexuppräknas dessa belopp sedan de väl fastställts. Uppräknig skall enligt kommittén ske från det år för vilket värdeminskingsavdraget medgivits. Sammanfaller räkenskapsåret inte med kalenderåret, skall uppräknigen ske från det kalenderår under vilket det räkenskapsår, för vilket avdraget medgivits, gått till ända.

Har vid övergången till de nya avskrivningsreglerna vissa delar av en byggnad hänförts till inventarier i avskrivningshänseende skall enligt kommittén så anses som om byggnaden avskrivits med belopp motsvarande värdet av de utbrutna delarna. Även detta "värdeminskingsavdrag" föreslås skola indexuppräknas från det år då utbrytning skett.

3 000-kronorstillägget

Kommittén anför att det väsentliga syftet med det fasta årliga tillägget om 3 000 kr. varit att från beskattning undanta normala vinster vid försäljning av egna hem och jordbruksfastigheter. Kommittén har undersökt om detta syfte kan nås på annat sätt än genom ett fast årligt tillägg men säger sig inte ha funnit någon annan tillfredsställande metod. Ett årligt fast tillägg för bebyggda fastigheter kan således enligt kommittén inte undvaras i systemet.

Vad gäller det fasta tilläggets storlek uttalar kommittén att en sänkning till 1 000 kr. skulle – såvitt kommitténs undersökning gett vid handen –

vara möjlig i dagens läge utan att syftet med tillägget helt förfelas. En sådan sänkning borde dock kombineras med en ökad möjlighet att erhålla uppskov med beskattningen när ersättningsfastighet anskaffas. Kommittén har emellertid, bl. a. med hänsyn till penningvärdeförändringen, inte ansett sig böra föreslå en sänkning av det årliga tillägget.

Om förslaget att 150 % av 1952 års taxeringsvärde skall anses som ingångsvärde för fastigheter som anskaffats före år 1952 genomförs, bör enligt kommittén avdrag med 3 000 kr. per år inte beräknas för tid före år 1952. Den omständigheten att ingångsvärdeberäkningen för äldre förvärv i princip obligatoriskt skall ske med ledning av 1952 års taxeringsvärde, anser kommittén alltså inte motivera att fasta tillägg skall medges även för tid före år 1952.

Kommittén tar även upp det fallet att en jordbrukare ämnar sälja sin jordbruksfastighet men önskar behålla sin mangårdsbyggnad. Eftersom försäljningen inte omfattar mangårdsbyggnaden får jordbrukaren inte åtnjuta något 3 000-kronorstillägg. Dessa avdrag får visserligen åtnjutas när bostadsbyggnaden en gång i framtiden försäljs, men vid denna försäljning kan försäljningspriset vara avsevärt lägre än summan av anskaffningskostnaden uppräknad med index och de fasta tilläggen. Den beskattningsbara vinsten skulle således bli mycket lägre om hela fastigheten hade sålts på en gång.

Kommittén har inhämtat att man vid försäljning av jordbruksfastigheter ibland förfar så att avtal först träffas om försäljning av hela fastigheten varefter säljaren omedelbart återköper mangårdsbyggnaden med tillhörande tomtmark. Att markförsäljningen delas upp i två led beror bl. a. på att säljaren därigenom kommer i åtnjutande av 3 000-kronorstilläggen.

Enligt kommittén är det befogat att en jordbrukare, som säljer sin jordbruksfastighet vilken utgjort hans hem, inte skall komma i sämre läge i realisationsvinsthänseende därför att han först säljer marken och därefter – kanske flera år senare – mangårdsbyggnaden. Kommittén föreslår därför att en jordbrukare som säljer sin fastighet men behåller mangårdsbyggnaden skall få tillgodoräkna sig 3 000-kronorstillägget vid försäljningen av jordbruksdelen. Vid en framtida försäljning av mangårdsbyggnaden får han i så fall tillgodoräkna sig fast tillägg endast fr. o. m. året efter det då jordbruksdelen såldes. Kommittén anför att en sådan regel torde i huvudsak undanröja de svårigheter som skillnaden i beskattningshänseende mellan bebyggda och obebyggda fastigheter medfört i arbetet för jordbrukets och skogsbrukets yttre rationalisering.

Kommittén behandlar slutligen ett antal tekniska problem som uppkommit vid tillämpning av nuvarande regler om fasta tillägg. Problemen har främst uppkommit vid försäljning av del av fastighet och vid försäljning av fastighet på vilken olika byggnader under årens lopp varit huvudbyggnad. Kommittén uttalar härom att det fasta tillägget bör hänföra sig till den taxeringsenhet som gäller vid försäljningstillfället. Om på en taxeringsenhet

eller del av taxeringsenhet, som säljs, finns en byggnad, som i huvudsak är avsedd att användas för bostadsändamål, bör enligt kommittén ett årligt fast tillägg beräknas för varje år en sådan byggnad funnits på fastigheten under innehavstiden. Endast ett fast årligt tillägg får således beräknas för den försålda taxeringsenheten eller delen av taxeringsenheten oavsett hur många bostadsbyggnader som finns på densamma. Om det vid försäljningstillfället inte finns någon bostadsbyggnad på taxeringsenheten föreslås något tillägg inte få åtnjutas även om bostadsbyggnad tidigare funnits på fastigheten.

Kommittén föreslår emellertid att – om en bostadsbyggnad rivs eller förstörs genom brand e. d. och omedelbart ersätts av en ny bostadsbyggnad – fasta tillägg skall beräknas även för den tid den rivna eller förstörda bostadsbyggnaden har funnits. Däremot skall rätten att räkna fasta tillägg för den rivna eller förstörda byggnaden bortfalla om den inte ersätts inom ett år, dvs. arbetet med att uppföra ersättningsbyggnaden skall ha igångsatts inom ett år. Detsamma skall enligt kommittén gälla om en bostadsbyggnad under högst ett år tagits i anspråk huvudsakligen för annat ändamål än bostadsändamål.

Om en del av en taxeringsenhet försäljs och på denna del finns en bostadsbyggnad skall enligt kommittén fast årligt tillägg beräknas vid försäljningen. Detta innebär att – om på en taxeringsenhet finns flera bostadsbyggnader – flera fasta tillägg kan få åtnjutas, om fastigheten säljs i delar med en bostadsbyggnad på varje del. Det fasta tillägget knyts alltså till förekomsten av en eller flera bostadsbyggnader på den försålda fastigheten eller fastighetsdelen. Risk för missbruk i större omfattning av en sådan bestämmelse torde enligt kommittén inte föreligga. Fasta tillägg bör dock inte beräknas om byggnadens värde är alltför obetydligt. Kommittén föreslår därför att 3 000-kronorstillägg skall få tillgodoräknas endast om byggnaden – när det gäller annan fastighet – vid försäljningstillfället varit åsatt ett taxerat byggnadsvärde av minst 10 000 kr.

En annan fråga av teknisk natur gäller ersättning på grund av skade-försäkring. Enligt lydelsen av de bestämmelser (punkt 2 sista stycket av anvisningarna till 36 § KL) som gäller när sådan ersättning uppburits med större belopp än det som gått åt för skadans avhjälpande, kan även det fasta tillägget i viss omfattning bli föremål för indexuppräknings. Eftersom detta knappast kan ha varit avsett föreslår kommittén att lagtexten ändras så att det framgår att endast den justerade anskaffningskostnaden skall indexuppräknas.

Värdeminskningssavdrag

Om beloppsbegränsningen för förbättringskostnader slopas, bör enligt kommittén beloppsspärren tas bort även beträffande värdeminskningssavdrag. Kommittén anför att det inte bör vara förenat med några större svårigheter

att beräkna de värdeminskingsavdrag som belöper på tiden efter den 1 januari 1952.

Däremot kan enligt kommittén vissa svårigheter föreligga att i efterhand konstatera om avdragen "åtnjutits", dvs. om den skattskyldige haft sådana inkomster att han kunnat utnyttja avdragen vid inkomsttaxeringen. Enligt kommittén bör man vid realisationsvinstberäkningen av praktiska skäl utgå från att de på beskattningsåret belöpande värdeminskingsavdragen också kunnat utnyttjas vid taxeringen till såväl statlig som kommunal inkomstskatt. Kommittén föreslår därför att omkostnadsbeloppet vid beräkning av skattepliktig realisationsvinst och avdragsgill realisationsförlust skall minskas med de på innehavstiden belöpande värdeminskingsavdragen oavsett om dessa har åtnjutits eller ej. Med hänsyn till möjligheten till förlustutjämning torde det för övrigt enligt kommittén numera höra till undantagen att värdeminskingsavdragen inte kan utnyttjas.

3.1.3 Remissyttrandena

Inledning

Kommitténs uppfattning att den framtida realisationsvinstbeskattningen av fastigheter bör ansluta sig till det nuvarande beskattningssystemet har i stort sett godtagits av remissinstanserna. Några önskemål om att vinstberäkningen skall avse ett annat fastighetsbegrepp än det som f. n. gäller eller att vissa fastigheter – t. ex. villor – skall undantas från realisationsvinstbeskattning har inte framförts. Remissinstanserna har också allmänt godtagit att skatten bör träffa den på grund av fastighetsavyttringen uppkomna vinsten, dvs. i princip skillnaden mellan å ena sidan försäljningspriset och å andra sidan kostnaderna för förvärvet och avyttringen (omkostnadsbeloppet).

Ingångsvärde

Kommitténs förslag att fastigheter, som anskaffats före år 1952, vid realisationsvinstberäkningen skall – om inte den skattskyldige undantagsvis har fördel av att visa den faktiskt erlagda köpeskillingen – anses anskaffade den 1 januari 1952 för ett pris motsvarande 150 % av fastighetens värde enligt 1952 års allmänna fastighetstaxering, har mottagits positivt av flertalet remissinstanser. Förslaget tillstyrks eller lämnas utan erinran av bl. a. *kammarrätten i Stockholm*, *bankinspektionen*, *RSI*, *lantbruksstyrelsen*, *statens lantmäteriverk*, *länsstyrelserna i Stockholms och Örebro län*, *företagsskatteberedningen* (majoriteten), *KF* och *Lantbrukets skattedelegation*. Några remissinstanser, bl. a. *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län*, *Auktoriserade fastighetsmäklares riksförbund*, *Sveriges advokatsamfund*, *Sveriges fastighetsägareförbund*, *Sveriges jordägareförbund* och *Sveriges villaägareförbund* anser emel-

lertid att nuvarande regler för fastställande av ingångsvärde bör behållas.

AO och länsstyrelsen i Västerbottens län anser att anknytningen till 1952 års taxeringsvärde kan slopas. I stället föreslås att ingångsvärdet för äldre förvärv skall fastställas med ledning av fastighetens taxeringsvärde 20 år före avyttringen.

Enligt Näringslivets skattedelegation behöver en schablonmässig fastställelse av ingångsvärdet inte utesluta att indexuppräknings och 3 000-kronors-tillägg beräknas från anskaffningsåret. Hänsyn föreslås däremot inte tas till förbättringskostnader och värdeminskningssavdrag före år 1952 såvida de inte uppgår till större belopp. Visserligen kommer – anför delegationen – sannolikt en större del av de skattskyldiga att vilja utgå från 1952 års taxeringsvärde och räkna anskaffningskostnaden från denna tid. Genom delegationens förslag anses emellertid rättvisa kunna skipas i de individuella fallen. Även länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län samt Skånes handelskammare anser att den omständigheten att ingångsvärdeberäkningen sker med ledning av 1952 års taxeringsvärde inte hindrar att fasta tillägg får tillgodoräknas ända från förvärvstillfället. Handelskammaren anser vidare att hänsyn alltid bör tas till såväl erlagd köpeskilling som förbättringskostnader om ingångsvärdet bestäms med ledning av den verkliga anskaffningskostnaden. Någon anledning att bortse från förbättringskostnader som hänförs till tiden före år 1952 föreligger alltså inte enligt handelskammaren.

Vid schablonmässig fastställelse av ingångsvärdet bör enligt kommittén taxeringsvärde, som avser utförd fastighetstaxering före år 1970 uppräknas till 150 %. Taxeringsvärde fr. o. m. år 1970 års allmänna fastighetstaxering föreslås skola uppräknas till 133 %. Reduceringen av uppräkningsstalet kritiserar av bl. a. länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län, FAR, Lantbrukarnas skattedelegation, Näringslivets skattedelegation och Sveriges advokatsamfund. Näringslivets skattedelegation framhåller i detta sammanhang att procenttalet 133 på sin tid föreslogs av 1963 års markvärdekommitté men att talet i den slutliga lagstiftningen höjdes till 150.

Förbättringskostnader

Kommittén har, såvitt gäller konventionellt taxerade fastigheter, föreslagit att beloppsspärren, 3 000 kr., för förbättringskostnader slopas. Detta förslag liksom förslaget att förbättringskostnader skall beaktas vid vinstberäkningen endast om de uppförts på avskrivningsplan eller om de kan verifieras genom räkning eller faktura, har fått ett blandat mottagande. Länsstyrelsen i Väster-norrlands län, lantbruksstyrelsen, bostadsskattekommittén och Lantbrukets skattedelegation anser att beloppsspärren bör vara kvar. Enligt LO:s mening bör endast större förbättringskostnader beaktas. Länsstyrelserna i Stockholms och Örebro län samt TOR föreslår att spärren sänks från 3 000 kr. till 1 000 kr.

Åtskilliga remissinstanser, däribland kammarrätten i Stockholm,

SACO/SR, KF, Lantbrukarnas skattedelegation. Näringslivets skattedelegation och Sveriges villaägareförbund tillstyrker i princip att beloppsspärren tas bort men anser att kravet på utredning angående tidigare utförda förbättringskostnader bör lindras. Med hänsyn till att de kan ligga tjugo år eller mer tillbaka i tiden bör enligt kammarrättens mening utrymme lämnas för godtagande av förbättringskostnader som kan göras troliga eller sannolika.

Kommitténs förslag om slopande av beloppsspärren för förbättringskostnader omfattar även *schablontaxerade fastigheter*, dvs. villor samt fastigheter tillhörande bostadsrättsföreningar, bostadsaktiebolag och allmännyttiga bostadsföretag. Kommittén föreslår vidare att möjligheten att beträffande dessa fastigheter medräkna s. k. värdehöjande reparationer under innehavstiden skall begränsas till iståndsättningsåtgärder som läggs ned på fastigheten strax före avyttringen. Förbättringskostnader och därmed jämställda iståndsättningskostnader måste enligt kommittén styrkas genom faktura eller räkning.

Många remissinstanser ifrågasätter om förslaget angående värdehöjande reparationer innebär någon förenkling av vinstberäkningsreglerna. *Göta hovrätt* och *kammarrätten i Stockholm* anför att förslaget bör omarbetas så att det blir mer lättillämpat. *Bankinspektionen* föreslår att avdragsrätt för reparationer avskaffas. Flera remissinstanser anser att det i lagtexten uttryckligen bör anges under vilken tidrymd före en avyttring som en värdehöjande reparation kan beaktas. *Sålunda* föreslår *länsstyrelserna i Värmlands och Västerbottens län* att reparationer skall få medräknas endast om de utförts under det sista innehavsåret. *Svenska företagares riksförbund* föreslår en tvåårsregel, *länsstyrelserna i Kristianstads och Örebro län* en treårsregel. *Sveriges villaägareförbund* en femårsregel medan *Näringslivets skattedelegation* anser att värdehöjande reparationer som nedlagts under de sista tio innehavsåren bör få medräknas.

Lantbrukarnas skattedelegation och *Sveriges advokatsamfund* anser att nuvarande bestämmelser angående värdehöjande reparationer bör behållas. Delegationen anför bl. a. att den av kommittén föreslagna lösningen strider mot det normala förfaringssättet vid en villaförsäljning, nämligen att köparen – och inte säljaren – låter utföra erforderliga renoveringsarbeten.

Indexuppräknig

Kommitténs uppfattning att indexuppräknig liksom hittills skall avse hela anskaffningskostnaden kritiserats av bl. a. *LO* och *Svenska riksbyggen*. Enligt dessa remissinstanser bör uppräknigen i princip omfatta endast den del av anskaffningskostnaden som den skattskyldige betalat kontant.

Näringslivets skattedelegation och *Sveriges fastighetsägareförbund* ifrågasätter om inte indexuppräknigen bör medges även vid förlustberäkningen. I övrigt har vad kommittén anför angående indexuppräknig allmänt godtagits vid remissbehandlingen.

3 000-kronorstillägget

Kommitténs förslag att systemet med fasta tillägg bör behållas har godtagits av flertalet remissinstanser. *LO* och *Svenska riksbyggen* anser emellertid att 3 000-kronorstillägget helt bör slopas. Vad gäller avdragets storlek delar åtskilliga remissinstanser kommitténs uppfattning att det fasta tillägget även i fortsättningen bör vara 3 000 kr. per år. *Bankinspektionen* menar dock att avdragsbeloppet kan sänkas till 2 500 kr. *Göta hovrätt*, *Sveriges advokatsamfund* och *Sveriges villaägareförbund* föreslår däremot en uppräknig till 5 000 kr.

Även förslaget att fast tillägg inte skall få åtnjutas om det taxerade byggnadsvärdet understiger 10 000 kr. har mottagits positivt av remissinstanserna. *Kammarrätten i Stockholm* och *länsstyrelsen i Värmlands län* anser dock att detta krav bör gälla inte bara annan fastighet utan även jordbruksfastighet. *Sveriges villaägareförbund* anför att byggnadsvärdet ibland torde bestämmas som skillnaden mellan ett såsom för sig bestämt totalvärde för fastigheten och fastighetens markvärde enligt fastställd markvärdeskarta. Byggnadsvärdet kan i sådana fall bli lägre än 10 000 kr. trots att byggnaden används för bostadsändamål. Mot denna bakgrund anser förbundet att den föreslagna beloppsspärren bör utgå. Liknande synpunkter framförs av *Sveriges fastighetsägareförbund*.

RSV anför att det kan förekomma att en fastighet av misstag inte åsatts taxerat byggnadsvärde. Rätten till fast tillägg bör enligt *RSV* föreligga även i ett sådant fall, om det i efterhand kan konstateras att fastigheten rätteligen borde ha åsatts ett taxeringsvärde om minst 10 000 kr. *Kammarrätten i Stockholm* framhåller att det vid delförsäljning av fastighet med flera bostadsbyggnader inte är möjligt att ange hur mycket av fastighetens byggnadsvärde som belöper på den sålda byggnaden. Enligt kammarrätten bör därför i lagtexten anges riktlinjer för hur det taxerade byggnadsvärdet i dessa fall skall fördelas på de olika byggnaderna.

Förslaget att fasta tillägg skall kunna åtnjutas om en jordbrukare säljer hela sin fastighet utom mangårdsbyggnad med tillhörande tomtområde tillstyrks av bl. a. *lantbruksstyrelsen*, *Lantbrukarnas skattedelegation* och *Sveriges föreningsbankers förbund*. *Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* samt *Auktoriserade fastighetsmäklares riksförbund* anser att rätt till 3 000-kronorstillägg bör föreligga även vid markförsäljning från villafastighet. *Bankinspektionen* samt *länsstyrelserna i Värmlands och Örebro län* är däremot av den uppfattningen att fasta tillägg bör komma i fråga endast om avyttringen omfattar bostadsbyggnad. Enligt länsstyrelsen i Örebro län är försäljning av hela jordbruksfastigheten, följd av återköp av mangårdsbyggnaden, att anse som en skentransaktion för att komma i åtnjutande av de fasta tilläggen. För att komma till rätta med sådana fall föreslår länsstyrelsen att 3 000-kronorstillägg inte skall medges om mangårdsbyggnaden köps tillbaka inom ett år efter försäljningen av jordbruksfastigheten.

Kommitténs förslag att fasta tillägg skall få åtnjutas för brunnen eller riven byggnad såvida arbetet med att uppföra ersättningsbyggnad påbörjas inom ett år har berörts i några remissyttranden. *Lantbrukarnas skattedelegation* och *Sveriges föreningsbankers förbund* anser att en jämkningsregel bör införas om fastighetsägaren på grund av särskilda omständigheter inte kan påbörja arbetet inom ettårsperioden. *Näringslivets skattedelegation* föreslår att tillägg medges för den tid en fastighet varit bebyggd även om fastighetsägaren av någon anledning valt att inte återuppföra en brunnen eller riven byggnad.

Värdeminskningsavdrag

Kommitténs förslag att även värdeminskningsavdragen skall indexuppräknas tillstyrks allmänt av remissinstanserna. *Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län*, *FAR*, *Svenska byggnadsentreprenörföreningen*, *Sveriges fastighetsägareförbund* och *Sveriges föreningsbankers förbund* anser att hänsyn inte bör tas till värdeminskningsavdrag som fastighetsägaren i praktiken inte kunnat utnyttja. *Länsstyrelsen i Stockholms län*, *företagsskatteberedningen*, *Näringslivets skattedelegation* och *TOR* anför att avskrivning av byggnad e. d. mot investeringsfond givetvis bör minska fastighetens ingångsvärde på samma sätt som åtnjutna värdeminskningsavdrag.

3.2 Försäljning av del av fastighet m. m.

3.2.1 Nuvarande regler

Delavyttring av fastighet

Vid beräkning av realisationsvinst sker, som framhållits i det föregående, i princip en jämförelse mellan anskaffningskostnaden och försäljningspriset för fastigheten. Avser försäljningen blott en del av fastigheten bör den skattskyldige givetvis inte få tillgodoräkna sig avdrag för hela anskaffningskostnaden. Anskaffningskostnaden måste då proportioneras mellan den sålda fastighetsdelen och den del av fastigheten som är kvar i den skattskyldiges ägo.

I lagtexten finns inte några regler om hur denna proportionering skall utföras. Enligt praxis sker emellertid proportioneringen av anskaffningskostnaden med utgångspunkt i värdenivån vid förvärvstillfället. Detta innebär att man söker utreda hur stor del av fastighetens anskaffningskostnad som vid förvärvstillfället belöpte på den avyttrade fastighetsdelen. Beräknas anskaffningskostnaden med ledning av ett taxeringsvärde under innehavstiden, t. ex. taxeringsvärdet 20 år före försäljningen, torde anskaffningskostnaden fördelas mellan den sålda och den behållna fastighetsdelen med utgångspunkt i den värdenivå som legat till grund för fastighetstaxeringen.

Marköverföring

Enligt tidigare bestämmelser var överföring av mark i samband med laga skifte eller ägoutbyte inte underkastad realisationsvinstbeskattning. Sådan beskattning skulle i första hand träffa realiserad vinst vid försäljning och ansågs inte böra ifrågakomma om mark vid dylika förrättningar byttes mot i stort sett likvärdig mark. Det fanns visserligen enligt bestämmelserna i 1926 års jorddelningslag (1926:326) vissa möjligheter att utjämna uppkommande skillnad i pengar, om en fastighet tilldelades mark som var mindre värd än den mark som fastigheten avstod. Möjligheterna till sådan jämkning var emellertid länge ganska begränsade både i fråga om förrättningar som kunde genomföras tvångsmässigt och frivilliga förrättningar.

Från och med den 1 april 1968 utvidgades genom ändringar i jorddelningslagen möjligheterna till frivillig förändring av fastigheternas storlek i samband med laga skifte och ägoutbyte. Storleksförändringarna kunde härefter i princip bli obegränsade och det kunde även förekomma att vederlag utgick i endast pengar. Då en marköverföring härigenom kunde framstå som en vanlig markförsäljning, infördes år 1968 skatteplikt för vinst vid dylika frivilliga marköverföringar. Övriga marköverföringar i samband med laga skifte eller ägoutbyte enligt jorddelningslagen skulle liksom tidigare vara undantagna från beskattning.

Då jorddelningslagen ersattes med den av 1970 års riksdag antagna fastighetsbildningslagen (1970:988), som trädde i kraft den 1 januari 1972, blev nya ändringar i beskattningsreglerna aktuella. I prop. 1971:135 anfördes bl. a. att det inte gick att bortse från att reglerna för marköverföring genom fastighetsreglering enligt fastighetsbildningslagen innebar en ganska väsentlig omläggning i förhållande till jorddelningslagens regler. Inte ens för de marköverföringar som skulle kunna genomföras tvångsmässigt föreskrev de nya reglerna någon begränsning i fråga om överföringarnas relativa storlek. I propositionen ifrågasattes därför om det fanns anledning att behandla frivilligfallen och tvångsfallen olika. Beskattning kunde emellertid anses motiverad endast i de fall då marköverföringen kunde sägas innebära en försäljning och en sådan karaktär hade överföringen om och i den mån ersättningen för avstådd mark utgick i pengar.

I överensstämmelse härmed har beskattningsreglerna utformats så att vinstbeskattning kan aktualiseras endast om ersättning för avstådd mark helt eller delvis utgår i pengar. Har mark avståtts mot vederlag i både mark och pengar skall beskattningen avse endast den del av vinsten som hänför sig till kontantärsättningen. Det är härvidlag utan betydelse om marköverföringen grundar sig på en frivillig eller tvångsmässigt genomförd förrättning. Av praktiska skäl har man, när det gäller fastighetsreglering enligt 5 kap. fastighetsbildningslagen, ansett sig böra undanta smärre kontantärsättningar från beskattning. Beskattning kan i dessa fall ifrågakomma endast om den eller de ersättningar i pengar som den skattskyldige fått under beskattnings-

året överstigit 5 000 kr. När mark avstås genom inlösen enligt 8 kap. fastighetsbildningslagen utgår hela ersättningen i pengar. Någon beloppsgräns har inte uppställts för dessa fall.

Markupplåtelse mot engångsersättning

Engångsersättning vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet på obegränsad tid likställs med köpeskillning vid avyttring av fastighet. Sådan ersättning kan således föranleda realisationsvinstbeskattning vare sig upplåtelsen framstår som ett fullständigt ianspråktagande av mark eller inte.

På samma sätt som de nu berörda engångsersättningarna behandlas vidare engångsersättningar som fastighetsägare uppbär för sådana inskränkningar i förfoganderätten till fastighet som kan föreskrivas enligt naturvårdslagen (1964:822) eller för motsvarande inskränkningar enligt andra författningar.

För att undvika beskattning av bagatellersättningar har föreskrivits att den skattskyldige från sammanlagda beloppet av den eller de engångsersättningar han fått under ett beskattningsår får göra avdrag vid vinstberäkningen med 2 000 kr. Detta schablonavdrag får dock inte överstiga ersättningsbeloppet. Avdrag kan emellertid medges med högre belopp om den skattskyldige kan visa att hans avdragsgilla omkostnader överstigit 2 000 kr. Vid vinstberäkningen anses så stor del av fastigheten avyttrad som ersättningsbeloppet utgör av fastighetens hela värde vid tiden för beslutet om inskränkningen i förfoganderätten eller för upplåtelsen av nyttjanderätten eller servitutsrätten. Anskaffningskostnaden beräknas alltså i upplåtelsefallen med ledning av värdenivån vid avyttringstillfället och inte – som vid avyttring av fastighetsdel – med ledning av värdenivån vid förvärvstillfället.

Konsumerings av ingångsvärde

Ett svårlöst problem vid beräkning av realisationsvinst är hur tidigare under innehavstiden gjorda delförsäljningar och markupplåtelse o. d. skall beaktas. Antag t. ex. att en person, som inköpt en fastighet för 100 000 kr., efter fem års innehav avyttrar ett markområde från fastigheten för 40 000 kr. och tio år senare avyttrar sitt återstående fastighetsinnehav. Det synes uppenbart att den skattskyldige inte bör få använda hela den ursprungliga köpeskillningen för fastigheten, 100 000 kr., som ingångsvärde vid beräkning av vinsten på grund av den slutliga avyttringen. Viss del av ingångsvärdet måste anses belöpa på delavyttringen (markupplåtelsen). Som ingångsvärde vid den slutliga försäljningen bör således redovisas skillnaden mellan 100 000 kr. och den del av det ursprungliga ingångsvärdet som kan anses konsumerad genom delavyttringen (markupplåtelsen).

KL innehåller inte några regler om hur det ursprungliga ingångsvärdet skall minskas på grund av en tidigare gjord delavyttring. I praxis torde

man söka fastställa hur stor del av det ursprungliga ingångsvärdet som kan anses belöpa på den avyttrade fastighetsdelen. Denna fördelning av ursprungliga ingångsvärdet sker med ledning av värdenivån vid förvärvstillfället. Skillnaden mellan ingångsvärdet för hela fastigheten och ingångsvärdet för fastighetsdelen utgör ingångsvärde vid den slutliga avyttringen. Kan ingångsvärdet för den i det nyss nämnda exemplet sålda fastighetsdelen uppskattas till 24 000 kr. blir alltså ingångsvärdet för återstoden av fastigheten 76 000 kr.

Har en fastighet avyttrats genom marköverföring skall som skattepliktig realisationsvinst upptas så stor del av realisationsvinsten som belöper på vad den skattskyldige erhållit i vederlag i pengar. Har den skattskyldige i samband med fastighetsreglering avyttrat mark för t. ex. 40 000 kr., varav i kontanter 10 000 kr., skall således en fjärdedel av vinsten räknas som skattepliktig inkomst. Realisationsvinsten uppskattas därvid i princip på samma sätt som vid en vanlig försäljning, vilket bl. a. innebär att ingångsvärdet skall beräknas med utgångspunkt i värdenivån vid förvärvstillfället. Enligt en uttrycklig föreskrift i punkt 4 av anvisningarna till 35 § KL skall – vid senare avyttring av återstående fastighetsinnehav – fastighetens ingångsvärde minskas med så stor del av ingångsvärdet för den genom marköverföring avstådda marken som ersättningen i pengar utgör av det totala vederlaget för marken. Kan ingångsvärdet för den i exemplet överförda marken beräknas till 24 000 kr., skall ingångsvärdet för återstoden av fastigheten således reduceras med en fjärdedel av detta belopp, dvs. med 6 000 kr.

Vid markupplåtelse anses så stor del av fastigheten avyttrad som ersättningsbeloppet utgör av fastighetens hela värde omedelbart före upplåtelsen. Uppgår ersättningsbeloppet till 40 000 kr. och är hela fastighetens värde vid upplåtelsestillfället 200 000 kr., anses således en femtedel av fastigheten avyttrad. Vid vinstberäkningen på grund av upplåtelsen får som ingångsvärde på den upplåtna marken upptas en femtedel av den ursprungliga köpeskillingen. Förvärvades fastigheten för 100 000 kr. blir ingångsvärdet för den upplåtna marken alltså 20 000 kr. Vid en framtida försäljning av hela fastigheten torde ursprungliga ingångsvärdet minskas med den del av ingångsvärdet som utnyttjats vid markupplåtelsen. I det valda exemplet blir fastighetens ingångsvärde vid den slutgiltiga avyttringen således 80 000 kr.

Om ingångsvärdet på det återstående fastighetsinnehavet beräknas med ledning av ett efter delavyttringen, markupplåtelsen eller marköverföringen åsatt taxeringsvärde, skall någon reduktion av detta värde inte äga rum.

3.2.2 *Kommittén*

Delavyttring av fastighet

Kommittén uttalar att det givetvis är principiellt riktigt att fördela ingångsvärdet för en avyttrad fastighetsdel med utgångspunkt i värdenivån

vid förvärvstillfället. Denna metod sägs dock medföra stora svårigheter, framför allt vid uppdelning av ingångsvärdet på mark resp. byggnader. Kommittén har inte funnit det möjligt att utforma en schablon eller ge anvisningar om hur proportionering skall utföras enligt värdenivån vid förvärvet. Huvudsakligen av praktiska skäl föreslår kommittén därför att möjlighet lämnas till proportionering med utgångspunkt i värdenivån vid tiden för avyttringen. Förslaget överensstämmer med vad som f. n. gäller i upplåtelsefallen.

Kommittén framhåller att tidpunkten för anskaffningen, fastighetens belägenhet och verksamhetens inriktning inte innebär några problem om proportionering sker med ledning av värdenivån vid försäljningstillfället. Med det aktuella försäljningsbeloppet som en känd faktor gäller det endast att beräkna fastighetens hela värde vid försäljningstillfället. Så stor del av fastighetens totala anskaffningskostnad skall således avräknas vid realisationsvinstberäkningen som försäljningsbeloppet utgör av fastighetens hela värde vid tidpunkten för försäljningen.

Vid beräkning av den totala anskaffningskostnaden måste, påpekar kommittén vidare, hänsyn givetvis tas till förhållandena på hela fastigheten under innehavstiden. Man får således inte utgå enbart från den del av fastigheten som direkt berörs av försäljningen. En konsekvens av detta blir enligt kommittén att man vid vinstberäkningen skall ta med förändringar i eventuellt byggnadsbestånd även om upplåtelsen eller delförsäljningen inte omfattar någon byggnad. Om 3 000-kronorstillägg skall få åtnjutas vid försäljningen beror på om någon bostadsbyggnad finns på den försålda fastighetsdelen eller – såvitt gäller jordbrukare – om dessa i enlighet med kommitténs förslag väljer att utnyttja de 3 000-kronorstillägg, som belöper på den behållna delen. Någon proportionering av 3 000-kronorstilläggen på försåld och behållna del skall däremot inte komma i fråga.

Kommittén anför att den föreslagna metoden förefaller lämplig i de fall delförsäljning avser den helt övervägande delen av taxeringsenheten. Om en försäljning avser en relativt liten del av en stor taxeringsenhet bör man enligt kommittén inte uppställa regler som obligatoriskt kräver en fullständig utredning om förbättringskostnader och värdeminskningssavdrag beträffande hela fastigheten. Kommittén föreslår därför att det skall stå den skattskyldige fritt att vid försäljningen grunda realisationsvinstberäkningen på värdereaktionen vid förvärvstidpunkten eller vid försäljningstillfället.

Väljer den skattskyldige att beräkna vinsten med utgångspunkt i värdet vid förvärvstillfället kan det, såvitt gäller försäljningar som avser en obetydlig del av taxeringsenheten, enligt kommittén vara lämpligt att införa en schablonregel för beräkningen av anskaffningskostnaden för den sålda delen. Denna schablonmässiga anskaffningskostnad anser kommittén kunna sättas till 1 kr. per kvadratmeter. Schablonregeln föreslås få tillämpas om den försålda delen avser en eller ett fåtal tomter avsedda att bebyggas med bostadshus och köpeskillingen är mindre än 10 % av det för taxeringsenheten

gällande taxeringsvärdet vid försäljningstillfället.

Kommittén diskuterar ingående olika metoder för beräkning av hela fastighetens värde vid försäljningstillfället. Enligt kommittén bör man vid beräkning av detta värde i regel kunna utgå från fastighetens vid försäljningstillfället gällande taxeringsvärde. Detta taxeringsvärde minskas med belopp motsvarande den inverkan upplåtelsen eller delförsäljningen kan antas ha på taxeringsvärdet enligt de principer som tillämpats vid senaste allmänna fastighetstaxering. Det sålunda reducerade taxeringsvärdet multipliceras därefter med dels 133 %, dels omräkningstal baserat på konsumentindex. Slutligen tilläggs ersättnings- resp. försäljningsbeloppet.

Kommittén har inte ansett det nödvändigt att införa denna schablonregel i KL. Kommittén påpekar också att regeln är att anse som en hjälpregel som kan frångås om det är uppenbart att fastighetens saluvärde avviker från det värde som erhålls med tillämpning av schablonregeln.

Marköverföring

Även vid marköverföringar enligt fastighetsbildningslagen synes enligt kommitténs uppfattning den skattskyldige kunna beräkna anskaffningskostnaden på avyttrad mark på grundval antingen av värdenivån vid avyttringstillfället eller värdenivån vid förvärvstillfället. Däremot torde den av kommittén föreslagna schablonregeln för fastställande av anskaffningskostnaden – 1 kr. per kvadratmeter för tomtmark avsedd att bebyggas med bostadshus – inte vara tillämplig vid marköverföring. Anledningen härtill är att marköverföring genom fastighetsreglering inte torde bli aktuellt om den avyttrade marken skall användas för bostadsändamål.

Den av kommittén anvisade metoden för uppskattning av hela fastighetens värde vid avyttringstillfället synes kunna begagnas även vid marköverföringar. Kommittén föreslår inte någon ändring av regeln att skattefrihet föreligger om det sammanlagda ersättningsbeloppet under ett år understiger 5 000 kr.

Markupplåtelse mot engångsersättning

Kommittén torde inte ha avsett någon ändring av beräkningen av anskaffningskostnaden för mark som upplåtits på obegränsad tid mot engångsersättning. Liksom hittills torde således enligt kommittén anskaffningskostnaden i dessa fall beräknas på grundval av fastighetens värde vid upplåtelsestillfället. Den föreslagna schablonen – anskaffningskostnad 1 kr. per kvadratmeter – torde inte heller vara avsedd att få tillämpas vid markupplåtelse.

Vid vinstberäkningen får den skattskyldige från sammanlagda beloppet av engångsersättningen under beskattningsåret f. n. åtnjuta ett schablon-

mässigt avdrag om högst 2 000 kr. Kommittén föreslår inte någon ändring på denna punkt.

Konsumering av ingångsvärde

Enligt kommittén bör lagtexten innehålla en allmän föreskrift om att alla delförsäljningar och markupplåtelser från en fastighet skall påverka omkostnadsavdragets storlek vid en slutlig avyttring av fastigheten. Vad gäller tillvägagångssättet vid denna justering av omkostnadsavdraget skiljer kommittén till en början mellan å ena sidan sådana delförsäljningar och upplåtelser, där eventuell vinst varit skattepliktig enligt nu gällande eller äldre bestämmelser, och å andra sidan sådana delförsäljningar och upplåtelser, där eventuell vinst varit skattefri – vare sig skattefriheten berott på att fastigheten innehafts mer än tio år eller på att särskilt undantag från skatteplikt varit stadgat för transaktionen i fråga.

I det första fallet skall realisationsvinstberäkning normalt ha gjorts och utredning föreligga om huru mycket av fastighetens totala kostnader som tagits i anspråk i anledning av delförsäljningen eller upplåtelsen. Enligt kommittén bör man kunna utgå från att endast så mycket av fastighetens totala anskaffningskostnad har konsumerats som motsvarar det lägsta av försäljnings- eller ersättningsbeloppet och framräknad andel av totalkostnaden.

Konsumerad del av fastighetens totala kostnader kan, anför kommittén, beräknas på enahanda sätt även när fullständig utredning inte lämnats därför att redan en överslagsberäkning visat att ingen vinst uppkommit. Anskaffningskostnaden skall då minskas med ett belopp som motsvarar erhållen ersättning. Har avdrag gjorts enligt schablonmetod, skall anskaffningskostnaden enligt kommittén minskas med det lägsta av ersättningsbeloppet eller schablonavdraget.

Om eventuell vinst varit skattefri har någon realisationsvinstberäkning inte utförts och det är enligt kommittén inte möjligt att göra en sådan beräkning i efterhand. Är ingångsvärdet ett taxeringsvärde, t. ex. det som åsatts vid 1952 års allmänna fastighetstaxering, gäller det att reducera detta värde med hänsyn till den värdenedgång som förorsakats av de skattefria försäljningarna och upplåtelseerna. Reduceringen bör enligt kommittén göras efter de grunder som gällde vid fastighetstaxeringen i fråga.

Har värdenedgången inträffat under åren 1952–1955 och föranlett omtaxering vid särskild fastighetstaxering något av åren 1953–1956 föreslås det taxeringsvärde, som åsatts vid den särskilda fastighetstaxeringen, böra ersätta det vid 1952 års allmänna fastighetstaxering åsatta taxeringsvärdet som ingångsvärde. Samma värderingsnormer skall tillämpas vid särskild fastighetstaxering som vid den närmaste föregående allmänna fastighetstaxeringen. Om värdenedgången inträffat senare eller omtaxering vid särskild fastighetstaxering inte har skett måste i princip en omtaxering göras i samband med realisationsvinstutredningen.

Om fastigheten anskaffats efter den 31 december 1951 och den faktiska anskaffningskostnaden sålunda utgör ingångsvärde, får man enligt kommittén använda det vid värdenedgången gällande taxeringsvärdet och reducera detta på förut angivet sätt. Genom proportionering kan man därefter få fram hur mycket anskaffningskostnaden skall reduceras med anledning av värdenedgången. Den faktiska anskaffningskostnaden föreslås alltså böra reduceras procentuellt lika mycket som taxeringsvärdet nedgått eller vid senare företagens omtaxering kan anses ha bort nedgå.

Kommittén anför att beräkningen av den del av det ursprungliga ingångsvärde som kan anses konsumerat på grund av en delavyttring, markuppåtelse e. d. ofta måste göras lång tid efter det att avyttringen eller uppåtelsen skett. Med hänsyn till att utredningen är så pass komplicerad har kommittén funnit det nödvändigt att – som en alternativ regel – föreslå att konsumerad del av fastighetens totalkostnad får, utan särskild utredning, upptas till 50 % av erhållen ersättning. Den återstående anskaffningskostnaden skall dock inte beräknas lägre än noll.

3.2.3 Remissyttrandena

Delavyttring av fastighet

Kommitténs förslag att en fastighetsägare, som avyttrar en del av sin fastighet, skall få beräkna anskaffningskostnaden med ledning av antingen värdenivån vid avyttringstillfället eller värdenivån vid förvärvstillfället tillstyrks av bl. a. *RSV, länsstyrelsen i Värmlands län, Lantbrukarnas skattedelegation* och *Näringslivets skattedelegation. Länsstyrelsen i Kristianstads län* anser däremot att den faktiska anskaffningskostnaden för den avyttrade fastighetsdelen alltid bör ligga till grund för vinstberäkningen. Om anskaffningskostnaden fastställs efter värdenivån vid avyttringstillfället föranleder delavyttringen, anför länsstyrelsen, ofta ingen skatt. Genom att utnyttja taxeringsvärdet som ingångsvärde kan fastighetsägaren enligt länsstyrelsen också undgå beskattning när han senare säljer återstoden av fastigheten. *Länsstyrelsen i Västerbottens län* anser att nuvarande regler inte bör ändras förrän ytterligare försök gjorts att åstadkomma enkla och klara bestämmelser.

RSV, Sveriges föreningsbankers förbund och *Lantbrukarnas skattedelegation* anför att den föreslagna schablonregeln vid försäljning av tomter avsedda att bebyggas med bostadshus fått ett alltför snävt tillämpningsområde. Det föreslås att ingångsvärdet skall kunna överstiga 1 kr. per kvadratmeter och att villkoret att köpeskillingen måste vara mindre än 10 % av fastighetens taxeringsvärde mildras. Önskemål framställs också om att schablonregeln skall få användas vid avyttring av mark som är avsedd för t. ex. industriellt ändamål.

Marköverföringar

Vad kommittén anfört angående marköverföringar enligt fastighetsbildningslagen har inte föranlett några egentliga invändningar från remissinstansernas sida. *Göta hovrätt* och *statens lantmäteriverk* anför emellertid att gränsen för skatteplikt bör höjas från 5 000 kr. till 10 000 kr. samt att det bör klarläggas i vad mån ersättningar vid fastighetsklyvning enligt 11 kap. fastighetsbildningslagen bör medföra realisationsvinstbeskattning.

Markupplåtelse mot engångsersättning

Länsstyrelsen i Örebro län och *Lantbrukarnas skattedelegation* efterlyser en inventering av olika engångsersättningar som en fastighetsägare kan erhålla vid upplåtelse av mark på obegränsad tid eller på grund av att bestående skada tillfogas fastigheten. Enligt skattedelegationen är det otillfredsställande att de skattskyldiga måste sväva i ovisshet om beskattningskonsekvenserna på detta område.

Konsumering av ingångsvärde

Endast ett fåtal remissinstanser har berört kommitténs förslag om hur en delavyttring skall påverka vinstberäkningen när återstoden av fastigheten sedermera avyttras. *Lantbrukarnas skattedelegation* anför att det kan finnas skäl att upprätta en särskild liggare där de erforderliga uppgifterna finns bevarade. Beträffande den av utredningen föreslagna schablonregeln, nämligen att ingångsvärde på försäld fastighetsdel skall anses motsvara hälften av erhållen ersättning, anför delegationen att regeln enligt lagtextförslaget får användas endast om utredning inte kan förebringas om den andel av ingångsvärdet som belöpt på delförsäljningen. Enligt delegationen är det oklart om regeln är tillämplig både i fall då försäljningen varit skattepliktigt och i de skattefria fallen. Ett klarläggande är enligt delegationen behövligt.

3.3 Uppskovsbestämmelser m. m.

3.3.1 Nuvarande regler

Allmänna bestämmelser

Enligt en särskild förordning (1968:276) medges uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst. Bestämmelserna, som enbart avser realisationsvinst vid avyttring av fastighet, innebär i huvudsak följande.

Uppskovsmöjligheten tar sikte på vissa fall där det är fråga om ett mer eller mindre tvångsmässigt övertagande av eller förfogande över den skattskyldiges fastighet. Uppskovets syfte är att ge den skattskyldige möjlighet

att inom viss tid anskaffa en fastighet av jämförlig art. Som förutsättning för uppskov gäller således att den skattskyldige avser att före utgången av tredje kalenderåret efter det år, då realisationsvinsten uppgetts eller bort uppges till beskattning i den skattskyldiges självdeklaration, förvärva fastighet (ersättningsfastighet) som är jämförlig med den fastighet till vilken realisationsvinsten hänför sig. Uppskov kan även erhållas för den vinst, som belöper på byggnad, om den skattskyldige avser att inom samma tid utföra ny-, till- eller ombyggnad på mark, som han äger eller förfogar över för att därigenom erhålla en byggnad jämförlig med den, som funnits på den avyttrade fastigheten. Uppskov med beskattningen kan erhållas även i det fall ersättningsfastigheten anskaffats redan innan försäljningen skedde.

Möjligheten att få uppskov med realisationsvinstbeskattningen står till buds när fråga är om realisationsvinst vid expropriation och liknande tvångsförsäljning av fastighet, arronderingsförsäljning – dvs. fastighetsförsäljning som utgör led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering – försäljning till staten på grund av flygbuller eller marköverföring enligt det utvidgade ägoutbytesinstitutet. Uppskovsmöjligheten omfattar också realisationsvinst som hänför sig till engångsersättning för upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet på obegränsad tid. Detsamma gäller när engångsersättningen avser inskränkning i förfoganderätten till fastighet enligt naturvårdslagen eller motsvarande inskränkningar enligt andra författningar. Däremot har uppskofsregler inte ansetts behövliga för t. ex. villaägare, som måste sälja villan på grund av flyttning från orten och som skaffar ny villa på den nya orten. I motioner i riksdagen har emellertid hemställts att uppskofsreglerna skall utvidgas till att avse vinst vid försäljning av egnahemsfastighet, när försäljning är föranledd av ändrade förhållanden på arbetsmarknaden eller på grund av sjukdom eller liknande och där ägaren måste anskaffa likvärdig bostad på annan ort.

Som förutsättning för att uppskov skall kunna erhållas gäller generellt att den skattepliktiga realisationsvinsten skall ha uppgått till minst 3 000 kr. Uppskov har nämligen av praktiska skäl inte ansetts böra komma i fråga om realisationsvinsten är förhållandevis liten.

I fråga om de föreskrifter som sammanhänger med beslutsförfarandet kan nämnas följande.

Uppskovsfrågan skall handläggas av länsskatterätten i det län där den fastighet, till vilken realisationsvinsten hänför sig, är belägen. Uppskovsansökningen skall vara inkommen till skatterättens kansli före utgången av året efter det år under vilken realisationsvinsten uppkommit.

I allmänhet har den skattskyldige inte hunnit göra ersättningsanskaffningen, när uppskovsfrågan först blir aktuell. Medges uppskov i detta läge, får beslutet därom betraktas såsom ett preliminärt beslut, som innebär att realisationsvinstbeskattningen får anstå tills vidare i avvaktan på att ersättningsanskaffning gjorts inom den föreskrivna treårsperioden. Men som förutsättning för ett sådant preliminärt beslut före ersättningsanskaffningen

gäller att den skattskyldige skall ha ställt garanti av bank eller, efter länsstyrelsens medgivande, av annan kreditinrättning för den beräknade realisationsvinstskatt som hänför sig till den gamla fastigheten. Skatten beräknas därvid schablonmässigt till 50 % av den vid taxeringen till statlig inkomstskatt skattepliktiga realisationsvinsten. Bankgarantin avser att skydda det allmänna för förlust i fall då de medel, som ställts till den skattskyldiges förfogande genom uppskovet, inte används till avsett ändamål. Bestämmelserna om bankgarantin är av samma slag som de motsvarande bestämmelser som finns i förordningarna angående fartygsfonder och återanskaffningsfonder.

Om den skattskyldige inte före utgången av det tredje kalenderåret efter det år då realisationsvinsten uppkommit förvärvat någon ersättningsfastighet, får han inte längre åtnjuta uppskov. Realisationsvinsten skall då upptas till beskattning på samma sätt som vid eftertaxering för det år då skattskyldighet för realisationsvinsten uppkom. Det bör påpekas, att de särskilda förutsättningar som taxeringslagen (1956:623) uppställer för eftertaxering inte gäller här. Däremot skall som vid eftertaxering tillämpas de skattesatser som följer av bestämmelserna i 63 § KL och 13 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Har den skattskyldige inom den föreskrivna tiden anskaffat ny fastighet blir frågan om uppskov skall få åtnjutas även i fortsättningen beroende av i vad mån realisationsvinsten behövt användas för ersättningsanskaffningen eller inte.

Om den ersättning till vilken realisationsvinsten hänför sig, efter avdrag för försäljningsomkostnader eller liknande kostnader, motsvarat eller understigit vad han betalat för den nya fastigheten, får det fortsatta uppskovet avse hela beloppet av den skattepliktiga realisationsvinsten. Detta betyder att frågan om vinstens beskattande inte aktualiseras förrän i samband med en avyttring av ersättningsfastigheten. Skatteanspråket realiseras då genom att den icke beskattade realisationsvinstens belopp skall avräknas från det ingångsvärde som enligt realisationsvinstreglerna gäller för ersättningsfastigheten. Därigenom kommer den gamla realisationsvinsten att automatiskt tas fram till beskattning i samband med ersättningsfastighetens avyttring.

Skulle den ersättning, efter avdrag för omkostnader, som den skattskyldige fått vid den transaktion som gett upphov till realisationsvinsten, i stället överstiga vad han betalar för den nya fastigheten, gäller däremot att uppskov med beskattningen inte längre får åtnjutas för den del av realisationsvinsten som motsvarar det överskjutande beloppet. Denna del av realisationsvinsten skall upptas till beskattning på samma sätt som vid eftertaxering för det år då vinsten uppkom. För eventuellt resterande del av realisationsvinsten har den skattskyldige rätt till fortsatt uppskov.

Uppskovsfrågan bör tas upp till slutligt avgörande så snart ersättningsanskaffningen skett. Detta kan ske på taxeringsmyndigheternas initiativ. Det åligger likväl skattskyldig som fått uppskov att, när anskaffningen skett,

utan dröjsmål anmäla detta för länskatteäkten.

När uppskov erhållits och fråga uppkommer om beskattning av realisationsvinst resp. beräkning av realisationsförlust på grund av avyttring av ersättningsfastigheten, skall innehavstiden för ersättningsfastigheten beräknas som om avyttringen avsett den tidigare innehavda fastigheten. då det gäller att bestämma den vinstprocent – 75 % eller 100 % – som skall beskattas. Däremot får den skattskyldige inte vid denna senare realisationsvinstberäkning på nytt tillgodoräkna sig den indexuppräknning eller de 3 000-kronorstillägg som ingått i den realisationsvinst som på grund av uppskovsreglerna avräknats från ersättningsfastighetens ingångsvärde. Men om den tidigare uppkomna realisationsvinst som föranlett uppskovet avsett endast en del av fastighetsinnehavet, skall realisationsvinstberäkningen i vad den avser den återstående delen ske med utgångspunkt i det ingångsvärde som är kvar för fastigheten efter den första försäljningen. En liknande del-försäljning föreligger t. ex. när en person mot engångsersättning upplåter nyttjanderätt på obegränsad tid till sin fastighet eller när han mot sådan ersättning underkastat sig inskränkning i förfoganderätten till sin fastighet enligt naturvårdslagen och senare avyttrar fastigheten.

I en särskild tillämpningskungörelse (1968:477) föreskrivs att beslut om uppskov med realisationsvinstbeskattning skall antecknas i särskild liggare. Anteckningen kan då tjäna till ledning för den eftertaxering resp. den avräkning från den nya fastighetens ingångsvärde som i förekommande fall skall ske. Vidare skall underrättelse om uppskovsbeslutet där så behövs sändas till länsstyrelsen i det län där ersättningsfastigheten är belägen.

Avsättning till återanskaffningsfond

En annan möjlighet till uppskov med beskattningen av realisationsvinst vid avyttring av fastighet står i vissa fall rörelseidkare till buds. Enligt förordningen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet kan nämligen rörelseidkare, som avyttrat fastighet, få avdrag vid beräkningen av nettointäkt av rörelse för belopp som avsätts till en sådan fond. För att avsättningen skall vara avdragsgill fordras bl. a. att fastigheten använts i rörelsen och att den skattskyldige har för avsikt att anskaffa annan fastighet för användning i rörelsen. Vidare krävs att den skattskyldige företer en av bank eller annan kreditinrättning utfärdad garantiförbindelse motsvarande halva fondavsättningen. Avdraget är maximerat till beloppet för den vid taxering till statlig inkomstskatt skattepliktiga realisationsvinsten som belöper på den del av fastigheten som använts i rörelsen. Fonden skall tas i anspråk senast under det beskattningsår, för vilket taxering sker under tredje taxeringsåret efter det, då avdrag för avsättningen medgavs. Denna tidsfrist kan förlängas med högst tre år. Om de avsatta medlen inte har tagits i anspråk på föreskrivet sätt skall rörelseidkaren ta upp motsvarande belopp som intäkt av rörelse.

3.3.2 Kommittén

Allmänna bestämmelser

Av redogörelsen för nu gällande regler framgår att det inte föreligger någon allmän rätt till uppskov med realisationsvinstbeskattningen vid försäljning av egna hem och liknande fastigheter. Uppskov kan medges endast om fastigheten tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande. Anledningen härtill torde vara att realisationsvinstreglerna utformats så att normala vinster vid försäljning av bl. a. villor och jordbruk skall bli skattefria.

Kommittén framhåller att det givetvis förekommer att en sådan försäljning ger upphov till skattepliktig realisationsvinst. Detta kan bero t. ex. på att den skattskyldige själv byggt villan eller lagt ned eget arbete på förbättring och ombyggnad. När det gäller en jordbruksfastighet kan anledningen vara att fastigheten ökat avsevärt i värde på grund av jordbrukarens personliga insatser för att förbättra jordbruket. Kommittén anför att det i dessa fall kan vara befogat att lämna möjlighet till uppskov med beskattningen om säljaren avser att anskaffa ersättningsfastighet. Det är också enligt kommittén möjligt att realisationsvinstbeskattning vid fastighetsförsäljningar kan bli mera vanligt förekommande om 3 000-kronorstillägget förlorar i betydelse på grund av penningvärdetförändringen och någon uppjustering av tillägget inte sker.

Kommittén föreslår mot denna bakgrund en väsentlig utvidgning av rätten till uppskov med realisationsvinstbeskattningen i de fall då den skattskyldige avser att förvärva en ersättningsfastighet. I fråga om schablontaxerad villafastighet föreslås att uppskov med realisationsvinstbeskattningen skall kunna medges om säljaren vid försäljningen varit mantalsskriven på fastigheten och den skattepliktiga realisationsvinsten överstiger 10 % av köpeskillingen med avdrag för försäljningskostnader. Som förutsättning för uppskov bör enligt kommittén alltså gälla dels att försäljningen avser den skattskyldiges bostad, dels att vinsten är av sådan storleksordning att beskattningen kan befaras förhindra eller försvåra anskaffningen av en likvärdig fastighet. Ersättningsfastigheten, vilken i princip skall anskaffas inom treårsfristen, föreslås också skola vara en schablontaxerad villa och vara avsedd att bli den skattskyldiges permanenta bostad. För att uppskov skall medges fordras således att den skattskyldige skall mantalsskrivas på ersättningsfastigheten.

När det gäller jordbruksfastighet bör enligt kommittén möjligheten till uppskov med realisationsvinstbeskattningen inte begränsas till enbart försäljning av den fastighet, på vilken säljaren är mantalsskriven. Dels bör uppskovet kunna omfatta vinst vid försäljning av del av sådan fastighet, dels också vinst vid försäljning av fastighet, som sambrukats med den där säljaren är mantalsskriven. Kommittén anför att uppskov också bör kunna medges i det fallet att den skattskyldige säljer såväl den fastighet, där han

är mantalsskriven, som en annan fastighet. Uppskov bör dock i detta fall medges endast om fastigheterna varit i sambruk. Säljer jordbrukaren den fastighet på vilken han varit mantalsskriven, bör dock för uppskov krävas att han blir mantalsskriven även på ersättningsfastigheten. Om försäljningen avser del av den fastighet, där säljaren är mantalsskriven, eller försäljningen avser fastighet, som varit i sambruk med den, där säljaren är mantalsskriven, skall enligt kommittén, ersättningsfastigheten kunna sambrukas med den kvarvarande. Som allmän regel för uppskovet skall även här gälla att den skattepliktiga realisationsvinsten överstiger 10 % av köpeskillingen med avdrag för försäljningskostnader.

Enligt kommittén kan det finnas skäl att medge förlängning av den i uppskovsförordningen stadgade tiden för anskaffning av ersättningsfastighet när tillgången på ersättningsfastigheter är begränsad. Kommittén föreslår därför att – om den skattskyldige visar att svårigheter föreligger att anskaffa ersättningsfastighet inom tre år – regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer får förlänga denna tidsfrist med ytterligare högst tre år.

Enligt 4 § fjärde stycket uppskovsförordningen minskas ingångsvärdet för ersättningsfastighet med den skattepliktiga realisationsvinsten. Uppgår realisationsvinsten till 20 000 kr., varav 75 % eller 15 000 kr. skall beskattas, skall – såvida uppskov får åtnjutas med hela den skattepliktiga vinsten – såsom ingångsvärde på ersättningsfastigheten upptas skillnaden mellan den faktiskt erlagda köpeskillingen och 15 000 kr.

Kommittén anser att denna regel bör ändras. Enligt kommittén bör således vid beräkning av realisationsvinst på grund av avyttring av ersättningsfastighet ingångsvärdet uppräknas på vanligt sätt, dvs. normalt med ledning av den faktiskt erlagda köpeskillingen. Det medgivna uppskovet bör beaktas på det sättet att omkostnadsbeloppet minskas med belopp motsvarande hela realisationsvinsten vid den första avyttringen. Detta innebär att den vinst, som uppkommer vid försäljning av ersättningsfastigheten, kommer att ökas med den vinst, som framräknades när den tidigare fastigheten avyttrades, dvs. den vinst i kronor räknat för vilken uppskov erhållits. Man skall således enligt kommittén inte ta någon hänsyn till att penningvärdet kan ha förändrats mellan de båda försäljningarna och att skatten på den uppskjutna vinsten kommer att betalas i ett annat penningvärde. Beskattningen av den uppskjutna vinsten uteblir givetvis om de avdragsgilla kostnaderna vid beräkningen av vinst vid försäljningen av ersättningsfastigheten överstiger försäljningssumman inkl. den tidigare vinsten.

Avsättning till återanskaffningsfond

Bestämmelserna om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet är tillämpliga om en rörelseidkare, som avyttrat en fastighet visst beskattningsår, under samma år eller under något av de därpå följande tre beskattningsåren anskaffar en ersättningsfastighet.

Kommittén föreslår att möjligheten att utnyttja återanskaffningsfond utvidgas till att gälla även när ersättningsfastighet anskaffats eller uppförts redan före det beskattningsår, då fastighet avyttrats. Härigenom erhålls överensstämmelse med vad som gäller enligt förordningen om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst. Uppskov med beskattningen bör enligt kommittén få meddelas även när ersättningsfastighet förvärvats eller byggnad uppförts innan avyttringen ägt rum.

3.3.3 Remissyttrandena

Allmänna bestämmelser

Kommitténs förslag om ökade möjligheter till uppskov med realisationsvinstbeskattningen vid försäljning av egna hem och jordbruksfastigheter tillstyrks av bl. a. *RSV, länsstyrelsen i Stockholms län* och *SACO/SR, Lantbrukarnas skattedelegation, Näringslivets skattedelegation, Sveriges jordägareförbund* och *Sveriges villaägareförbund* är också positivt inställda till förslaget men anser det motiverat att ytterligare utvidga rätten till uppskov. Sveriges villaägareförbund anser t. ex. att uppskov bör kunna medges även vid försäljning av fritidshus eftersom dessa ofta måste ersättas vid byte av den stadigvarande bostaden. Enligt *länsstyrelsen i Kristianstads län* bör som villkor för uppskov inte uppställas krav på att den skattskyldige faktiskt varit mantalsskriven på den avyttrade fastigheten. Uppskov föreslås böra medges om den skattskyldige rätteligen borde ha varit mantalsskriven på denna fastighet och om han avser att bosätta sig på ersättningsfastigheten.

Länsstyrelsen i Örebro län föreslår – med hänvisning till bl. a. kontrollproblemen – att uppskov inte bör medges vid frivilliga avyttringar. Såvitt gäller jordbruksfastigheter bör enligt länsstyrelsen uppskov vidare inte medges vid s. k. regleringsköp, dvs. köp som endast på grund av ägarmedgivande enligt 5 kap. 18 § fastighetsbildningslagen får karaktär av en fastighetsreglering i stället för en vanlig försäljning. *Länsstyrelsen i Västerbottens län* avstyrker kommitténs förslag om utvidgning av uppskovsmöjligheterna och åberopar därvid att realisationsvinstreglerna är så utformade att normala vinster inte träffas av beskattning.

Återanskaffningsfond

De av kommittén föreslagna ökade möjligheterna att utnyttja återanskaffningsfond har inte föranlett några invändningar vid remissbehandlingen.

3.4. Avyttring av skogsfastighet

3.4.1 Nuvarande regler

Såsom intäkt av skogsbruk betraktas i princip inte endast skogsuttag,

som ägaren gör medan han äger fastigheten, utan även vad han kan anses få ut av skogen när han avyttrar fastigheten med därå växande skog. Tidigare gällde normalt att den del av köpeskillingen för skogsfastigheten som belöpte på växande skog skulle tas upp som intäkt av skogsbruk. Avdrag fick åtnjutas med belopp svarande mot det skattemässiga restvärdet på skogen (den s. k. värdeметoden) eller med den del av vederlaget för skogen som kunde anses belöpa på det för ägaren gällande virkesförrådet (förrådsметoden). Sedan den i tiden obegränsade realisationsvinstbeskattningen införts är emellertid dessa grundläggande regler för skogsbeskattningen giltiga endast i begränsad omfattning. F. n. gäller följande.

Uppkommer realisationsvinst vid försäljning av skogsfastighet sker ingen beskattning i förvärvskällan jordbruksfastighet om hela realisationsvinsten är skattepliktig. Är vinsten skattepliktig endast till viss del – något som alltid är fallet när fastigheten innehafts i minst två år – kan beskattning i förvärvskällan jordbruksfastighet äga rum för avyttring av växande skog. Den skogsinkomst som i så fall skall beskattas får emellertid tillsammans med den skattepliktiga delen av realisationsvinsten inte överstiga hela realisationsvinsten.

Om realisationsvinst inte uppkommer vid avyttring av en skogsfastighet har i praxis någon skogsbeskattning inte ansetts kunna äga rum.

3.4.2 *Kommittén*

Kommittén anför att 1967 års omläggning av realisationsvinstbeskattningen väsentligt begränsat utrymmet för beskattning av intäkt av skogsbruk vid försäljning av fastighet. Anledningen härtill är enligt kommittén bl. a. att indexuppräknig och fasta tillägg medför att realisationsvinsten ofta blir låg och att realisationsvinstens storlek utgör ett absolut tak för den sammanlagda beskattning som kan inträda på grund av avyttring av en skogsfastighet. Kommittén ifrågasätter om detta varit lagstiftarens mening.

Kommittén framhåller att den inkomst, som erhålls vid avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken, utgör avkastning av fastigheten. Enligt kommitténs uppfattning synes det knappast finnas skäl att undanta sådan avkastning från beskattning. Kommittén föreslår därför att inkomst genom avyttring av skog i samband med avyttring av fastighet beskattas i dess helhet som inkomst av jordbruksfastighet. Skattepliktig realisationsvinst skall anses ha uppkommit endast till den del sådan vinst överstiger inkomsten av skogsbruk.

Kommittén konstaterar avslutningsvis att förslaget får anses som ett provisorium i avvaktan på de ändrade regler i fråga om skogsbeskattningen som kan komma att framläggas.

3.4.3 Remissyttrandena

Den av kommittén föreslagna omläggningen av beskattningen vid försäljning av skog tillsammans med marken har fått ett ganska negativt mottagande. Ett stort antal remissinstanser, däribland *lantbruksstyrelsen*, *statens lantmäteriverk*, *länsstyrelsen i Örebro län*, *Sveriges föreningsbankers förbund*, *Lantbrukarnas skattedelegation*, *Skånes handelskammare*, *Näringslivets skattedelegation*, *Sveriges advokatsamfund*, *Sveriges jordägareförbund* och *Sveriges skogsägareföreningars riksförbund* anför att det är olämpligt att införa nya regler för skogsbeskattningen innan hela detta regelkomplex blivit föremål för en genomgripande översyn.

4 Avyttring av aktier o. d.

4.1 Allmänna regler för vinstberäkningen

4.1.1 Nuvarande regler

Inledning

Vid beskattning av realisationsvinst på grund av avyttring av aktier görs inte någon skillnad mellan börsnoterade och andra aktier. De regler som gäller för aktier tillämpas även på andelar i aktiefonder, fondandelar (delbevis) och teckningsrätter till aktier samt andelar i ekonomiska föreningar och i handelsbolag. Om en fordringsrätt i praktiken fungerar som en omsättningsbar värdehandling och i övrigt är jämförlig med aktier skall den behandlas på samma sätt, t. ex. i vissa fall s. k. *participating debentures*. Där emot har aktier eller andelar i sådana bostadsaktiebolag och bostadsföreningar som avses i 24 § 3 mom. KL, s. k. äkta bostadsföretag, uttryckligen undantagits från aktievinstbeskattningen. Beträffande sistnämnda aktier och andelar gäller i stället bestämmelserna i 35 § 4 mom. KL om beskattning vid avyttring av annan lös egendom än aktier o. d.

Vad som i det följande sägs om "aktier" gäller, om inte annat framgår av sammanhanget, även övriga tillgångar som omfattas av reglerna för aktievinstbeskattningen.

För beskattningsresultatet har både anskaffningskostnaden och den tid under vilken den skattskyldige innehaft aktien betydelse. Har han förvärvat aktien genom arv, testamente, gåva eller annat benefikt fång skall vid beräkning av anskaffningskostnad och innehavstid anses som om aktierna förvärvats genom det köp, byte eller därmed jämförliga onerösa fång som skett närmast dessförinnan.

Har skattskyldig flera aktier av samma slag, som förvärvats vid olika tidpunkter eller för olika anskaffningskostnad, får han vid avyttring av en del av detta aktieinnehav själv avgöra vilka aktier som skall anses avyttrade. Detta gäller även om de avyttrade aktierna i det enskilda fallet kan iden-

tifieras så att man kan konstatera när och hur de förvärvats. Aktier, som erhållits genom fondemission eller vid nyemission på grundval av egna aktier, anses förvärvade vid samma tidpunkt som de äldre aktierna.

Huvudprinciperna för aktievinstbeskattningen

Beskattningen sker efter olika grunder beroende på innehavstiden.

Vid avyttring inom fem år från förvärvet beskattas den verkliga vinsten. Den skattepliktiga delen av vinsten reduceras stegvis enligt följande skala:

Innehavstid	Skattepliktig del av vinsten, %
Mindre än 2 år	100
2 år men mindre än 3 år	75
3 år men mindre än 4 år	50
4 år men mindre än 5 år	25

Vid avyttring efter fem år sker beskattningen enligt en schablonregel, för vilken strax skall redogöras.

Avyttras aktie under sådana förhållanden att tvångsförsäljning anses föreliggande skall vinsten – oavsett innehavstiden – inte beräknas till högre belopp än enligt schablonregeln. Detta gäller t. ex. vid sådan tvångsinlösen som sker i vissa fall då moderbolag äger mer än 9/10 av aktierna i ett dotterbolag.

Beräkning av anskaffningskostnad m. m.

Vid vinstberäkning får avdrag göras för alla omkostnader för förvärv och avyttring, dvs. för vad den skattskyldige betalat för aktien samt inköps- och försäljningsprovision, stämpelavgift m. m. Har aktien förvärvats genom benefikt fång får man – som tidigare nämnts – utgå från det pris som betalades vid närmast föregående onerösa fång. Någon indexuppräkningskostnaden får inte ske.

Om antalet aktier av visst slag ökat under innehavet på grund av fond- eller nyemission, skall summan av vad som betalats för de ursprungligen förvärvade aktierna och de ytterligare belopp som betalats i samband med nyemission fördelas på hela aktieinnehavet. För att aktierna i ett bolag skall anses vara av samma slag fordras i princip att de är likvärdiga i fråga om rösträtt, utdelningsrätt m. m.

Anskaffningskostnaden för avyttrad teckningsrätt anses utgöra så stor del av anskaffningskostnaden för de gamla aktierna som belöper på teckningsrätten. Denna andel beräknas genom en proportionering på så sätt att anskaffningskostnaden för teckningsrätten anses utgöra lika stor del av försäljningspriset för denna som anskaffningskostnaden för de gamla aktierna utgör av dessas saluvärde (inkl. teckningsrätten) vid tiden för av-

yttringen. Vid försäljning av fondandelar avräknas på motsvarande sätt den del av anskaffningskostnaden för äldre aktier som efter proportionering belöper på varje delbevis.

Schablonregler

I aktievinstutredningens betänkande (SOU 1965:72) Aktievinsters beskattning föreslogs en i tiden obegränsad aktievinstbeskattning. Enligt förslaget skulle som huvudregel gälla att 30 % av verklig vinst togs till beskattning vid avyttring efter utgången av en tvåårig initialperiod. Utredningen fann dock att en i tiden obegränsad beskattning av verklig vinst var förenad med betydande praktiska problem. I syfte att underlätta tillämpningen föreslogs därför även en schablonregel enligt vilken den skattskyldige efter två års aktieinnehav kunde välja att i stället för verklig vinst ta upp 10 % av försäljningspriset som beskattningsunderlag. I remissyttrandena framfördes många erinringar angående kontroll- och utredningssvårigheter, när aktievinstbeskattningen bygger på verklig vinst. För att undvika de befarade svårigheterna gjordes genom 1966 års lagstiftning den av utredningen föreslagna schablonregeln till huvudregel.

Schablonregeln innebär att vid avyttring av aktier efter fem års innehav den skattepliktiga realisationsvinsten skall beräknas till 10 % av nettoförsäljningspriset, dvs. försäljningspriset för aktien efter avdrag för omkostnader vid avyttringen. Beskattningen enligt schablonregeln skall dock inte ske om det framstår som sannolikt att avyttringen skett utan vinst eller med vinst som ej överstiger 5 % av försäljningspriset. Schablonregeln gäller även vid försäljning av teckningsrätter och delbevis, om dessa hänför sig till aktier som innehafts fem år eller mer.

Från realisationsvinst som beräknas med hjälp av schablonregeln får skattskyldig göra avdrag med 500 kr. För samtaxerade makar gäller ett gemensamt avdragsbelopp på 500 kr. På grund av detta avdrag kan aktier, som innehafts minst fem år, säljas för sammanlagt 5 000 kr. under ett beskattningsår utan att någon vinstbeskattning sker. Avdraget har motiverats bl. a. av intresset att begränsa de fall då undersökning av vinstens storlek skall göras vid försäljning av teckningsrätter, delbevis och smärre aktieposter.

4.1.2 Kommittén

Inledning

Kommittén föreslår att de regler som gäller vid avyttring av aktier och annan egendom, som avses i 35 § 3 mom. KL enligt dess nuvarande lydelse, skall tillämpas även på vissa andra slag av lös egendom. Förslaget om utvidgning av tillämpningsområdet redovisas senare (avsnitt 5.2).

Inga ändringar föreslås i de regler, som gäller för beräkning av innehavstid

och anskaffningskostnad vid benefika förvärv. Vidare utgår kommittén ifrån att skattskyldig, som innehar flera aktier av samma slag, i princip skall behålla rätten att vid delavyttring själv bestämma vilka aktier som skall anses avyttrade.

Huvudprinciperna för aktievinstbeskattningen

Kommittén konstaterar att det utmärkande för nuvarande aktievinstbeskattning är att den delvis bygger på det ursprungliga systemet i KL och sedermera har kompletterats med en schablonregel för att tillgodose syftet med en icke tidsbegränsad beskattning. Schablonregeln har enligt kommittén fördelen att vara enkel i tillämpningen men kan i vissa fall leda till resultat som framstår som stötande från rättvisesynpunkt.

I detta sammanhang erinrar kommittén om att aktievinstutredningens förslag byggde på beskattning av den verkliga vinsten vid aktieförsäljning och att anledningen till att förslaget i denna del inte lades till grund för lagstiftning var bl. a. att svårigheterna att utreda verklig vinst ansågs alltför stora.

För egen del konstaterar kommittén att det är inte någon tvekan om att en realisationsvinstbeskattning, som bygger på den verkliga vinsten, i vissa fall kan innebära betydande utredningssvårigheter. Att dessa svårigheter kan bemästras visas dock enligt kommittén av att man t. ex. i USA sedan lång tid tillbaka har en realisationsvinstbeskattning som förutsätter att den verkliga vinsten redovisas och att man vid sidan därav ej har någon alternativregel i form av en schablon e. d. Om man av olika skäl anser det väsentligt att realisationsvinstbeskattningen bygger på den verkliga vinsten, bör enligt kommittén kontroll- och utredningssvårigheter inte utgöra något avgörande hinder. Att vinsten i vissa fall inte kan exakt beräknas utan måste uppskattas med ledning av tillgängliga uppgifter om anskaffningskostnad och fond- och nyemissioner utgör i och för sig inte tillräckligt skäl att avvisa systemet. Enligt kommitténs mening måste det från principiell synpunkt vara riktigast att beskattningen träffar den verkliga vinsten.

De huvudregler som föreslås innebär i princip att aktievinstbeskattningen skall baseras på den verkliga vinsten. Liksom aktievinstutredningen anser kommittén att vinst vid försäljning av aktier, som innehafts kortare tid än två år, bör beskattas helt medan vinst vid försäljning av aktier, som innehafts två år eller längre tid (äldre innehav), beskattas med reducerat belopp.

När det gäller att bestämma den andel av vinsten som skall beskattas efter två år framhåller kommittén att dess uppgift varit att föreslå ett i stort sett oförändrat skatteuttag. Kommittén konstaterar att nuvarande schablonregel vid beskattning av äldre aktieinnehav – dvs. beskattning av 10 % av nettoförsäljningspriset – kan sägas ha utgjort ett alternativ till den av aktievinstutredningen föreslagna beskattningen av 30 % av verklig vinst.

Om beskattningen vid längre tids innehav sätts till 30 %, har därför enligt kommitténs uppfattning direktivens krav på ett i stort sett oförändrat skatteuttag blivit uppfyllt. Med hänsyn till önskemålet om en neutral kapitalvinstbeskattning har kommittén sökt jämföra resultatet av beskattning av 30 % av nominell vinst med utfallet av den beskattningsmetod som tillämpas vid fastighetsförsäljning, dvs. beskattning av 75 % av real vinst. Kommittén anför att dess överväganden i fråga om neutraliteten inte gett anledning att frånga förslaget om en 30-procentig aktievinstbeskattning.

Beräkning av anskaffningskostnad

Kommittén anser att svårigheterna att beräkna anskaffningskostnaden i stort sett är begränsade till börsnoterade och liknande aktier, och detta främst när fond- eller nyemissioner förekommit. I flertalet av dessa fall bör det dock enligt kommittén vara möjligt för en skattskyldig att göra en godtagbar beräkning av anskaffningskostnaden för hela sitt äldre innehav, även om han inte exakt kan beräkna kostnaden för de enskilda aktierna. Kommittén föreslår för dessa fall ett system med genomsnittsbereäkning av anskaffningskostnaden. Förslaget innebär att anskaffningsvärdet för alla aktier av samma slag som innehafvs två år eller mer (äldre innehav) ackumuleras i en summa. Vid avyttring av sådan aktie anses anskaffningsvärdet motsvara summa anskaffningsvärde för aktier, som ingår i gruppen, dividerat med antalet aktier vid avyttringstillfället.

Systemet förutsätter att aktieägaren varje år i sin självdeklaration lämnar en redovisning avseende äldre innehav. Redovisningen skall omfatta dels antal aktier och summa anskaffningsvärden vid årets ingång (ingående balans), dels antalet under året avgående eller – på grund av arv, gåva, två-årstidens utgång m. m. – tillkommande äldre aktier och deras anskaffningsvärde, dels antalet äldre aktier och deras totala anskaffningsvärde vid årets utgång (utgående balans). Vidare förutsätts att resultatet av avyttringar under året redovisas särskilt. Kommittén belyser innebörden av förslaget med följande exempel:

Den 31/12 1975 hade den skattskyldige 100 aktier i bolaget X med en sammanlagd anskaffningskostnad av 15 000 kr.

År 1976 erhöll den skattskyldige vid fondemission (1 ny på 5 gamla) 20 aktier i bolaget

Den 1/3 1977 köpte den skattskyldige 40 aktier i bolaget för 8 000 kr.

Summa anskaffningskostnad 23 000 kr.

Den 1/5 1979 säljer den skattskyldige 20 aktier i bolaget och erhåller därvid 5 000 kr.

Försäljningsvinsten utgör:

Försäljningssumman 5 000 kr.

Av anskaffningskostnaden 23 000 kr. belöper på de avyttrade aktierna $20/160 \times 23\,000 =$ -2 875 kr.

Vinst 2 125 kr.

Anskaffningskostnaden för de behållna 140 aktierna utgör (23 000 - 2 875 =) 20 125 kr. och detta värde skall ligga till grund för beräkning av vinst eller förlust vid senare överlåtelse av aktierna.

För aktier, som den skattskyldige innehaft kortare tid än två år, måste uppgift om anskaffningstid och anskaffningskostnad bevaras. När aktien innehaft två år, läggs anskaffningskostnaden för denna till summa anskaffningsvärden för äldre aktier av samma slag.

Kommittén har förutsatt att redovisningen lämnas i ett särskilt deklara-tionsformulär. Ett förslag till sådant formulär har fogats till betänkandet.

Den föreslagna genomsnittsberäkningen skall i princip avse alla den skattskyldiges äldre aktier av samma slag. Kommittén erinrar om att aktier i ett och samma bolag kan medföra olika rätt eller vara underkastade olika restriktioner. Enligt kommittén bör man normalt kunna bortse från smärre kursdifferenser mellan t. ex. fria och bundna aktier, och huvudregeln bör vara att man vid beräkning av akties anskaffningskostnad fördelar den sammanlagda anskaffningssumman för hela aktieslaget på antalet aktier vid försäljningstillfället. Man bör kunna överlåta åt den skattskyldige att avgöra, vilka aktier i samma bolag som skall ackumuleras i en summa. Kommittén anser dock att den skattskyldige, om han en gång valt att ackumulera anskaffningskostnaden för vissa aktier, i fortsättningen bör vara bunden av detta beslut.

Kommittén har övervägt huruvida bestämmelserna om genomsnittsberäkning bör vara obligatoriska eller frivilliga. Eftersom systemet inte bara är avsett att underlätta för de skattskyldiga att göra en vinstberäkning utan även att förenkla beskattningsmyndigheternas kontroll, föreslår kommittén

att beräkningsmetoden skall vara obligatorisk.

Förslaget om genomsnittsberäkning omfattar alla slags aktier men däremot inte andelar i ekonomiska föreningar och handelsbolag eller annan egendom som enligt kommitténs förslag i övriga avseenden skall behandlas på samma sätt som aktier vid realisationsvinstbeskattningen.

Kommittén avser i princip inte att föreslå någon ändring i den proportioneringsmetod som f. n. tillämpas vid beräkning av anskaffningskostnad för teckningsrätter men anser att en sådan beräkning kan framstå som besvärlig för många skattskyldiga. Kommittén föreslår därför att skattskyldig som alternativ bör få välja att tillämpa en schablonregel som innebär att anskaffningskostnaden för försäld teckningsrätt presumeras motsvara 2/3 av försäljningspriset efter avdrag för omkostnader för försäljningen. Denna regel bör enligt kommittén få användas oavsett hur lång tid aktien innehafts.

Vid avyttring av delbevis, blir beräkningen av anskaffningskostnaden jämförelsevis enkel. Om delbeviset hänför sig till aktier, som innehafts två år eller mer, beräknas först den genomsnittliga anskaffningskostnaden för en aktie i aktieposten i fråga. Den bråkdel av genomsnittlig anskaffningskostnad, som belöper på ett delbevis, framgår av följande tabell:

Emissionsvillkor

1 ny på 1 gammal	1/2	2 nya på 7 gamla	1/9
1 ny på 2 gamla	1/3	3 nya på 4 gamla	1/7
1 ny på 3 gamla	1/4	3 nya på 5 gamla	1/8
1 ny på 4 gamla	1/5	3 nya på 7 gamla	1/10
1 ny på 5 gamla	1/6	3 nya på 8 gamla	1/11
1 ny på 6 gamla	1/7	4 nya på 5 gamla	1/9
1 ny på 7 gamla	1/8	4 nya på 7 gamla	1/11
1 ny på 8 gamla	1/9	5 nya på 6 gamla	1/11
2 nya på 3 gamla	1/5	5 nya på 7 gamla	1/12
2 nya på 5 gamla	1/7	5 nya på 8 gamla	1/13

Kommittén har övervägt huruvida anskaffningskostnaden för aktier bör få indexuppräknas på samma sätt som för fastigheter men avvisar denna lösning. Även om man skulle anse att en indexuppräkning av anskaffningskostnaden vore förenlig med kravet på rättvisa vid beskattningen, talar enligt kommittén praktiska synpunkter mycket starkt mot ett system med indexuppräkning. Kommittén anser att erforderlig hänsyn till penningvärdeförändringen tas genom att endast viss andel av vinsten beskattas vid avyttring av äldre aktier.

Schablonregler

Kommittén har undersökt om det är möjligt att behålla nuvarande schablonregel eller införa någon liknande allmän schablon som alternativ till beskattning av verklig vinst men har funnit att detta inte är möjligt. Hur schablonregeln än utformas får den enligt kommittén den effekten att den

åberopas när den skattskyldige finner att en beskattning av den verkliga vinsten skulle bli hårdare. Regeln kan inte heller tillämpas vid beräkningen av avdragsgilla förluster. Det har för kommittén framstått som tveksamt om man bör behålla en schablonregel vid en tidpunkt, då marknadsbilden för aktiernas vidkommande är avsevärt mer splittrad än tidigare.

Med hänsyn till det förslag kommittén lagt fram för att underlätta beräkningen av anskaffningskostnaden för teckningsrätter anser den att nuvarande schablonavdrag med 500 kr. inte längre är motiverat av tekniska skäl. Kommittén har övervägt att behålla avdraget som stimulans för aktiesparandet men har inte ansett sig böra lägga fram förslag om detta. Kommittén förordar alltså att avdraget slopas.

Ingångsvärde vid övergången

Med hänsyn till svårigheterna att i vissa fall fastställa anskaffningskostnaden för äldre innehav föreslår kommittén särskilda hjälpregler för beräkning av ingångsvärde vid övergången till de nya reglerna. Om man, anför kommittén, utgår ifrån att avsikten med den nuvarande 10-procentiga schablonregeln – i enlighet med aktievinstutredningens förslag – varit att beskatta 30 % av den verkliga vinsten, innebär detta att man som anskaffningskostnad godtagit ett belopp motsvarande 2/3 av försäljningspriset. Med hänsyn härtill föreslår kommittén att anskaffningsvärdet för aktie, som noteras på börs eller liknande och som anskaffats fem år eller längre tid före ingången av det beskattningsår då de nya reglerna blir tillämpliga, får bestämmas till 2/3 av det belopp, till vilket aktien skall ha tagits upp i allmän självdeklaration för fysisk person vid taxering för närmast föregående beskattningsår. Om de nya reglerna tillämpas första gången vid 1977 års taxering, skall således som anskaffningsvärde godtas 2/3 av det värde som skall åsättas aktien vid 1976 års förmögenhetstaxering (värdet per den 31 december 1975). När det gäller aktie som inte noteras – dvs. i regel aktie i fåmansbolag – torde enligt kommittén det värde som åsätts vid förmögenhetstaxeringen vara mycket försiktigt beräknat. För sådana aktier föreslås därför att hela det vid 1976 års förmögenhetstaxering upptagna värdet bör få räknas som anskaffningskostnad, om aktierna vid övergången till de nya reglerna innehafts fem år eller mer.

Dessa övergångsregler föreslås bli tillämpliga – förutom på aktier – även på andelar i aktiefonder och ekonomiska föreningar. Kommittén betonar att det endast är fråga om hjälpregler. Om den exakta anskaffningskostnaden inte kan utredas men det kan göras sannolikt att den i vart fall varit större än det värde, som får tas upp enligt hjälpreglerna, skall som anskaffningsvärde godtas det högre värde som kan göras troligt. Det bör enligt kommittén stå den skattskyldige i princip fritt att tillämpa hjälpregeln för beräkning av anskaffningsvärdet för alla aktier som innehafts fem år eller mera. Han bör också ha rätt att utreda anskaffningskostnaden för vissa aktier och till-

lämpa hjälpregeln för andra. Kommittén framhåller samtidigt att hjälpreglerna i första hand är avsedda för börsnoterade aktier och aktier på fria listan. För andra aktier bör enligt kommittén den ursprungliga anskaffningskostnaden kunna utredas utan större svårighet om inte företaget varit föremål för mer omfattande omstruktureringar e. d.

Det understryks i betänkandet att anskaffningskostnaden för aktier – vare sig det är fråga om faktisk kostnad eller ingångsvärde som fastställs enligt hjälpreglerna – kommer att prövas av beskattningsmyndigheterna först när en försäljning sker. Någon fastställsetalan angående ingångsvärdet vid övergången till de nya reglerna bör enligt kommittén inte komma i fråga.

4.1.3 Remissyttrandena

Inledning

Remissinstansernas inställning till förslaget om utvidgning av reglernas tillämpningsområde redovisas senare (avsnitt 5.3).

Huvudprinciperna för aktievinstbeskattningen

Med få undantag delar remissinstanserna kommitténs uppfattning att den verkliga vinsten bör beskattas. I flera fall har hälsats med särskild tillfredsställelse att nuvarande schablonregel upphör. Många remissinstanser har dock samtidigt understrukit att en beskattning av verklig vinst medför tillämpningssvårigheter för såväl skattskyldiga som taxeringsmyndigheter. *Kammarrätten i Stockholm* finner att de regler som utredningen föreslagit är invecklade och kommer att medföra ett betydande merarbete. Liknande synpunkter har framförts av bl. a. *länsstyrelserna i Kristianstads, Örebro och Göteborgs och Bohus län* samt av *styrelsen för Stockholms fondbörs. Näringslivets skattedelegation* anser att utredningsförslaget innebär en elegant lösning men att det kommer att vålla åtskilliga grupper av aktieägare besvär. Å andra sidan anser *RSV* att det föreslagna systemet skapar förutsättningar för att frångå nu gällande schablonbeskattning och att förslaget synes väl förena kravet på enkelhet med önskemålet om en inte alltför schabloniserad beskattning. Förslaget innebär också enligt *RSV* en tillfredsställande lösning från taxeringskontrollsynpunkt.

Flertalet remissinstanser godtar kommitténs förslag att hela vinsten bör beskattas under en initialperiod och att därefter en reducerad andel tas till beskattning.

Enligt *Näringslivets skattedelegation* är den viktigaste åtgärden när det gäller att eftersträva en rörlig aktiemarknad att man gör initialperioden så kort som möjligt. Enligt delegationen bör man begränsa perioden till sex månader och i vart fall inte bestämma den till längre tid än ett år. *Styrelsen för Stock-*

holms fondbörs och *Sveriges aktiesparares riksförbund* har av praktiska skäl föreslagit en modifiering i kommitténs förslag om en tvåårig initialperiod. Enligt båda bör redovisning och kontroll kunna förenklas genom en föreskrift att full vinstbeskattning tillämpas endast vid avyttring av aktier som förvärvats under beskattningsåret eller närmast föregående kalenderår.

Flertalet av de remissinstanser som ansluter sig till kommitténs förslag om en reducerad beskattning efter initialperiodens utgång accepterar också den föreslagna procentsatsen. *Länstyrelsen i Örebro län* anser att 30 % visserligen innebär en betydande skärpning då det gäller beskattning av vinst på aktier i fåmansbolag men anser att skärpningen är befogad eftersom sådan vinst till en del kan jämföras med ackumulerad avkastning. *KF* framhåller å andra sidan att en 30-procentig beskattning innebär lättnad i förhållande till nuläget i de fall då aktierna innehafts 2-4 år men anser att denna lindring får accepteras med hänsyn till den ökade rörlighet på marknaden som förslaget medför. *LO* finner den föreslagna procentandelen helt oacceptabel. Enligt organisationen borde hela vinsten vara skattepliktig. Med hänsyn till önskemålet att hålla vinstmedel kvar i företagen och med hänsyn även till penningvärdeförsämringen anser sig *LO* dock kunna acceptera en beskattning av 75 % av vinsten. *TCO* anser att 30 % kan innebära en för lindrig beskattning vid avyttring av aktier i fåmansbolag och motsvarande, där snabba värdeökningar kan förekomma.

Å andra sidan föreslås i vissa yttranden en lägre procentandel än 30 %. *Näringslivets skattedelegation* säger sig kunna tillstyrka att man avstår från indexuppräknning av anskaffningskostnaderna för aktier under förutsättning att man i stället bestämmer den skattepliktiga andelen av aktievinsterna väsentligt lägre än för fastighetsvinster. Enligt delegationen bör andelen av hänsyn till kapitalförsörjningsproblemen och under beaktande av att värdepapper träffas av en hård kapitalbeskattning bestämmas ytterst försiktigt. Delegationen föreslår att procentsatsen bestäms till 20 % av vinsten. Samma procentandel föreslås av *Svensk industriförening*, medan *Sveriges aktiesparares riksförbund* förordar en andel av endast 10 %.

Beräkning av anskaffningskostnad

Flera remissinstanser befarar att kommitténs förslag om genomsnittsbereäkning av anskaffningskostnaden för aktier som innehafts mer än två år kan komma att komplicera deklarations- och taxeringsarbetet. Man har framhållit att de årliga redovisningarna kan bli betungande och svåra, särskilt för många småsparare, och att det kan förutses att ett stort antal skattskyldiga inte kommer att fullgöra redovisningsskyldigheten. På grund härav anses risken vara stor att många redovisningar blir felaktiga. I detta sammanhang har understrukits att taxeringsnämnden i regel saknar anledning att göra någon mer noggrann prövning av redovisningen av in- och utgående balans

i de fall då någon försäljning inte skett under året. Vidare har framhållits att beskattningsmyndigheterna saknar effektiva påtryckningsmedel om skattskyldig vägrar att medverka vid redovisningen. Till dem som uttryckt farhågor i dessa hänseenden hör *kammarrätten i Stockholm, länsstyrelserna i Kristianstads och Örebro län, kommerskollegium, Näringslivets skattedelegation, Lanbrukarnas skattedelegation* samt *TOR*. Till denna grupp hör även *FAR*, som hänvisat bl. a. till att upplysningsdelen på den av kommittén föreslagna deklarationsbilagan blivit mycket omfattande. Enligt *Skånes handelskammare* har utredningen undervärderat de praktiska svårigheter som förslaget många gånger kommer att innebära för den enskilde. Handelskammaren erinrar om att antalet aktieägare i Sverige redan är betydande och att antalet stadigt ökar.

Kommitténs förslag om en schablon för beräkning av anskaffningskostnad för teckningsrätter har i regel inte föranlett några erinringar. *Skånes handelskammare* anser dock att förslaget bör justeras så att det klart framgår att schablonen bara gäller teckningsrätter som hänför sig till redan innehavda aktier. *Sveriges aktiesparares riksförbund* föreslår i förenklingssyfte att likvid som erhålles vid avyttring av teckningsrätter och delbevis inte skall beskattas utan avräknas från anskaffningsvärdet för tillhörande aktier.

Ett par remissinstanser, nämligen *Skånes handelskammare* och *Näringslivets skattedelegation*, föreslår att regeln om genomsnittsberäkning skall vara frivillig och inte – såsom kommittén föreslagit – obligatorisk.

En del remissinstanser tar upp frågan huruvida anskaffningskostnaden för aktier bör få räknas upp med hänsyn till prisutvecklingen på samma sätt som gäller för fastigheter. De remissinstanser som förordat rätt till indexuppräknings har motiverat detta bl. a. med att en sådan metod leder till bättre samordning med de regler som gäller för fastigheter. Vidare har i några yttranden anförts att en beskattning av viss del av den nominella vinsten på aktier som innehafts under längre tid ofta leder till att en fiktiv vinst beskattas. Även fördelningspolitiska skäl har åberopats till stöd för en indexuppräknings. *SACO-SR* anser sålunda att den av utredningen föreslagna lösningen inte är lyckad av bl. a. fördelningsmässiga skäl. Enligt organisationen medför konstruktionen å ena sidan att den som inte alls haft någon real värdeökning får betala skatt på rena inflationsvinster. Å andra sidan kommer den minoritet av aktieköpare som ser sina aktier stiga snabbt även efter det att hänsyn tagits till inflationen alltför lindrigt undan. Mot den bakgrunden anser organisationen att man bör överväga att beskatta aktier på i princip samma sätt som fastigheter. Organisationen finner inte de av kommittén åberopade praktiska skälen mot en indexuppräknings övertygande. Det skulle enligt organisationen inte vara särskilt svårt att årligen indexuppräknings de genomsnittsvärden på aktier som en skattskyldig enligt kommitténs förslag skall lämna på särskilt deklarationsformulär. Till övriga remissinstanser som förordat indexuppräknings hör *Göta hovrätt, länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus läns* och *Sveriges föreningsbankers förbund*. Även *Svenska*

sparbanksföreningen tillstyrker indexuppräkningsmetoden och anför att skälen för denna metod t. o. m. är starkare i fråga om aktier än beträffande fastigheter. I flera andra yttranden tas däremot avstånd från tanken på en indexuppräkningsmetod. I många fall har de praktiska synpunkterna varit avgörande. Även principiella synpunkter har motiverat avståndstagandet. TCO vill bestämt markera att det enligt organisationens mening inte kan komma i fråga att nu helt befria nominella värdestegringar på aktier från skatt. Med undantag för realisationsvinster vid fastighetsförsäljningar, där särskilda argument spelar in, bygger inkomstberäkningen för skatteändamål genomgående på att det är inkomsten i nominella termer som uttrycker skatteförmågan. Vill man göra avsteg från denna princip, bör detta enligt TCO:s mening ske efter generella överväganden och aktievinster utgör i så fall inte den första punkt där sådana hänsyn bör tas.

Schablonregler

Göta hovrätt anser att de skäl, som motiverade aktievinstutredningens alternativregel – dvs. i första hand önskemålet om enkla och praktiska skatteregler – fortfarande har bärkraft. Mot bakgrunden härav kan det enligt hovrättens mening övervägas att bibehålla en 10-procentig regel som ett alternativ i huvudsaklig överensstämmelse med vad aktievinstutredningen föreslog. Även andra remissinstanser har ansett att en alternativ schablonregel bör införas. Till dem hör *kommerskollegium*, *Familjeföretagens förening* och *Skånes handelskammare*. *Länsstyrelsen i Örebro län* förordar en alternativ 15-procentig schablonregel. Med hänsyn särskilt till de komplikationer för småspararna som de nya reglerna kan väntas medföra i samband med ny- och fondemissioner eller vid försäljning av mindre aktieposter föreslår *riksbanksfullmäktige* att man bör pröva att bibehålla schablonregeln vid värdepappersförsäljningar som understiger visst belopp.

Önskemålet att förenkla tillämpningen har föranlett många remissinstanser att förorda att nuvarande schablonavdrag på 500 kr. eller någon liknande schablon behålls i systemet.

Enligt *bankinspektionens* mening har de tekniska skälen för ett fribelopp – nämligen att undvika realisationsvinstberäkning vid försäljningar av delrätter, teckningsrätter och aktiefondsandelar samt vid försäljning av mindre poster – förstärkts genom kommitténs förslag. Härtill kommer enligt inspektionen att fribeloppet i realiteten utgjort en inte oviktig balansfaktor i avvägningen av skattebelastningen på å ena sidan aktier och å andra sidan fastigheter. Borttagandet av fribeloppet skulle därför enligt inspektionen inför allmänheten rubba balansen till förmån för fastigheter och motverka en breddning av aktiesparandet. I flera yttranden understryks att ett schablonavdrag innebär en obestridlig förenkling såväl för de skattskyldiga som för taxeringsmyndigheterna och att avdraget dessutom stimulerar och breddar aktiesparandet och underlättar ny- och fondemissioner. Till de remissin-

stanser som av dessa eller liknande skäl vill behålla avdraget hör *Göta hovrätt, RSV, länsstyrelserna i Örebro samt Göteborgs och Bohus län, fondbörsutredningen, Sveriges riksbank, SACO-SR, Skånes handelskammare* och *styrelsen för Stockholms fondbörs*. Större schablonavdrag än det nuvarande förordas av *Näringslivets skattedelegation, Sveriges advokatsamfund* och *Sveriges aktiesparares riksförbund*.

Ingångsvärde vid övergången

Flertalet remissinstanser har i princip anslutit sig till förslaget om särskilt ingångsvärde vid övergången till de nya reglerna. Olika meningar råder dock om den närmare utformningen av övergångsbestämmelserna.

Länsstyrelsen i Göteborgs- och Bohus län anser att förslaget om att 2/3 av börsvärdet den sista december året före ikraftträdandet skall gälla som ingångsvärde kan drabba de skattskyldiga hårt. Länsstyrelsen anser det lämpligare att godta hela börsvärdet vid 1975 års utgång som ingångsvärde vid en framtida realisationvinstberäkning. I övrigt har de flesta remissinstanser som yttrat sig på denna punkt tillstyrkt förslaget om ingångsvärde på börsnoterade aktier.

Förslaget om ingångsvärde för övriga aktier har föranlett vissa erinringar. *Företagsskatteberedningen* anser att förslaget såvitt gäller aktier i fåmansbolag kan leda till omotiverade skattelättnader. Eftersom stora individuella olikheter kan föreligga mellan olika fåmansbolag kan bestämmelsen enligt beredningen medföra bristande likformighet i taxeringshänseende. Beredningen anser att den verkliga anskaffningskostnaden för aktier i fåmansbolag som regel bör kunna utredas och förordar därför att endast detta värde får användas som ingångsvärde på sådana aktier. Liknande synpunkter anförs av *länsstyrelsen i Stockholms län*. I andra yttranden har förslaget beträffande aktier i fåmansbolag angripits från andra utgångspunkter. *Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* ifrågasätter om övergångsregeln för fåmansbolag är lämplig med hänsyn till att förmögenhetsvärdet för aktier i sådana bolag ofta sätts lågt. *Skånes handelskammare* anser att förslaget i denna del innebär en omedelbar skärpning av beskattningen i ett stort antal fall. Det framhålls att aktier i fåmansbolag vid förmögenhetstaxeringen värderas lägre än vad deras saluvärde i och för sig skulle motivera och att förmögenhetsvärdet ibland på grund av rena tillfälligheter kan växla kraftigt från ett år till ett annat. Handelskammaren anser att ägare av aktier i fåmansbolag vid övergången skulle drabbas hårdare av de nya bestämmelserna än ägare av börsnoterade aktier.

I en del yttranden befaras att övergångsreglerna kommer att medföra betydande praktiska svårigheter. Man ifrågasätter om de skattskyldiga verkligen kommer att kunna göra den fullständiga utredning angående aktieinnehavet vid övergången som systemet förutsätter. I detta sammanhang erinrar några remissinstanser om att prövningen av ingångsvärdena enligt

förslaget inte skall ske i samband med själva övergången utan först vid en framtida avyttring av aktierna. *Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* anser att denna ordning är otillfredsställande. Enligt länsstyrelsens mening bör prövningen av de anskaffningsvärden som uppges vid taxeringen för övergångsåret ske redan vid denna taxering. Värdena bör alltså enligt länsstyrelsens mening kunna prövas genom besvär förfarande även i de fall då någon aktieförsäljning inte ägt rum under övergångsåret. Även *Sveriges föreningsbankers förbund*, *Skånes handelskammare* och *Lantbrukarnas skattedelegation* efterlyser möjligheter till särskild fastställsetalan i samband med övergången.

LO, som föreslagit skärpta regler för aktievinstbeskattningen, anser att det finns risk för att en skärpt beskattning av vinster som uppkommit före ikraftträdandet av de nya reglerna kan leda till skattefusk och ett stort antal försäljningar – mer eller mindre fiktiva – före denna tidpunkt. Av denna anledning anser *LO* att vinst som belöper på tid fram till den dag då de nya reglerna blir tillämpliga skall beskattas enligt nuvarande regler, medan vinst som är hänförlig till tiden därefter beskattas enligt de nya reglerna.

Kammarrätten i Stockholm framhåller att förslaget till övergångsregler inte löser frågan hur en skattskyldig skall förfara, om han några år efter övergången förvärvar aktier genom gåva eller annat benefikt fång och saknar uppgift om fångesmannens anskaffningskostnad. Liknande synpunkter anförs av *länsstyrelsen i Kristianstads län*, som föreslår att bouppteckningsvärdet vid arv resp. deklarationsvärdet vid gåva i sådana fall bör få betraktas som anskaffningsvärde. *Sveriges aktiesparares riksförbund* efterlyser särskilda regler för framtida benefika fång och för sådana fall som då skattskyldig några år efter övergången till de nya reglerna inflyttar från utlandet.

4.2 Avyttring av organisationsaktier m. m.

4.2.1 Nuvarande regler

I KL har införts särskilda bestämmelser i syfte att förhindra att aktievinstbeskattningen hämmar strukturrationaliseringar inom näringslivet. Bestämmelserna omfattar dels överföring av s. k. organisationsaktier mellan företag inom en koncern, dels aktieöverlåtelser som har samband med en från allmän synpunkt önskvärd strukturrationalisering.

Vinst som uppkommer vid överföring av aktier och andelar mellan koncernföretag är undantagen från beskattning under vissa förutsättningar. För skattefrihet fordras att den överförda aktien eller andelen innehas som ett led i annan verksamhet inom koncernen än förvaltning av fastighet eller värdepapper och därmed likartad lös egendom (organisationsaktier). Vidare förutsätts att moderföretaget inom koncernen är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening. Övriga koncernföretag som berörs av överföringen, såväl säljande och köpande företag som det överlåtna företaget, kan vara antingen

aktiebolag, handelsbolag, ekonomisk förening eller utländskt bolag. En konsekvens av nuvarande bestämmelser är att de överförda aktierna eller andelarna får nytt ingångsvärde hos det övertagande företaget. Vinst som uppkommer vid s. k. intern aktieöverlåtelse mellan fåmansbolag blir dock enligt särskilda regler föremål för skärpt realisationsvinstbeskattning, om inte regeringen ger dispens. Dessa regler kommer att beröras i det följande (avsnitt 4.3).

Om aktievinstbeskattning enligt den nuvarande schablonregeln (10 % av nettoförsäljningspriset) kan antas hindra *strukturrationalisering som är önskvärd från allmän synpunkt*, kan regeringen medge befrielse helt eller delvis från beskattningen. Företag som berörs av strukturrationaliseringen skall göra ansökan om befrielse senast den dag avyttringen sker.

4.2.2 Kommittén

Bestämmelsen om skattefrihet vid överlåtelse *mellan koncernföretag*, bör enligt kommitténs mening i princip behållas. Kommittén anser dock att viss ändring bör göras för att förhindra missbruk. Kommittén syftar på det fall då man före en planerad försäljning av ett koncernföretag till en utomstående köpare överför aktierna eller andelarna i detta företag från ett koncernföretag till ett annat för ett belopp som motsvarar det pris, för vilket man avser att sälja aktierna eller andelarna till den utomstående. Genom att anskaffningskostnaden för de aktier som skall säljas till den utomstående höjs på detta sätt blir även den senare överlåtelsen skattefri.

Kommittén föreslår den ändringen i nuvarande bestämmelser att det övertagande koncernföretaget i det beskrivna fallet i fortsättningen skall anses överta, förutom aktierna eller andelarna, även det överlåtande koncernföretagets anskaffningskostnad och innehavstid. En följd av förslaget blir att det övertagande koncernföretaget efter försäljningen till den utomstående köparen kan bli skyldigt att redovisa en vinst som motsvarar skillnaden mellan priset vid sistnämnda försäljning och den övertagna anskaffningskostnaden.

Kommittén framhåller att den föreslagna regeln kan tillämpas bara i de fall då den interna överföringen sker mellan två svenska koncernföretag men däremot inte när överföringen sker från ett svenskt till ett utländskt koncernföretag. Kommittén anser att skattefrihet därför i regel inte bör inträda vid överföring till utländskt koncernföretag. I den mån skattebefrielse vid sådan överföring skall komma i fråga, bör befrielse enligt kommitténs mening medges först efter dispens av regeringen. Kommittén framhåller att dispens inte bör medges, om det framstår som troligt att de aktier som skall överlåtas till utländskt koncernföretag senare kan komma att återsäljas till svenskt koncernföretag eller till utomstående.

Vad beträffar *strukturrationalisering som är önskvärd från allmän synpunkt* anser kommittén att nuvarande dispensmöjlighet i princip bör finnas kvar.

Enligt kommittén är dock vissa ändringar i nuvarande regler önskvärda. Den ifrågasätter sålunda om dispens skall behöva avse befrielse från skatt. I många fall torde det enligt kommittén vara tillräckligt att medge uppskov med beskattningen. Med nuvarande schablonregel för aktievinstbeskattning har uppskov av tekniska skäl inte kunnat komma ifråga. Om de av kommittén föreslagna reglerna för beskattning av aktievinster godtas, är det emellertid enligt kommitténs mening möjligt att medge uppskov med beskattningen. Uppskov bör avse endast den del av likviden som består av aktier och bör innebära att de nya aktierna anses anskaffade vid samma tid och för samma kostnad som de avyttrade aktierna. Någon realisationsvinstbeskattning blir inte aktuell vid överlåtelse tillfället utan först när de nyförvärvade aktierna i en framtid avyttras. Vinst skall då beräknas som om de ursprungliga aktierna sålts. Kommittén föreslår att denna dispensmöjlighet begränsas till vinst som uppkommer vid avyttring av aktier som innehafts två år eller längre tid.

Kommittén anser att regeringen vid sidan av möjligheten att medge uppskov även bör ha kvar rätten att medge skattebefrielse.

4.2.3 Remissyttrandena

Endast ett fåtal remissinstanser har uttalat sig om kommitténs förslag angående skattekonsekvenserna i samband med överlåtelse av organisationsaktier inom en koncern och överlåtelse i samband med strukturrationalisering som är önskvärd från allmän synpunkt.

Företagsskatteberedningen konstaterar att kommitténs författningsförslag angående aktieöverlåtelser mellan koncernföretag endast synes beakta internförsäljningar som företagits efter de nya reglernas ikraftträdande, medan det däremot inte förhindrar internttransaktioner som vidtas "i beredskaps-syfte" innan lagändringen trätt i kraft. Det är enligt beredningens mening önskvärt att bestämmelsen ges en sådan utformning att den täcker även nu avsedda fall. Vidare framhåller beredningen bl. a. att den föreslagna bestämmelsen inte beaktar de fall då aktier i ett bolag indirekt överförs till köpare utanför koncernen. Enligt beredningens uppfattning torde sådana indirekta överföringar inte vara ovanliga i samband med större strukturrationaliseringar, vid vilka dotterbolag med flera egna dotterbolag avyttras. En indirekt överföring kan tillgå på så sätt att aktierna i ett dotterbolag först på marknadsmässiga villkor överlåts med vinst till ett annat dotterbolag och därefter aktierna i det sistnämnda bolaget överlåts till utomstående köpare.

Kommitténs förslag angående dispens vid strukturrationalisering som är önskvärd från allmän synpunkt har tillstyrkts av *företagsskatteberedningen* som anser att förslaget kan antas möjliggöra en mer nyanserad behandling än nuvarande regler. Tre remissinstanser, nämligen *Skånes handelskammare*, *Näringslivets skattedelegation* och *Sveriges aktiesparares riksförbund*, anser att

uppskov med aktievinstbeskattningen i de nu aktuella fallen bör erhållas automatiskt – dvs. oberoende av dispens – i den mån likvid lämnas i form av aktier.

4.3 Särskilda bestämmelser om fåmansbolag

4.3.1 Nuvarande regler

Vid aktievinstbeskattningen gäller i princip samma regler för aktier i fåmansbolag som för aktier i andra bolag. I 35 § 3 mom. KL finns dock vissa bestämmelser som avser att förhindra att fåmansbolag vid realisationsvinstbeskattningen utnyttjas för skatteflyktstransaktioner. Dessa bestämmelser redovisas här. Några ytterligare särbestämmelser om fåmansbolag berörs senare (avsnitt 6).

En skatteflyktsbestämmelse avser aktier i s. k. *vinstbolag*. Avyttrar skattskyldig aktier i ett bolag, som vid avyttringen har obeskattade vinstmedel till följd av att större delen av bolagets tillgångar överlåts på den skattskyldige eller annan före avyttringen, skall hela hans vederlag för aktierna räknas som skattepliktig realisationsvinst. Vid bedömning av frågan om överlåtelser omfattat större delen av bolagets tillgångar, skall beaktas även sådan tillgång i bolaget som inom två år efter aktieöverlåtelser direkt eller genom förmedling av annan överlåts på den skattskyldige eller honom närstående person eller på aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening vari han eller honom närstående person har ett bestämmande inflytande. Bestämmelsen gäller även vid avyttring av andel i handelsbolag eller ekonomisk förening. RSV får medge undantag från bestämmelsen, om det kan antas att avyttringen av aktien eller andelen skett i annat syfte än att erhålla obehörig förmån vid beskattningen.

Om s. k. *intern aktieöverlåtelse* sker i den formen att skattskyldig avyttrar aktie i ett fåmansbolag till ett annat fåmansbolag, i vilket han själv eller hans närstående direkt eller indirekt äger aktier, skall hela vederlaget för aktien räknas som skattepliktig realisationsvinst. Denna bestämmelse gäller i likhet med den föregående även vid avyttring av andel i handelsbolag eller ekonomisk förening. Regeringen kan medge undantag från bestämmelsen, om avyttringen sker av organisatoriska eller marknadstekniska skäl eller om andra synnerliga skäl föreligger.

Vissa särbestämmelser avser att motverka att *fastighet* inför planerad försäljning *överflyttas till bolag eller förening*. Bestämmelserna innebär följande. Har fastighet överlåts på aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening genom fång på vilket lagfart söks efter den 8 november 1967 av någon som har ett bestämmande inflytande över bolaget eller föreningen, beräknas realisationsvinst vid avyttring av aktie eller andel i bolaget eller föreningen som om avyttringen avsett mot aktien eller andelen svarande andel av fastigheten. Bestämmelserna får inte föranleda att realisationsvinst beräknas

till lägre eller realisationsförlust till högre belopp än enligt de regler som i övrigt gäller vid aktievinstbeskattningen. Bestämmelserna gäller endast om fastigheten utgör bolagets eller föreningens väsentliga tillgång. Från tillämpning av bestämmelserna undantas avyttring av aktie eller andel i s. k. äkta bostadsföretag, under förutsättning att avyttringen endast avser rätt till viss eller vissa men ej alla bostadslägenheter i fastigheten. Med lagfartsansökan likställs att skattskyldig med åberopande av fångeshandlingen gjort annan ansökan hos myndighet.

4.3.2 Kommittén

Kommittén erinrar om att aktievinstutredningen hade föreslagit regler om skattebefrielse i vissa fall vid avyttring av aktier i fåmansbolag. Förslaget avvisades i samband med 1966 års omläggning av aktievinstbeskattningen. Kommittén har för sin del inte funnit det motiverat att föreslå särskilda regler för aktier i fåmansbolag utöver de bestämmelser som redan gäller.

Kommittén föreslår således inte någon ändring av reglerna om *vinstbolag* och *interna aktieöverlåtelser*.

Däremot föreslår kommittén vissa ändringar i de bestämmelser som gäller när *fastighet överflyttats till bolag eller förening*. Kommittén föreslår sålunda att nuvarande undantag för aktie eller andel i s. k. äkta bostadsföretag utgår. Denna fråga behandlas i ett senare sammanhang (avsnitt 5.2). Vidare föreslår kommittén att vinst vid påföljande avyttring av aktie eller andel skall – om vinsten beräknas enligt de regler som gäller vid avyttring av fastighet – behandlas som vinst vid fastighetsförsäljning även i andra avseenden, t. ex. såvitt gäller beskattningsort och subjektiv skattskyldighet. En sådan regel kan enligt kommittén bl. a. motverka att skattskyldig, som avser att bosätta sig utomlands, inför en förestående försäljning av fastighet överflyttar denna till ett bolag och efter utflyttningen säljer aktierna i bolaget. Vinsten vid försäljning av aktierna blir efter den föreslagna ändringen beskattad som vinst vid icke yrkesmässig avyttring av fastighet här i riket.

4.3.3 Remissyttrandena

Remissinstanserna har i en del fall ansett att reglerna för aktier i fåmansbolag i vissa avseenden, som redovisats i det föregående, bör avvika från de bestämmelser som gäller för andra aktier. I några yttranden har även anförts mer allmänna synpunkter på behandlingen av aktier i fåmansbolag.

Företagsskatteberedningen framhåller sålunda att stora skillnader föreligger mellan aktieinnehav i marknadsbolag och fåmansbolag och att dessa skillnader borde komma till uttryck i skilda materiella beskattningsregler för de olika aktieslagen. Beredningen håller det inte för osannolikt att förslaget om beskattning av 30 % av vinsten vid avyttring efter längre tids innehav kan ge helt andra beskattningseffekter för aktier i fåmansbolag än för aktier

i marknadsbolag. Beredningen framhåller vidare att det är angeläget att reglerna om aktievinstbeskattning i förening med bestämmelserna för beskattning av löpande inkomst, förmögenhet, arv och gåva inte utformas så att de leder till förtida försäljning av familjeföretag till större företagsgrupper och därmed till ökad koncentration av ägandeförhållandena i näringslivet. Även enligt *länsstyrelsen i Stockholms län* kan det finnas anledning att bedöma överlåtelse av aktier i fåmansbolag på annat sätt än överlåtelse av andra aktier. Länsstyrelsen förordar att hithörande frågor utreds i annat sammanhang.

LO anser att ett specialfall såvitt gäller realisationsvinstbeskattningen utgörs av egenföretagaren, som själv arbetat upp sitt företag och så småningom säljer det till gott pris. Vinsten kan i detta fall enligt organisationen inte betraktas som arbetsfri inkomst och bör därför inte heller beskattas som realisationsvinst utan som förvärvsinkomst, vilken vid skatteberäkningen bör fördelas över ett antal år. *TCO* har – såsom tidigare redovisats – anfört att beskattning av 30 % av vinst vid försäljning av aktier i fåmansbolag kan innebära en för lindrig beskattning.

Från andra utgångspunkter uttrycker *Svensk industriförening* önskemål om att frågan om aktier i fåmansbolag ytterligare utreds. I föreningens yttrande framhålls att en värdeökning och fortsatt expansion i familjeföretagen är en förutsättning för bl. a. tryggad sysselsättning och att det därför är otillfredsställande om en sådan värdeökning inte i större mån än enligt kommitténs förslag skyddas mot ett försämrat penningvärde. Enligt föreningen innebär kommitténs förslag att en fiktiv värdeökning av aktier kommer att bli föremål för beskattning. Detta kommer enligt föreningen att få negativa effekter på investeringsviljan i mindre och medelstora företag. Av dessa och liknande skäl föreslår föreningen grundligare utredning beträffande möjligheterna att beskatta aktieavyttringar i mindre och medelstora företag på ett lindrigare och mer utvecklingsstimulerande sätt. Som tidigare redovisats har föreningen föreslagit att den skattepliktiga andelen av vinst vid avyttring av aktier i fåmansbolag efter längre innehav bestäms till 20 % i avvaktan på ytterligare utredning. Även *Sveriges redovisningskonsulters förbund* förordar en lindrigare beskattning vid försäljning av aktier i fåmansbolag.

4.4 Terminsaffärer

4.4.1 Nuvarande regler

KL innehåller inte några särskilda bestämmelser angående beskattningen vid renodlade terminsaffärer med aktier, dvs. sådana affärstransaktioner där den slutliga uppgörelsen – leveransen av aktierna resp. betalningen av dessa – skall ske vid bestämd tidpunkt i framtiden. Förhållandet är detsamma för s. k. blankningsaffärer. Dessa affärer innebär i princip att en person säljer

aktier som han har erhållit genom försträckning, i enlighet med de för vanliga kontantaffärer stipulerade villkoren. Avsikten är att förpliktelsen mot försträckningsgivaren sedermera skall fullgöras genom återställande av aktier av samma slag, som förvärvats genom täckningsköp vid lämplig tidpunkt i anslutning till återställandet.

I tillämpningen synes de renodlade terminsaffärerna i allmänhet ha bedömts enligt realisationsvinstreglerna i 35 och 36 §§ KL, även i de fall då det realisationsvinstgrundande fånget tidsmässigt legat efter den avyttring vid vilken realisationsvinsten uppkommit. Frågan synes emellertid inte ha ställts på sin spets i högsta instans.

Beträffande blankningsaffärerna är läget ett annat. I mål angående förhandsbesked (RÅ 1965 ref. 19) avseende en blankningsaffär har regeringsrätten betraktat det första ledet i en sådan affär – försträckningen och aktiernas försäljning – som realisationsgrundande fång resp. realisation samt det andra ledet – täckningsköpet och aktiernas återställande till försträckningsgivaren – på samma sätt. Detta betraktelsesätt innebär – under förutsättning att försträckningen och försäljningen resp. inköpet och återställandet skett i stort sett samtidigt och således till oförändrad börskurs – att eventuell vinst på en genomförd blankningsaffär blir skattefri.

4.4.2 Kommittén

Kommitténs författningsförslag i fråga om de renodlade terminsaffärerna innebär inte någon ändring i förhållande till den praxis som utvecklats vid tillämpningen. Terminsaffärerna skall således bedömas enligt realisationsvinstreglerna även om det realisationsvinstgrundande fånget ägt rum efter den avyttring vid vilken realisationsvinsten uppkommit. Kommittén anser det lämpligt att RSV vid affärer av denna art i förtydligande syfte lämnar anvisningar om rätt beskattningsår och beräknad innehavstid.

Enligt kommitténs uppfattning är det nödvändigt att lagstiftningsvägen ändra gällande praxis när det gäller den skattemässiga bedömningen av blankningsaffärer. Kommittén föreslår att för skattskyldig, som utför en blankningsaffär, skall inte upptagandet av försträckningen i aktier och återlämnandet av dessa till försträckningsgivaren anses utgöra ett realisationsvinstgrundande förvärv resp. avyttring. I stället bör det efterföljande täckningsköpet i normalfallet bli realisationsvinstgrundande i förhållande till den tidigare försäljningen – på samma sätt som föreslås skola gälla vid vanliga terminsaffärer. Som realisationsvinst skall således räknas skillnaden mellan försäljningssumman för de lånade aktierna och anskaffningskostnaden för täckningsköpet.

Bl. a. för att förhindra missbruk och för att något inskränka möjligheterna till uppskov med beskattningen föreslår kommittén en begränsning av den tid inom vilken en blankningsaffär skall ha slutförts. Om blankningsaffären inte slutförts före utgången av det kalenderår som följer närmast efter för-

säljningsåret, skall enligt kommitténs förslag den skattskyldige anses ha erhållit en realisationsvinst motsvarande skillnaden mellan försäljningspriset och den lägsta köpkurs, som noterats från försäljningsdagen till utgången av det kalenderår, som följer närmast efter försäljningsåret.

Avdrag för förlust i samband med en ej slutförd blankningsaffär skall inte medges. Den vinst, som kan uppkomma vid ett senare överlämnande av aktierna, får enligt förslaget minskas med den tidigare beskattade vinsten.

4.4.3 Remissyttrandena

Flertalet av de remissinstanser, som yttrat sig i denna del, tillstyrker i allt väsentligt kommitténs förslag i fråga om termins- och blankningsaffärer. AO riktar dock invändningar mot förslaget att beskattningen för en icke slutförd blankningsaffär skall kunna skjutas upp ända till utgången av det kalenderår som följer närmast efter försäljningsåret. Ombudet framhåller att blankningsaffärer som regel är korta affärer, eftersom aktiespekulanten avser att utnyttja en tillfällig baissesituation. Beskattning bör därför ske redan om blankningsaffären inte har slutförts före utgången av det kalenderår då avyttringen skett. *Styrelsen för Stockholms fondbörs* föreslår ett tillägg så att den skattepliktiga realisationsvinsten vid en icke slutförd blankningsaffär kommer att motsvara skillnaden mellan försäljningspriset och den lägsta betalkurs eller, om sådan saknas, den lägsta köpkurs, som noterats från försäljningsdagen till utgången av det kalenderår som följer närmast efter försäljningsåret.

Här bör slutligen nämnas att RSV ifrågasätter behovet av att – såsom kommittén föreslagit – anvisningar från verkets sida utfärdas i fråga om den närmare skattemässiga behandlingen av terminsaffärer.

4.5 Switchaffärer

4.5.1 Nuvarande regler

Genom valutaregleringen är en i Sverige bosatt skattskyldig i princip avskuren från möjligheterna att direkt göra inköp av värdepapper på utländska värdepappersmarknader. Den skattskyldige kan emellertid köpa utländska värdepapper från annan i riket bosatt person och genom att sälja dessa värdepapper i utlandet få rätt att för den erhållna valutan köpa andra utländska värdepapper utomlands. Denna rätt att reinvestera i utlandet benämns switchrätt. Volymen av de utländska värdepapper som innehas av valuta-inlåningar är avsedd att vara i stort sett konstant. Samtidigt har intresset av att handla på utländska börser stigit starkt. Detta har lett till att kursen på utländska värdepapper, som innehas av valutainlåningar, ligger avsevärt över den kurs som gäller på värdepappersbörserna i utlandet. Den, som önskar förvärva utländska värdepapper från valutainlåning, får med andra

ord betala en viss "premie" för att komma in på den utländska marknaden.

De skattefrågor som kan aktualiseras i samband med switchaffärer är oreglerade. I praxis synes avdrag ha medgivits för den "förlust" som uppkommer i samband med att valutainlänning omedelbart efter inköpet av värdepapper från annan valutainlänning avyttrar dessa på utländsk börs.

4.5.2 *Kommittén*

Kommittén anger som typfall för en switchaffär att den skattskyldige i december under en och samma dag köper utländska obligationer i Sverige och säljer dem i utlandet. För "förlusten", ca 15–17 % av inköpspriset, yrkar den skattskyldige avdrag gentemot tidigare under året gjorda realisationsvinster.

Enligt kommittén är det nödvändigt att reglera beskattningsfrågan i samband med switchaffärer på så sätt, att avdrag inte får åtnjutas för "förluster", som framräknas med bortseende från switchrätten. Kommittén föreslår därför att när en valutainlänning i Sverige inköper utländska värdepapper från en annan valutainlänning skall han anses ha förvärvat dels värdepapperen i fråga, dels en rättighet, switchrätten. Denna switchrätt bör betraktas som egendom av samma slag som aktier och liknande värdepapper. Avyttrar valutainlänning utländska värdepapper, som han inkl. switchrätt förvärvat från annan valutainlänning, till valutaömlänning och behåller han switchrätten, skall enligt kommittén vid realisationsvinstberäkningen försäljningspriset för värdepapperen ökas med värdet av switchrätten.

Kommittén anser vidare att avdragsgill realisationsförlust inte bör anses föreligga, om tillfredsställande utredning om switchrättens värde ej kan företes av den skattskyldige. Någon uttrycklig bestämmelse härom anser kommittén dock inte erforderlig.

4.5.3 *Remissyttrandena*

Flertalet remissinstanser delar kommitténs uppfattning att beskattningsfrågorna i samband med switchaffärerna bör regleras lagstiftningsvägen. Kommitténs förslag att försäljningspriset för utländska värdepapper, som valutainlänning förvärvat från annan valutainlänning och som han därefter med bibehållen switchrätt säljer till valutaömlänning, vid realisationsvinstberäkningen skall ökas med värdet av switchrätten, kritiserar emellertid från flera håll. Flera remissinstanser påpekar att kommitténs förslag kan innebära risk för dubbelbeskattning. *Företagsskatteberedningen* anser således att förslaget bör kompletteras med regler angående beskattningen vid senare försäljning av utländska värdepapper till valutainlänning. Genom den transaktionen avhänder sig den skattskyldige möjligheten att direkt från en valutaömlänning förvärva utländska värdepapper samtidigt som det uppkommer en "vinst" motsvarande switchrättens värde. Eftersom enligt förslaget

avdrag ej skall medges för förvärvet av switchrätten bör, enligt beredningen, reglerna kompletteras så att beskattning inte kommer att ske i samband med att switchrätten realiserar.

Enligt *länsstyrelsen i Örebro län* skulle det vara ett bättre system om realisationsvinsten alltid beräknas exkl. kostnaden för switchrätten och att vinst eller förlust vid försäljning av denna rätt redovisas separat. Switchrättens värde bör således enligt *länsstyrelsen* inte räknas in i vare sig försäljningssumman eller anskaffningskostnaden för värdepapperen. Liknande synpunkter framförs av *AO*.

Näringslivets skattedelegation, som avstyrker förslaget, anser att frågan om hur switchrätterna skall behandlas vid beskattningen i första hand är ett periodiseringsproblem. Kommitténs förslag täcker endast ett marginalproblem, nämligen det enkla typfallet att en person i december köper en switchrätt, som avyttras under nästföljande år. I det fallet nås syftet att förhindra resultatutjämnning. De personer som uteslutande förvärvar en switchrätt i resultatutjämnings syfte torde emellertid enligt delegationen vara försvinnande få. I de långt vanligare situationer där den skattskyldige stadigvarande köper och säljer utländska värdepapper kan komplicerade problem uppstå men där ger kommitténs förslag inte någon vägledning. Enligt delegationen borde förslaget ha kompletterats bl. a. med regler som klargör att switchrätten utgör en fristående rättighet. Frågan hur avdrag för förlust på förlorad switchrätt skall utnyttjas och hur man skall förfara när en ursprunglig switchrätt endast delvis överläts till en valutainlåning borde också ha reglerats.

4.6. Konvertibla skuldebrev m. m.

4.6.1 Nuvarande regler

Utbyte av aktier i ett och samma bolag betraktas som ett med köp eller byte jämförligt fång, om ett nyförvärv av värdehandlingar äger rum genom transaktionen. Om däremot ett aktiebrev lämnas in till bolaget för erhållande av aktiebrev i andra valörer men sammanlagt på lika stort nominellt belopp (växling) eller om ett aktiebrev erhålles vederlagsfritt såsom ersättning för förkomna eller förstörda aktiebrev, har nyförvärv av aktier inte ansetts äga rum. Om på bolagets initiativ viss serie aktier dras in och omstämplas eller utbytes mot en annan serie aktier – t. ex. för uppfyllande av bestämmelse om uppdelning i bundna och fria aktier – eller om nya aktiebrev erhålles på grund av beslut om sammanläggning av aktier, föreligger inte heller något nyförvärv.

Liknande regler gäller beträffande obligationer. Konvertering av obligationer är således att jämställa med köp och byte under förutsättning att ett nyförvärv av värdehandlingar äger rum genom transaktionen. Huruvida en konvertering av obligationer skall anses innefatta ett nyförvärv eller en-

dast en ändring av lånevillkoren för de gamla obligationerna beror på omständigheterna i det enskilda fallet.

4.6.2 *Kommittén*

Kommittén erinrar om att aktiebolag numera kan utge konvertibla skuldebrev mot vederlag i pengar eller annan egendom, dvs. skuldebrev som innehåller utfästelse från bolaget att borgenär har rätt att helt eller delvis byta ut sin fordran enligt skuldebrevet mot aktier i bolaget. Enligt nuvarande praxis likställs konvertering av obligationer till aktier med avyttring av obligationerna och nytt förvärv av aktierna. Kommittén föreslår ändring i dessa regler. Enligt kommitténs förslag skall skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust inte anses uppkomma när konvertibelt skuldebrev byts ut mot aktie. Aktien skall i dessa fall anses anskaffad när skuldebrevet förvärvades. Anskaffningskostnaden för aktien kommer därför att motsvara anskaffningskostnaden för skuldebrevet jämte eventuell konstant betalning vid själva utbytet.

Kommittén behandlar vidare de nyligen införda bestämmelser som ger aktiebolag rätt att utge skuldebrev som är förenade med optionsrätt till nyteckning av aktier. Enligt ett sådant skuldebrev har borgenären rätt att teckna aktier i bolaget mot betalning i pengar. Sådan rätt kan också knytas till optionsbevis som fogas till skuldebrevet. Kommittén föreslår, att när optionsrätt som är förenad med eller fogad till skuldebrev utnyttjas, de nya aktierna skall anses anskaffade när skuldebrevet förvärvades. Anskaffningskostnaderna för de nya aktierna blir då dels det belopp som erläggs vid teckning av aktierna, dels den andel av anskaffningskostnaden för skuldebrevet, som belöper på optionsrätten.

Kommittén har även uppmärksammat de regler som ger aktiebolag möjligheter att utge konvertibla aktier. I bolagsordningen kan tas in förbehåll om att aktie av visst slag skall i närmare angiven ordning kunna omvandlas till aktie av annat slag. När konvertering enligt bestämmelse i bolagsordningen skall ske, är aktieägaren skyldig att inge sitt aktiebrev för byte mot nytt aktiebrev. Enligt kommittén bör ett sådant byte i realisationsvinsthänseende inte anses såsom nytt fång. De nya aktierna bör i stället anses anskaffade då de utbyttas förvärvades och till det pris som då erlades. Motsvarande bör enligt kommittén gälla även när utbyte av aktier eljest sker enligt aktiebolagslagens bestämmelser.

4.6.3 *Remissyttrandena*

Kommitténs förslag rörande behandlingen av konvertibla skuldebrev m. m. har inte föranlett några erinringar.

4.7 Handelsbolag

4.7.1 Nuvarande regler

Ett handelsbolag kan avyttras på två olika sätt. Antingen kan andelarna i bolaget överlåtas eller också överlåter bolaget självt sin rörelse med tillgångar och skulder. Skattemässigt blir effekterna helt olika. I det första fallet tillämpas för säljaren samma realisationsvinstregler som gäller vid avyttring av aktier. Om rörelsen i stället säljs av bolaget framkommer eventuell vinst i bolagets räkenskaper och beskattas hos delägarna enligt vanliga regler. Köparen får i beskattningshänseende tillgodoräkna sig det pris som betalas för rörelsens varulager, inventarier, goodwill etc.

I det fall att avyttring sker genom överlåtelse av andelar som innehafvs kortare tid än fem år är det den verkliga vinsten som skall ligga till grund för inkomstberäkningen. Denna måste då ske med utgångspunkt i anskaffningskostnaden. KL innehåller inte några bestämmelser för hur anskaffningskostnaden för andel i handelsbolag skall beräknas.

4.7.2 Kommittén

Kommittén konstaterar att det inte finns några bestämmelser i skatteförfattningarna som anger hur anskaffningskostnaderna för andelar i handels- och kommanditbolag skall beräknas och att det finns få rättsfall på detta område. Med hänsyn till detta och då dessa bolagsformer kan komma att bli vanligare i framtiden har kommittén funnit att det föreligger ett behov av anvisningar. Dessa anvisningar bör dock inte utformas som lagbestämmelser.

Enligt kommittén är det nödvändigt att även för långtidsinnehavda andelar uträkna de faktiska anskaffningskostnaderna eftersom det inte finns någon alternativmetod baserad på förmögenhetsvärdet att tillgå. Denna uträkning av den faktiska anskaffningskostnaden aktualiserar enligt kommittén en rad frågeställningar.

I fråga om tidpunkten för förvärv av andel i vanligt handels- eller kommanditbolag föreslår kommittén att andelen i sin helhet skall anses ha förvärvats i samband med bolagsmannens inträde i bolaget. I kommanditbolag, där andelskapitalet i form av kommanditlottbrev är uppdelat på lotter av viss fastställd storlek och med ensartade rättigheter, bör däremot anskaffningstidpunkten bestämmas individuellt för varje lott.

Anskaffningskostnaden bör enligt kommittén i normalfall anses motsvara det belopp, som vid tidpunkten för avyttringen redovisas på bolagsmannens kapitalkonto. I vissa fall kan emellertid detta belopp behöva korrigeras. Kommittén lämnar här förslag för hur man bör beakta bl. a. förluster och övervärden på apportegendom.

Kommittén behandlar slutligen också frågan hur anskaffningskostnaden bör bestämmas i samband med delavyttring av andel. Anskaffningskost-

naden för avyttrad del av andel i ett vanligt handels- eller kommanditbolag föreslås motsvara det belopp, med vilket andelsägarens kapitalbehållning minskar i samband med försäljningen.

4.7.3 Remissyttrandena

Flertalet remissinstanser har inte kommenterat kommitténs förslag. *Länsstyrelsen i Örebro län* föreslår dock att det bör skapas en möjlighet att som alternativ till kommitténs förslag beräkna vinsten till viss procent av vederlaget i samband med avyttring av andel.

5 Avyttring av annan lös egendom än aktier o. d.

5.1 Nuvarande regler

5.1.1 Inledning

Som tidigare har redovisats genomfördes betydelsefulla förändringar i realisationsvinstbeskattningen vid 1966 och 1967 års riksdagar. De nya reglerna, som bl. a. innebar att en i tiden obegränsad beskattning av realisationsvinster infördes, gäller vid avyttring av fastigheter och aktier samt vissa därmed jämställda tillgångar. Beträffande annan lös egendom än byggnad på annans mark samt aktier o. d. gäller däremot alltjämt i princip samma förutsättningar för beskattning av realisationsvinster som när KL infördes, vilket bl. a. innebär att beskattningen är tidsbegränsad. Framhållas kan dock att det nyligen införts skärpt realisationsvinstbeskattning beträffande avyttring från delägare i fåmansföretag – eller honom närstående person – till företaget (prop. 1975/76:79, SkU 1975/76:28, rskr 1975/76:171, SFS 1976:85).

Bestämmelserna om den tidsbegränsade realisationsvinstbeskattningen finns i 35 § 4 mom. KL. De omfattar såväl lösören som vissa rättigheter och värdepapper, t. ex. fordrings-, options- och förlagsrätter, obligationer, skuldebrev och förlagsbevis. Även aktier och andelar i bostadsaktiebolag och bostadsföreningar som avses i 24 § 3 mom. KL, s. k. äkta bostadsföretag, behandlas enligt dessa regler.

5.1.2 Lösöre

Som lösöre räknas alla slag av lösa saker, t. ex. bohag, bilar och antikviteter. Avyttras lösöre inom fem år efter förvärvet, föreligger skattskyldighet för realisationsvinst varvid samma reducerande skala tillämpas som den som gäller för aktier. Detta innebär att hela vinsten beskattas om innehavstiden understiger två år. Därefter reduceras den skattepliktiga andelen så att den efter två men mindre än tre år utgör 75 %, efter tre men mindre än fyra år 50 %, och efter fyra men mindre än fem år 25 % av vinsten. Vinst genom avyttring senare än fem år från förvärvet är skattefri.

Avyttras lösöre genom tvångsförsäljning, dvs. i samband med expropriation eller liknande förfarande, är vinsten skattepliktig endast om det skäligen kan antas, att avyttringen skulle ha ägt rum även om inte tvång förelagat.

Beträffande egendom som här avses gäller fortfarande att skatteplikt endast föreligger när den avyttrade egendomen förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Har den däremot förvärvats genom arv, gåva eller annat benefikt fång är beskattning i princip utesluten. Genom den s. k. skyldemansregeln gäller dock vissa modifikationer i principen att förvärv genom benefika fång utesluter beskattning. Skyldemansregeln innebär nämligen att realisationsvinstbeskattning i vissa fall kan ske vid avyttring av egendom som förvärvats genom benefikt fång från make eller släkting.

Beträffande förvärvets art är att märka att egendom, som en person efterlämnar vid sin död, alltid anses utgöra arvfången egendom för dödsboet och arvingarna, oavsett när och hur den avlidne förvärvat densamma. För en arvinge som tilldelats egendom ur dödsboet genom arvsskifte gäller enligt praxis detsamma, även om han lämnat vederlag till sina medarvingar för egendomen och även om dödsboet självt skulle ha inköpt egendomen med dödsboets medel. Arvingen anses alltså i dessa fall ha förvärvat egendomen genom arv och inte genom köp. Skulle i stället dödsboet avyttra egendom som det självt inköpt, kan däremot skattskyldighet inträda för dödsboet enligt de allmänna reglerna för realisationsvinstbeskattningen.

5.1.3 Värdepapper och rättigheter som inte är jämställda med aktier

Värdepapper och rättigheter som inte är jämställda med aktier är som tidigare angivits föremål för en i tiden begränsad beskattning av realisationsvinster. Till sådana värdepapper och rättigheter hör t. ex. fordrings-, options- och förlagsrätter, skuldebrev, obligationer och förlagsbevis. Uppkommer realisationsvinst vid avyttring av dessa tillgångar beskattas denna enligt samma regler som vid försäljning av lösöre. Jag hänvisar till den redogörelse jag redan lämnat för dessa regler (avsnitt 5.1.2).

5.1.4 Aktier och andelar i s. k. äkta bostadsföretag

Med s. k. äkta bostadsföretag avses sådana bostadsaktiebolag och bostadsföreningar som enligt 24 § 3 mom. KL skall schablonbeskattas för inkomst av fastighet.

Vid avyttring av aktier och andelar i sådana företag beskattas realisationsvinst enligt samma regler som gäller för lösöre. Även i detta fall kan jag alltså hänvisa till den tidigare lämnade redogörelsen (avsnitt 5.1.2).

Om medlem i bostadsförening – liksom medlem i annan ekonomisk förening – överlåter sin andel till föreningen torde detta enligt nuvarande praxis medföra att skattepliktig inkomst inte uppkommer för medlemmen i vidare mån än som följer av reglerna om beskattning för realisationsvinst.

5.2 Kommittén

5.2.1 Inledning

Kommittén framhåller att ett skäl för att vissa värdepapper och rättigheter är föremål endast för en tidsbegränsad realisationsvinstbeskattning, möjligen kan vara att vinster och förluster av betydelse mera sällan uppkommer beträffande sådan egendom. Enligt kommitténs mening finns det emellertid knappast något bärande skäl för att ha två system för realisationsvinstbeskattning när det gäller lös egendom, dvs. ett tidsbegränsat och ett icke tidsbegränsat. Kommittén framhåller att om man anser att sannolikheten av att skattepliktig vinst eller avdragsgill förlust av betydelse uppkommer vid försäljning av vissa slag av tillgångar är så liten, att det inte framstår som motiverat att kräva utredningar om resultatet av sådana avyttringar, bör dessa tillgångar undantas från realisationsvinstbeskattning. I övrigt bör enligt kommitténs mening en icke tidsbegränsad realisationsvinstbeskattning gälla. Såvitt gäller lösöre finner kommittén det inte vara godtagbart att sådana tillgångar, som utgör investeringsalternativ till aktier och fastigheter, är gynnade i beskattningshänscende. Kommittén föreslår därför en i tiden obegränsad realisationsvinstbeskattning beträffande såväl vissa lösörens som beträffande övrig lös egendom. Vid den närmare utformningen av reglerna skiljer kommittén mellan lösöre, värdepapper och rättigheter som inte är jämställda med aktier samt aktier och andelar i s. k. äkta bostadsföretag.

5.2.2 Lösöre

Kommittén konstaterar att lösöre kan sägas bestå av två grupper av tillgångar. Den ena gruppen kännetecknas av att tillgångarna förslits vid användningen och normalt minskar i värde. Till denna grupp hör bl. a. vanligt bohag och sådana kapitalvaror som bilar, båtar o. d. Det är fråga om tillgångar som anskaffats för personligt bruk och inte som kapitalplacering. Till den andra gruppen hör i första hand konst och antikviteter men även sådana saker som frimärken, mynt, böcker, ädelstenar, smycken och vissa föremål av silver, tenn, glas och porslin m. m. Det finns olika skäl till att man förvärvar sådana tillgångar som hör till sistnämnda grupp. Man kan förvärva dem i samlarintresse, det kan vara fråga om ren penningplacering eller det kan vara fråga om ting, som man vill använda privat och t. ex. tillföra det vanliga bohaget. Tillgångarna torde emellertid ha en sak gemensamt, nämligen att de inte är underkastade kontinuerlig värdeminskning.

Kommittén påpekar att det från skilda håll har framförts önskemål om en skärpning av nu gällande realisationsvinstregler när det gäller den senare gruppen av tillgångar, främst konst, antikviteter och frimärken. Det är i första hand rättvis- och skatteförmågeskäl samt fördelningspolitiska motiv,

som ligger bakom önskemålen. Det har också anförts, att det kan verka snedvridande på investeringarna om aktier och fastigheter är underkastade en i tiden obegränsad realisationsvinstbeskattning medan detta inte gäller för andra tillgångar av lika bestående värde.

Kommittén finner det emellertid knappast vara meningsfullt att införa en i tiden obegränsad realisationsvinstbeskattning för allt lösöre. Det torde således vara helt onödigt att utvidga beskattningen när det gäller den första gruppen av tillgångar, dvs. tillgångar som är underkastade fortlöpande värdeminskning i samband med förslitning. Å andra sidan bör man enligt kommitténs mening inte ha två olika system för realisationsvinstbeskattning när det gäller lösöre, ett tidsbegränsat och ett icke tidsbegränsat. Kommittén föreslår därför att tillgångar av nu avsett slag inte skall vara underkastade realisationsvinstbeskattning. Det gäller alltså tillgångar anskaffade enbart för personligt bruk, dvs. tillgångar, för vilka avdrag för värdeminskning inte ifrågakommer vid inkomsttaxeringen. Har avdrag för värdeminskning medgivits vid taxeringen bör tillgången i fråga bli föremål för en i tiden obegränsad realisationsvinstbeskattning, om vad som influtit vid försäljningen inte är att hänföra till inkomstlagen rörelse eller jordbruk.

Kommittén konstaterar att mot en skärpning av realisationsvinstreglerna när det gäller lösöre i form av konst, antikviteter och frimärken etc. kan anföras, att beskattningsmyndigheterna inte har möjlighet kontrollera när försäljning skett av dylika tillgångar. När det gäller aktier och fastigheter framgår bl. a. av deklarationens förmögenhetsbilaga när dylika tillgångar försäljs. Tanken på att förmögenhetsbeskatta tillgångar som konst och antikviteter etc., har hittills avvisats med hänsyn till de stora värderingssvårigheter som skulle uppkomma.

Kommittén anser emellertid inte att kontrollsvårigheterna bör ses som ett avgörande hinder mot att införa en i tiden obegränsad realisationsvinstbeskattning. Vissa kontrollmöjligheter torde finnas t. ex. genom att inhämta uppgifter från s. k. kvalitetsauktioner. Mera betydande försäljningar kan också medföra ökning av deklarerad förmögenhet, som inte kan förklaras med mindre än att uppgift om försäljningen lämnas.

Kommittén anför att även när det gäller lösöre, som blir föremål för en i tiden obegränsad realisationsvinstbeskattning, bör – liksom beträffande fastigheter och aktier – gälla, att som anskaffningskostnad skall räknas vad som betalats vid det senaste onerösa fångtet, när fråga är om tillgångar, som erhållits genom benefikt fång. Detta medför att det många gånger blir svårt att göra en riktig vinstberäkning, när tillgångar av detta slag säljs. Även när det gäller samlingar av olika slag – frimärken, mynt etc. – torde det i regel vara mycket svårt att fastställa anskaffningskostnaden.

Med hänsyn till de utredningssvårigheter, som kan föreligga, när det gäller beräkning av vinst eller förlust vid försäljning av lösöre, föreslår kommittén att sådan vinst – när försäljningen sker två år eller mer efter förvärvet – beskattas enligt den schablonregel, som f. n. gäller vid försäljning av aktier

o. d., som innehafts fem år eller mer, dvs. 10 % av nettoförsäljningspriset tas till beskattning. Sker försäljningen inom två år efter förvärvet föreslås hela vinsten bli beskattad. Vid beräkning av realisationsvinst när försäljning sker inom två år efter förvärvet föreslås gälla, att som intäkt upptas vad som erhållits för den avyttrade egendomen medan avdrag får ske för alla omkostnader för förvärvet och avyttringen.

När det gäller den schablonmässigt beräknade vinsten föreslås att ett belopp om 1 000 kr. undantas från beskattning. Beloppet bör beräknas gemensamt för makar. Det innebär att beskattningsbar realisationsvinst kan uppkomma först om lösöre försäljs under ett år till ett sammanlagt belopp, som överstiger 10 000 kr. Kommittén framhåller att en sådan regel synes godtagbar, då det främst är de stora försäljningarna, som bör bli föremål för beskattning.

För att underlätta kontrollen föreslår kommittén att den skattskyldige åläggs att i deklarationen uppge om lösöre försålts under beskattningsåret och i så fall till vilket belopp.

5.2.3 *Värdepapper och rättigheter som inte är jämställda med aktier*

Beträffande sådana värdepapper och rättigheter, som inte är jämställda med aktier och som således f. n. endast är föremål för en tidsbegränsad realisationsvinstbeskattning, föreslår kommittén – som tidigare angivits – att denna beskattning görs obegränsad i tiden. Liksom beträffande aktier föreslår kommittén att beskattningen skall grundas på den verkliga vinsten. Även i övrigt föreslås i princip samma regler som beträffande aktier. Således föreslås hela realisationsvinsten vara skattepliktig om egendomen avyttras mindre än två år efter förvärvet medan vid innehav överstigande två år endast 30 % av vinsten skall vara skattepliktig. Om egendomen avyttras genom tvångsförsäljning föreslås att endast 30 % av vinsten skall vara skattepliktig oavsett innehavstidens längd.

För tillgångar, som erhållits genom arv eller gåva föreslår kommittén – liksom f. n. gäller för aktier och jämförliga tillgångar – att anskaffningskostnaden skall anses motsvara vad som erlagts vid det senaste onerösa fånget. Kommittén framhåller att denna anskaffningskostnad i vissa fall givetvis kan vara svår att utreda. Beträffande äldre innehav föreslås dock inte att någon genomsnittsbereäkning av anskaffningskostnaden skall ske på det sätt som har föreslagits beträffande aktier.

5.2.4 *Aktier och andelar i s. k. äkta bostadsföretag*

Kommittén konstaterar att det torde finnas flera anledningar till att aktier och andelar i äkta bostadsföretag undantogs från de regler om beskattning av realisationsvinster på aktier och därmed jämförliga tillgångar som infördes år 1966. En anledning var enligt kommittén att möjligheterna att sälja bo-

stadsrätter med vinst vid denna tidpunkt var begränsade genom lagen (1942:430) om kontroll av upplåtelse och överlåtelse av bostadsrätt m. m. Lagen upphörde att gälla den 31 december 1968. En annan anledning antas ha varit att sådana föreningsandelar och aktier visserligen var värdepapper av samma slag som de som omfattades av de nya realisationsvinstreglerna, men att andels- och aktieägare i äkta bostadsföretag i realiteten kunde anses äga andelar i företagets fastighet.

Kommittén anser att sedan lagen om kontroll av upplåtelse av bostadsrätt m. m. upphört att gälla och en icke tidsbegränsad realisationsvinstbeskattning införts även beträffande fastigheter, frågan om beskattning av vinster vid försäljning av aktier och andelar i äkta bostadsföretag bör upptas till förnyad prövning.

Enligt kommitténs mening kan numera knappast anföras några bärande skäl för att realisationsvinstbeskattningen, när det gäller aktier och andelar i äkta bostadsföretag, skall vara begränsad i tiden. Aktien eller andelen medför emellertid rätt till en viss bestämd lägenhet i företagets fastighet och aktie- eller andelsägaren svarar själv för kostnader för reparation av lägenheten och kan bekosta förbättringar av olika slag i densamma. Vissa likheter föreligger således mellan bostadsrättsinnehavaren och den som äger en egnahemsfastighet. Det kan därför anföras skäl för att realisationsvinstreglerna när det gäller aktier och andelar i äkta bostadsföretag bör utformas i överensstämmelse med de regler, som gäller för egnahemsfastigheter. Kommittén finner emellertid att för dessa aktier och andelar i princip bör gälla samma regler som för andra slag av värdepapper. Reglerna när det gäller egnahemsfastigheter har utformats för att åstadkomma en från markpolitiska synpunkter rationell beskattning av markvinster. Dessa regler gäller också om bostadsföretaget säljer fastigheten. Kommittén anser däremot att det knappast kan åberopas markpolitiska skäl, när det gäller utformningen av reglerna vid försäljning av aktie eller andel i bostadsföretag.

Det kan emellertid enligt kommitténs uppfattning, anföras skäl för att något mildra realisationsvinstbeskattningen vid försäljning av aktier och andelar i äkta bostadsföretag. Sålunda kan det från bostadspolitiska synpunkter framstå som önskvärt att inte försvåra överlåtelser av bostadsrätter. Vidare kan åberopas att beskattningen av bostadsrätter och egnahem av rättviseskäl bör vara någorlunda lika.

Om det därför av olika skäl anses att man vid försäljning av aktie och andel i äkta bostadsföretag bör ha en lindrigare realisationsvinstbeskattning än när det gäller andra aktier och andelar, finner kommittén att detta syfte lämpligen kan nås genom att man inför ett fast årligt tillägg till anskaffningskostnaden på sätt sker vid beräkning av vinst vid försäljning av egnahem.

Inför man ett sådant fast årligt tillägg till anskaffningskostnaden finns enligt kommitténs mening knappast anledning att sätta detta belopp lägre än 3 000 kr., dvs. det belopp, som gäller vid försäljning av bostadsfastighet.

Däremot synes det fasta tillägget kunna begränsas till sådana fall då säljaren utnyttjat den mot aktien eller andelen svarande lägenheten som bostad för sin och familjens räkning. Vidare bör det årliga tillägget beräknas endast för det antal år delägaren själv bebott lägenheten, dock inte för tid före år 1952. Kommittén har utformat sitt förslag i enlighet med dessa förutsättningar.

Kommittén konstaterar att en aktie- eller andelsägare i ett äkta bostadsföretag själv får svara för kostnader, som han lägger ned i form av förbättringar av lägenheten. Enligt kommitténs mening bör han därför i princip ha rätt till avdrag för sådana förbättringskostnader vid realisationsvinstberäkningen. Värdet av dessa förbättringar minskas givetvis genom förslitning och genom att inredningsdetaljer av olika slag blir omoderna. Kommittén anser det emellertid skäligt att hänsyn skall tas till förbättringskostnader, som nedlagts på lägenheten under de tio år, som närmast föregått avyttringen. Med förbättringskostnad bör i detta sammanhang jämföras även kostnad, som inför förestående försäljning nedlagts på reparation och underhåll, i den mån lägenheten på grund härav vid försäljningen befunnit sig i bättre skick än vid förvärvet och avdrag för kostnaderna inte fått göras från inkomst av lägenheten. Någon indexuppräknings av kostnaderna föreslås ej skola ske. Hänsyn till penningvärdeförändring tas liksom när det gäller övriga aktier och andelar vid avvägningen av den andel av vinsten som bör beskattas.

Kommittén konstaterar att det naturligtvis även finns andra föreningar och aktiebolag, som äger bostadsfastigheter och där aktie- eller andelsägare äger bostadsrätt. Andelar och aktier i dessa föreningar och bolag är emellertid redan enligt gällande lagstiftning underkastade en icke tidsbegränsad realisationsvinstbeskattning enligt samma regler som gäller för aktier och andelar i allmänhet. Kommittén har därför inte ansett sig böra föreslå särskilda regler för andra än de s. k. äkta bostadsföretagen.

Kommittén går i detta sammanhang även in på frågan om beskattningskonsekvenserna av att en andelsägare i en ekonomisk förening överlåter sin andel till föreningen. Beträffande dessa fall konstaterar kommittén att skattepliktig intäkt enligt nuvarande praxis inte anses ha uppkommit för andelsägaren i vidare mån än som följer av bestämmelserna om beskattning av realisationsvinst. Enligt kommitténs mening bör emellertid en överlåtelse till föreningen av andelarna i denna innebära att medlemmarna enligt 14 § lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar utträder ur föreningen. Vad medlemmarna därvid erhåller av föreningen utöver den erlagda insatsen bör anses som utdelning på andelarna. Kommittén föreslår därför att vinst vid överlåtelse av andel i ekonomisk förening till föreningen skall beskattas som inkomst av kapital och att reglerna om realisationsvinstbeskattning inte skall bli tillämpliga i sådana fall.

5.3 Remissyttrandena

5.3.1 Inledning

Kommitténs uppfattning att realisationsvinstbeskattningen beträffande all lös egendom som är skattepliktig skall vara obegränsad i tiden anses av flertalet remissinstanser i princip vara riktig. En majoritet av remissinstanserna ställer sig ändå, framför allt med hänvisning till uppkommande kontrollsvårigheter, tveksamma eller avvisande till förslaget såvitt gäller reglerna om beskattning av lösöre. Beträffande övriga delar av förslaget rörande annan lös egendom än aktier o. d. innehåller yttrandena i huvudsak önskemål om vissa tekniska justeringar. Vad gäller frågan om beskattning av vinst vid avyttring av aktier och andelar i s. k. äkta bostadsföretag anser dock några remissinstanser som har anknytning till bostads- och hyresmarknaden att denna fråga bör lösas i ett vidare bostadspolitiskt sammanhang.

5.3.2 Lösöre

Ett genomgående drag i många yttranden är att kommitténs förslag om beskattning av realisationsvinster vid avyttring av lösöre medför större kontrollsvårigheter än kommittén antagit. I några yttranden, t. ex. från *Göta hovrätt* och *kammarrätten i Stockholm*, föreslås därför att frågan bör utredas ytterligare innan lagstiftning sker. *RSV*, *länsstyrelsen i Stockholms län* och *Lantbrukarnas skattedelegation* m. fl. remissinstanser förklarar sig i princip dela kommitténs uppfattning att en i tiden obegränsad realisationsvinstbeskattning vore riktig även beträffande lösören men ställer sig tveksamma på grund av bristande möjligheter att effektivt kontrollera reglerna. Många remissinstanser avstyrker direkt lagstiftning enligt förslaget. Så görs t. ex. i yttranden från *länsstyrelsen i Kristianstads län*, *kommerskollegium*, *FAR*, *Skånes handelskammare* och *Näringslivets skattedelegation*. Även i dessa yttranden pekas i första hand på de kontrollsvårigheter förslaget medför. Det anförs bl. a. att de bristfälliga kontrollmöjligheterna skulle kunna leda till att skattemoralen undergrävs. *LO* förklarar att man beklagar att utredningen endast i begränsad utsträckning diskuterat hur kontrollproblemen skall lösas och konstaterar att det är föga meningsfullt att införa en lagstiftning utan att först ha skapat möjligheter att kontrollera dess efterlevnad. Många remissinstanser påpekar också att kommitténs förslag medför problem att dra gränser mellan sådant lösöre som omfattas av realisationsvinstbestämmelserna och sådant som faller utanför. I några yttranden, t. ex. från *länsstyrelsen i Örebro län*, ifrågasätts om inte bilar och båtar borde hänföras till skattepliktig egendom. *RSV* påpekar att kommittén inte har gått in på frågan om beskattning av återvunna värdeminskingsavdrag, t. ex. när en skattskyldig under inkomst av tjänst erhållit avdrag för värdeminskning av bil. *Sveriges frimärkshandlareförbund* och *Sveriges mynthandlares förening* framhåller att skärpt kontroll i realisationsvinstskattesammanhang, inriktad på den eta-

blerade handeln i butiks- och auktionsform är en chimär därför att vem som helst med lätthet kan undgå kontrollen i dessa led genom att välja andra försäljningskanaler. Likartade synpunkter framförs i ytterligare några yttranden.

Några remissinstanser tillstyrker kommitténs förslag om beskattning av lösören. Så gör *bankinspektionen*, *AO*, *KRO* och *KF*. I dessa yttranden påpekas bl. a. att den föreslagna beskattningen är angelägen för att motverka den från samhällsekonomisk synpunkt skadliga tendensen att placera pengar i konst, antikviteter m. m.

5.3.3 Värdepapper och rättigheter som inte är jämställda med aktier

Kommitténs förslag om beskattning av realisationsvinster vid avyttring av sådana värdepapper och rättigheter som inte är jämställda med aktier berörs endast i ett fåtal remissyttranden. I dessa yttranden, från t. ex. *Sveriges riksbank* och *Skånes handelskammare*, framförs inte någon erinran mot förslaget. *Länsstyrelsen i Örebro län*, som också i princip godtar förslaget, framhåller att det vid sidan av huvudregeln om att den verkliga vinsten skall utgöra underlag för beskattningen, är nödvändigt att införa en möjlighet till schablonbeskattning.

5.3.4 Aktier och andelar i s. k. äkta bostadsföretag

Kommitténs förslag till realisationsvinstbeskattning av aktier och andelar i äkta bostadsföretag kommenteras av flera remissinstanser, varav flertalet i princip är positiva till kommitténs förslag men framför synpunkter om vissa tekniska justeringar. *RSF* förklarar att man delar kommitténs uppfattning att sådana aktier och andelar bör bli föremål för en i tiden obegränsad realisationsvinstbeskattning, men att bostadspolitiska skäl kan motivera en lindrigare beskattning som i viss mån knyter an till realisationsvinstbeskattningen av egnahemsfastigheter. Kommitténs förslag godtas även av *KF* och *Göteborgs kommun* samt med vissa modifikationer av *länsstyrelserna i Värmlands* och *Västerbottens län*. *Bostadsskattekommittén*, som också är positiv till att reglerna utformas med utgångspunkt från fastighetsvinstreglerna, framhåller att det bör tillses att säljare av bostadsrätt inte beskattas för värdeökning på bostadsrätten som beror på kapitaltillskott.

Sveriges föreningsbankers förbund framhåller att samma regler som för villor bör gälla i fråga om rätten att beakta förbättringskostnader. Förbundet anser liksom *Sveriges advokatsamfund* att indexuppräknning av anskaffningskostnaden för bostadsrätter bör få ske vid realisationsvinstbeskattningen. Bl. a. *Skånes handelskammare* framhåller att de föreslagna reglerna bör gälla även för oäkta bostadsföretag.

Svenska riksbbyggen konstaterar att beskattningen av realisationsvinster har direkt inverkan på boendekostnaderna och att denna beskattning därför måste samordnas med andra bostadspolitiska åtgärder. I princip likartade syn-

punkter framförs från *HISB:s riksförbund*, *SABO* och *Hyresgästernas riksförbund*. Samtliga de nämnda instanserna anser att frågan måste ses i ett vidare bostadspolitiskt sammanhang.

Kommitténs förslag att vinst vid överlåtelse av andel i ekonomisk förening till föreningen skall beskattas som inkomst av kapital berörs i några remissyttranden. *RSV* efterlyser en närmare analys av problemen kring beskattningen av sådan överlåtelse. *Sveriges advokatsamfund* avstyrker kommitténs förslag och anser att försäljning till föreningen bör likställas med annan försäljning. *Lantbrukarnas skattedelegation* delar däremot i princip utredningens uppfattning.

6 Övriga frågor

6.1 Avdrag för realisationsförlust

6.1.1 Nuvarande regler

Vid inkomsttaxeringen skall resultatet av varje förvärvskälla beräknas för sig. Icke yrkesmässig avyttring av fastighet, som är belägen i den skattskyldiges hemortskommun, och av annan egendom än fastighet samt deltagande i lotteri räknas som *en* förvärvskälla. Avyttring av fastighet utanför hemortskommunen utgör däremot en särskild förvärvskälla för varje kommun där den eller de avyttrade fastigheterna är belägna (punkt 5 av anvisningarna till 18 § KL). Vid beräkning av inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet får realisationsförlust kvittas mot realisationsvinst endast om förlusten uppkommit i samma förvärvskälla som vinsten. En skattskyldig som sålt dels en fastighet i hemortskommunen eller aktier med vinst, dels en fastighet belägen utanför hemortskommunen med förlust, måste således redovisa vinsten i en förvärvskälla (inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet) och förlusten i en annan förvärvskälla (underskott av tillfällig förvärvsverksamhet).

Underskott i förvärvskälla får ibland dras av som allmänt avdrag från inkomst av andra förvärvskällor. Såvitt gäller taxeringen till kommunal inkomstskatt finns emellertid ett uttryckligt förbud mot avdrag för underskott som beror på realisationsförlust (46 § 1 mom. andra stycket KL). Vid taxeringen till statlig inkomstskatt finns däremot visst utrymme för kvittning mellan underskott av tillfällig förvärvsverksamhet och inkomst av annan förvärvskälla. Underskott på grund av realisationsförlust får här avräknas mot realisationsvinst eller lotterivinst. Någon möjlighet att kvitta underskottet mot inkomster av annat slag, t. ex. inkomst av tjänst eller kapital, föreligger däremot inte.

Vid beräkning av inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet gäller som allmän regel att realisationsförlust som uppkommit under visst år får kvittas endast mot realisationsvinst som uppkommit under samma beskattningsår

som förlusten. Från denna regel finns dock ett undantag. Förlust som hänför sig till avyttring av fastighet får nämligen avräknas mot realisationsvinst under senare beskattningsår än det under vilket förlusten uppkommit. En sådan uppskjuten avdragsrätt får dock inte utnyttjas senare än det beskattningsår för vilket taxering sker sjätte kalenderåret efter det då taxering för förluståret ägt rum. Det är alltså här fråga om samma tidrymd som den som gäller för förlustavdrag enligt förordningen (1960:63) om rätt till förlustutjämnning vid taxering för inkomst.

Realisationsförlust beräknas i princip efter samma grunder som realisationsvinst. Beträffande fastigheter gäller dock att förlustberäkningen alltid skall ske med utgångspunkt i den faktiska anskaffningskostnaden. Varken indexuppräknning eller fasta tillägg får alltså ske. Inte heller får förlustberäkningen baseras på sådana fiktiva ingångsvärden på grundval av taxeringsvärde, som i vissa fall får användas vid vinstberäkningen. Har fastighet förvärvats genom arv, gåva eller annat benefikt fång gäller – på samma sätt som i fråga om aktier o. d. – att det vederlag som erlagts vid närmast föregående onerösa fång blir avgörande för förlustberäkningen.

Har den med förlust avyttrade egendomen innehafts under sådan tid att, om vinst i stället hade uppkommit vid avyttringen, endast del av vinsten skulle ha varit skattepliktig, medges avdrag endast för motsvarande del av förlusten. I de fall då avyttrad aktie innehafts fem år eller mer och vinst alltså skulle ha beräknats enligt schablonmetod, är inte någon del av förlusten avdragsgill.

KL innehåller ingen uttrycklig bestämmelse om vad som skall utgöra beskattningsenhet vid beräkning av resultatet av fastighetsavyttring. Med hänsyn till att olika regler gäller för beräkning av vinst och för beräkning av förlust kan frågan få stor betydelse för skattskyldig, som under ett och samma beskattningsår säljer flera fastigheter eller fastighetsdelar. Det sagda kan belysas med följande exempel. En skattskyldig köper två markområden för 5 000 resp. 10 000 kr. Ett senare år säljer han båda områdena, det förstnämnda för 5 000 kr. och det sistnämnda för 20 000 kr. Beräknas resultatet särskilt för vardera området, finns inte utrymme för någon indexuppräknning av anskaffningskostnaden för det förstnämnda området. Om resultatberäkningen däremot sker gemensamt för båda områdena, kan hela den sammanlagda anskaffningskostnaden – 15 000 kr. – indexuppräknas.

6.1.2 *Kommittén*

Enligt kommittén bör man utvidga möjligheten att avräkna förlust som uppkommit under visst beskattningsår mot realisationsvinst som uppkommit under något av de sex följande åren. F. n. föreligger sådan kvittningsrätt endast om förlusten hänför sig till avyttring av fastighet. Kommittén föreslår att samma rätt skall föreligga när förlusten uppkommit vid avyttring av lös egendom.

Vad beträffar beräkningen av realisationsförlust föreslår kommittén följande. Förlust vid avyttring av *fastighet* beräknas liksom hittills med utgångspunkt i faktiska belopp. Någon indexuppräknig av anskaffningskostnad, förbättringskostnader och värdeminskingsavdrag skall alltså inte ske. Inte heller skall något fast tillägg göras. För fastighet, som förvärvats före år 1952, skall dock även vid förlustberäkningen som anskaffningskostnad anses 150 % av 1952 års taxeringsvärde. I övrigt får anskaffningskostnaden vid beräkning av avdragsgill förlust inte grundas på taxeringsvärde. När det gäller avyttring av *lösöre*, som innehafts två år eller längre tid och där vinst enligt kommitténs förslag skall beräknas enligt schablonmetod, skall avdragsgill förlust inte komma i fråga. Vid avyttring av *annan lös egendom* beräknas avdragsgill realisationsförlust efter samma grunder som gäller för beräkning av skattepliktig realisationsvinst. Anskaffningskostnaden för den försälda tillgången skall således bestämmas på samma sätt vid beräkning av avdragsgill förlust som vid beräkning av skattepliktig vinst. Detta betyder bl. a. att anskaffningskostnaden för aktier som innehafts två år eller mer bestäms med hjälp av den av kommittén föreslagna genomsnittsberäkningen.

Kommittén tar upp frågan om hur stor del av en förlust som bör vara avdragsgill i det fall då motsvarande vinst endast delvis är skattepliktig. I princip anser kommittén att viss ändring av nuvarande regler kunde vara motiverad. Av praktiska skäl föreslås dock att nuvarande regler behålls oförändrade.

Kommittén har vidare behandlat frågan om vad som skall utgöra beskattningsenhet vid realisationsvinstberäkningen. Den föreslår att den taxeringsenhet, som gäller vid försäljningstillfället, skall utgöra beskattningsenhet eller – som kommittén också uttrycker det – utredningsenhet. Kommittén säger sig vara medveten om att en sådan bestämmelse kan medföra komplikationer, nämligen i de fall då en fastighet anskaffats successivt och vissa delar förvärvats två år eller mera före avyttringen, varvid eventuell vinst skall reduceras, och andra delar förvärvats mindre än två år före avyttringen, varvid eventuell vinst skall beskattas i sin helhet. I sådana fall får man enligt kommittén tillgripa en proportionering av den framräknade realisationsvinsten. Om mark successivt anskaffats, kan de uppräknade kostnaderna för fastighetens olika delar tjäna som proportioneringsgrund. Har fastigheten anskaffats successivt genom förvärv av ideella andelar bör realisationsvinsten uppdelas med hänsyn till hur stor procentandel av fastigheten, som innehafts mindre än två år resp. innehafts längre tid.

Enligt kommittén har beskattningsmyndigheterna kunnat konstatera att avdrag för realisationsförluster blivit vanligare sedan en i tiden obegränsad realisationsvinstbeskattning införts för fastigheter och aktier, samt att "konstruktioner" av förluster inte sällan förekommer. Kommittén föreslår att en särskild bestämmelse införs för att förhindra obehöriga förlustavdrag.

Enligt den föreslagna bestämmelsen är realisationsförlust inte avdragsgill om det framstår som uppenbart att transaktionen tillkommit främst i syfte att framkonstruera en avdragsgill förlust, vilket kan vara fallet t. ex. när försäljning sker till närstående.

6.1.3 Remissyttrandena

Kommitténs förslag om principerna för beräkning av realisationsförlust har i regel godtagits. *Sveriges fastighetsägareförbund* anser dock att anskaffningskostnad för fastighet bör få indexuppräknas vid förlustberäkningen på samma sätt som vid vinstberäkning.

Förslaget om utvidgade möjligheter att kvitta en under visst år uppkommen realisationsförlust mot senare års realisationsvinster har inte föranlett några erinringar.

Ett par remissinstanser har kommenterat förslaget att den taxeringsenhet som gäller vid försäljningstillfället skall vara beskattningsenhet och att således – om en försäljning omfattar flera taxeringsenheter – separat vinstberäkning skall ske för varje enhet. Förslaget godtas av *Lantbrukarnas skattedelegation*. Däremot anser *Näringslivets skattedelegation* att förslaget kan leda till orimliga resultat eftersom vinstberäkningen sker efter en real metod och förlustberäkningen efter en nominell metod. När flera taxeringsenheter säljs på en gång, bör därför enligt skattedelegationens mening i första hand så mycket av försäljningssumman läggas på en förlustbringande fastighetsförsäljning att denna går jämnt ut. Först därefter bör enligt delegationen återstående del av försäljningssumman fördelas på de övriga vinstgivande försäljningarna, varefter vinsten på dessa beräknas i vanlig ordning.

Kommitténs förslag att man vid avyttring av fastighet, som till viss del anskaffats tidigare och till viss del senare än två år före avyttringen, bör tillgripa en proportioneringsmetod vid beräkning av realisationsvinsten strider enligt *Lantbrukarnas skattedelegation* mot nuvarande praxis. Delegationen hävdar att endast 75 % av vinsten ansetts skattepliktig om det ursprungliga förvärvet skett utanför tvåårsperioden. Av bl. a. praktiska skäl anser delegationen att denna praxis bör behållas.

Beträffande kommitténs förslag om särskild bestämmelse riktad mot obehöriga förlustavdrag anför *kammarrätten i Stockholm* att frågan bör bedömas i ett större sammanhang inom ramen för den mer omfattande prövningen av en "generalklausul" mot skatteflykt. Liknande synpunkter har anförts av *Göta hovrätt*, *RSV*, *Skånes handelskammare* och *Näringslivets skattedelegation*.

6.2 Ackumulerad inkomst

6.2.1 Nuvarande regler

Enligt lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst får fysisk person, oskiftat dödsbo och familjestiftelse, som under ett beskattningsår haft inkomst hänförlig till minst två beskattningsår (ackumulerad inkomst), under vissa förutsättningar beräkna den statliga inkomstskatten som om inkomsten vid taxeringen hade fördelats på det antal beskattningsår som den hänför sig till. Inkomsten får dock aldrig fördelas på mer än tio år.

Bestämmelserna om skatteberäkning för ackumulerad inkomst är tillämpliga på två former av realisationsvinst. Vinst vid avyttring av fastighet kan behandlas som ackumulerad inkomst, om vinsten till mer än hälften utgörs av återvunna värdeminskningssavdrag. Vinst vid avyttring av aktie eller andel i fåmansbolag får betraktas som ackumulerad inkomst, om aktien eller andelen innehafts fem år eller mer och vinsten alltså skall beräknas enligt schablonmetod. Vinsten skall i detta fall anses intjänad under den tid den skattskyldige innehaft aktien eller andelen. Detta innebär att, om aktien eller andelen förvärvats genom arv eller gåva, tiden för innehavet räknas från närmast föregående onerösa fång.

6.2.2 Kommittén

Beträffande vinst vid fastighetsavyttring anser kommittén att viss utvidgning av rätten till skatteberäkning för ackumulerad inkomst är befogad. Kommittén föreslår att verkningarna av tvångsförsäljning av fastighet i samband med expropriation o. d. ytterligare mildras genom att all vinst vid sådan försäljning får betraktas som ackumulerad inkomst.

I fråga om aktier och andelar i fåmansbolag föreslår kommittén – i konsekvens med sitt huvudförslag rörande aktievinstbeskattningen – den ändringen att realisationsvinst får betraktas som ackumulerad inkomst vid avyttring redan efter två år och inte – som f. n. – först efter fem års innehav.

I övrigt anser sig kommittén inte ha anledning föreslå att realisationsvinster i större utsträckning än f. n. får bli föremål för särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst.

6.2.3 Remissyttrandena

Kommitténs förslag att reglerna om skatteberäkning för ackumulerad inkomst skall vara tillämpliga på all vinst vid tvångsförsäljning av fastighet har tillstyrkts av de remissinstanser som yttrat sig i saken. Enligt *Sveriges jordägareförbund* bör de särskilda skatteberäkningsreglerna dock kunna tillämpas även vid vissa frivilliga försäljningar. *Auktoriserade fastighetsmäklares riksförbund* anser att bestämmelserna om ackumulerad inkomst bör tillämpas

vid avyttring av schablontaxerad fastighet, om den skattskyldige nedlagt en påtaglig arbetsinsats vid uppförandet av fastigheten.

6.3 Anstånd med betalning av skatt

6.3.1 Nuvarande regler

Realisationsvinst tas f. n. till beskattning det år då köpeskillingen börjat betalas. Eftersom detta kan leda till påfrestningar på säljarens likviditet i sådana fall då betalningen av köpeskillingen är utsträckt över längre tid, finns en bestämmelse i 48 § 4 mom. uppbördslagen (1953:272, UL) enligt vilken den skattskyldige under vissa förutsättningar kan få anstånd med skattebetalningen i dessa fall om försäljningslikviditen skall betalas under minst tre år. Anstånd innebär i princip att betalningen av kvarstående eller tillkommande skatt för det taxeringsår, då försäljningen tas till beskattning, får fördelas på tre år. Anståndsreglerna gäller vid avyttring av fastighet och rörelse men inte vid avyttring av t. ex. aktier.

6.3.2 Kommittén

Kommittén föreslår att bestämmelserna i 48 § 4 mom. UL om anstånd med betalning av skatt utsträcks att gälla även den som avyttrar aktier eller andelar i fåmansbolag. Även vid sådana försäljningar kan betalningen av köpeskillingen vara utsträckt över längre tid. Kommittén anser att behovet av anstånd med skattebetalningen kan bli större, om de föreslagna reglerna för beskattning av vinst vid försäljning av aktier och andelar genomförs.

6.3.3 Remissyttrandena

Inga invändningar har gjorts mot kommitténs förslag om anstånd med skattebetalning vid försäljning av aktier eller andelar i fåmansbolag.

RSV och *Lantbrukarnas skattedelegation* har föreslagit att anståndsmöjlighet öppnas i de fall då skattskyldig gjort ansökan hos länsskatterätten om uppskov med beskattning av realisationsvinst vid fastighetsförsäljning.

6.4 Aktiefonders beskattning

6.4.1 Nuvarande regler

Med aktiefond avses en fond som uppkommit genom kapitaltillskott från allmänheten och som består huvudsakligen av aktier och andra värdepapper. Aktiefond utgör särskilt skattesubjekt vid inkomsttaxeringen. Vid den statliga beskattningen beskattas aktiefond enligt samma skattesats som gäller för aktiebolag, dvs. 40 %. Avkastningen på aktiefonds värdepappersinnehav

beskattas som inkomst av kapital medan vinst vid avyttring av värdepapper beskattas enligt realisationsvinstbestämmelserna. Aktiefond har avdragsrätt för belopp som delas ut till andelsägare.

Gällande regler om beskattning av aktiefonder beslutades vid 1974 års riksdag (prop. 1974:181, SkU 64, rskr 389). Med anledning av vissa erinringar som hade framställts vid remissbehandlingen anfördes i propositionen bl. a. följande om beskattningen av vinst vid aktiefonds avyttring av aktier. Viss merbeskattning kunde uppkomma i förhållande till enskilt sparande om aktiefond på vanligt sätt beskattades för realisationsvinst. Emellertid måste också beaktas att sparande i aktiefond gav delägare påtagliga fördelar jämfört med privata aktieplaceringar. Det fanns därför anledning att räkna med att aktiefonder även utan särskilda undantagsregler endast i mindre utsträckning skulle komma att träffas av realisationsvinstskatt. En lindring i realisationsvinstbeskattningen antogs också kunna utnyttjas för att åstadkomma opåkallade skattelättnader. Mot bakgrund av det anförda föreslogs i propositionen inga särskilda realisationsvinstbestämmelser för aktiefonder. Skatteutskottet som fann föreslagna beskattningsregler i stort sett väl avvägda påpekade att frågan om beskattning av realisationsvinster borde uppmärksammas vid en omläggning av realisationsvinstbeskattningen.

6.4.2 Inkomna skrivelser

Svenska bankföreningen och Svenska sparbanksföreningen har i skrivelser till finansdepartementet anhållit att gällande regler för realisationsvinstbeskattning av aktiefonder ses över vid departementsbehandlingen av realisationsvinstkommitténs betänkande. Föreningarna framhåller bl. a. följande.

Sparande via aktiefond är en av de få sparformer som står småsparare till buds när det gäller att skapa en rimlig möjlighet till inflationskydd. Det är bl. a. av denna anledning betydelsefullt att sparande via andel i aktiefond ej motverkas utan tvärtom främjas i lagstiftningen. De skäl som i prop. 1974:181 anfördes för att inte föreslå särskilda realisationsvinstbestämmelser för aktiefonder har förlorat aktualitet i och med realisationsvinstkommitténs förslag om reell vinstbeskattning på långtidsinnehavda aktier. Föreningarna anser att aktiefond ej bör beskattas för realisationsvinst på äldre aktier.

6.5 Emissions- och fondstämplor

6.5.1 Nuvarande regler

Enligt 19 § stämpelskattelagen (1964:308, SSL), utgår stämpelskatt, s. k. emissionsstämpel, vid bildande av aktiebolag och ökning av bolagets aktiekapital. Skattesatsen är 10 öre för varje fullt 10-tal kr. av aktiens nominella belopp, dvs. i princip 1 % av aktiekapitalet. Motsvarande gäller för utfästelse om kommanditdelägars insats i handelsbolag. För obligationer

och andra skuldebrev, som ges ut i större antal och uppenbarligen är avsedda för den allmänna rörelsen, utgår enligt 21 § SSL stämpelskatt med 60 öre för varje påbörjat 100-tal kr. av obligationens eller skuldebrevets belopp, dvs. med 0,6 % av lånet.

Vid avyttring av fondpapper utgår stämpelavgift, s. k. fondstämpel, enligt förordningen (1908:129) om en särskild stämpelavgift vid köp och byte av fondpapper (FSF). Fondpapper enligt FSF är i första hand aktier och obligationer. Skattesatsen är vid förvärv av obligationer 0,1 % av köpeskillingen och vid förvärv av fondpapper av annat slag 0,3 % av köpeskillingen.

Frågan om slopande eller begränsning av emissions- och fondstämpel behandlades senast år 1974 (prop. 1974:181, SkU 1974:64, rksr 1974:389). Några ändringar vidtogs då inte. I fråga om fondstämpeln hänvisades till att resultatet av realisationsvinstskattekommitténs arbete borde avvaktas.

6.5.2 *Inkommen skrivelse*

I skrivelse till finansdepartementet den 23 oktober 1975 har Svenska bankföreningen anhållit om slopande av stämpelskatt på obligationer och därmed jämställda skuldebrev samt på aktier. Därjämte har man begärt upphävande av FSF.

7 Föredraganden

7.1 Inledning

Vinst vid icke yrkesmässig avyttring av egendom – realisationsvinst – beskattas i vårt land sedan länge inom ramen för den vanliga inkomstbeskattningen. Enligt den ursprungliga lydelsen av kommunalskattelagen (1928:370, KL) var skatteplikten beroende av hur lång tid den skattskyldige hade innehaft egendomen. Beskattning skedde således endast om innehavstiden understeg ett bestämt antal år, i regel tio år för fastigheter och fem år för annan egendom. Bakom denna begränsning låg uppfattningen att kapitalvinster i princip borde beskattas bara om de var resultatet av spekulation. Ett spekulationssyfte presumerades föreligga om egendom avyttrades relativt kort tid efter förvärvet. Eftersom egendom som hade erhållits genom arv, testamente, gåva eller annat s. k. benefikt fång inte kunde anses ha förvärvats i spekulationssyfte, var skatteplikten begränsad till de fall då den avyttrade egendomen förvärvats genom s. k. oneröst fång, dvs. köp, byte eller därmed jämförligt fång.

Denna avvägning av skatteplikten framstod alltmer som otidsenlig. Vid 1966 och 1967 års riksdagar genomfördes därför två större reformer på realisationsvinstbeskattningens område. År 1966 ändrades reglerna för aktievinstbeskattningen. Till grund för lagstiftningen låg aktievinstutredningens betänkande (SOU 1965:72) Aktievinsters beskattning. Vid nästa års riksdag

reformerades realisationsvinstbeskattningen vid fastighetsförsäljning. Denna lagstiftning baserades till stor del på 1963 års markvärdekommittés betänkande (SOU 1966:23 och 24) Markfrågan.

Den nya lagstiftningen innebar att en i tiden obegränsad skattskyldighet infördes för vinst vid avyttring av aktier och liknande värdepapper samt fastigheter. Samtidigt infördes vissa nya principer för vinstberäkningen och föreskrevs för båda tillgångsslagen att skattskyldighet skulle föreligga även om den avyttrade egendomen hade förvärvats genom benefikt fång.

Ett resultat av 1966 och 1967 års reformer är att olika system tillämpas vid realisationsvinstbeskattningen för de tre huvudkategorierna av egendom, nämligen fastigheter, aktier o. d. och annan lös egendom. För *fastigheter* gäller att hela vinsten beskattas, om avyttring sker inom två år från förvärvet, och att därefter 75 % av vinsten är skattepliktig. Vid vinstberäkningen får kostnaden för inköp och förbättring av fastigheten indexuppräknas. Vidare medges beträffande fastighet med bostadsbyggnad ett fast tillägg till anskaffningskostnaden med 3 000 kr. för varje år av innehavet. Vid avyttring av *aktier o. d.* beskattas hela vinsten under en initialperiod på två år. Därefter reduceras den skattepliktiga delen av vinsten stegvis ner till 25 % under femte året. Vid aktieförsäljning efter fem år tillämpas en schablonregel som innebär att 10 % av försäljningspriset i princip tas till beskattning, om det inte framstår som sannolikt att avyttringen skett utan vinst eller med vinst som inte överstiger 5 % av försäljningspriset. Någon indexuppräkning av anskaffningskostnaden får inte ske vid aktievinstbeskattningen. Vinst vid avyttring av *annan lös egendom än aktier o. d.* beskattas under de fem första åren på samma sätt som aktievinster. Sker avyttring efter femårstidens utgång, är vinsten däremot skattefri. Skattefrihet föreligger i princip också om egendomen förvärvats genom benefikt fång.

I förarbetena till de nämnda reformerna underströks att en samordning av de olika systemen på sikt var angelägen. Samtidigt framhölls att det kunde vara ändamålsenligt att avvakta erfarenheterna av den praktiska tillämpningen av de nya reglerna innan översynen påbörjades. År 1970 fick särskilda sakkunniga (realisationsvinstkommittén) i uppdrag att göra en översyn av realisationsvinstbeskattningen i syfte att närma systemen till varandra. Som allmän riktning för arbetet gällde att ett enhetligt system för kapitalvinstbeskattningen var önskvärt. Visade sig detta omöjligt att åstadkomma utan att lagstiftningen i alltför hög grad tyngdes med invecklade bestämmelser, borde kommittén sträva efter att göra systemen så lika som möjligt inom ramen för ett i stort sett oförändrat sammanlagt skatteuttag för realisationsvinster.

Kommittén har redovisat sitt uppdrag i betänkandet (SOU 1975:53) Beskattning av realisationsvinster. Kommitténs förslag har främst teknisk karaktär. Huvudsyftet har varit att inom ramen för ett i stort sett oförändrat skatteuttag göra systemen så lika som möjligt. Beträffande beskattningen av vinst vid fastighetsförsäljning föreslås i första hand regler som avser

att förenkla tillämpningen och komma till rätta med vissa olägenheter som visat sig vid den praktiska tillämpningen. Någon ändring i de grundläggande principerna för vinstberäkningen föreslås inte. I fråga om aktier föreslår kommittén att full vinstbeskattning skall ske vid avyttring inom två år från förvärvet och att därefter 30 % av vinsten skall beskattas. Nuvarande schablonbeskattning föreslås alltså bli upphävd. De regler som har föreslagits för aktier skall enligt kommittén tillämpas – förutom på värdepapper o. d. som f. n. behandlas på samma sätt som aktier – även på annan lös egendom, t. ex. obligationer, förlagsbevis och fordringsrätter. För lösöre föreslår kommittén dock särskilda regler. Vid avyttring av konst, smycken, antikviteter o. d. skall enligt kommittén hela vinsten beskattas, om avyttring sker inom två år från förvärvet. Därefter skall beskattningen ske enligt en schablon. Andra lösörens föreslås bli undantagna från realisationsvinstbeskattningen.

Ett stort antal remissinstanser har yttrat sig över betänkandet. De flesta är i princip positiva till kommitténs förslag om beskattning av fastighets- och aktievinster, även om vissa anmärkningar riktats mot detaljutformningen. Däremot har remissinstanserna nästan genomgående ställt sig avvisande till förslaget om en i tiden obegränsad beskattning av vinst vid försäljning av konst, smycken, antikviteter o. d.

7.2 Allmänna överväganden

Av flera skäl övergavs genom 1966 och 1967 års reformer systemet med en tidsbegränsad beskattning av sådana realisationsvinster som uppkommer vid avyttring av fastigheter och aktier. Ett resultat av reformerna var att det äldre, i stort sett enhetliga systemet för realisationsvinstbeskattning ersattes av skilda regelsystem för olika slag av tillgångar. Realisationsvinstkommittén har haft i uppdrag att undersöka i vilken mån det är möjligt att åter närma systemen till varandra.

Kommittén har ingående diskuterat möjligheterna att åstadkomma en teknisk samordning. Den har kommit till resultatet att de markpolitiska synpunkter, som har legat till grund för utformningen av reglerna om beskattning av fastighetsvinster, gör att dessa regler måste avvika från de regler som bör gälla vid försäljning av annan egendom. Teknisk samordning är därför enligt kommitténs mening möjlig bara i begränsad omfattning.

Flertalet remissinstanser delar kommitténs uppfattning och anser att dess förslag innebär en lämplig avvägning. I några yttranden har dock ifrågasatts om inte ytterligare samordning hade varit möjlig.

Enligt min mening har kommitténs undersökningar visat att det f. n. är svårt att utforma ett från rent teknisk synpunkt enhetligt system för realisationsvinstbeskattningen. Detta kan i och för sig beklagas men behöver inte innebära någon större nackdel. Det viktigaste är givetvis inte att reglerna

för de olika tillgångsslagen tekniskt sett stämmer överens med varandra utan att de leder till en rimlig och fördelningspolitiskt riktig beskattning. De bör inte heller medföra alltför stora skillnader i skattebelastningen vid avyttring av olika slags tillgångar. Om reglerna från teknisk synpunkt är likformiga, kan detta underlätta avvägningen av skatteuttaget, men teknisk likformighet utgör inte någon nödvändig förutsättning för en materiellt riktig beskattning. Man kan mycket väl – såsom skett hittills – använda olika beskattningsteknik för skilda tillgångsslag och ändå uppnå önskade effekter.

Kommittén har inte haft i uppdrag att föreslå någon ändring i det totala skatteuttaget på realisationsvinster. De förslag som kommittén har lagt fram är också avsedda att leda till ett i stort sett oförändrat skatteuttag. Flertalet remissinstanser har av naturliga skäl endast uppehållit sig vid de tekniska aspekterna och har alltså inte uttalat sig i frågor som rör skatteuttagets storlek och fördelning.

I några yttranden har dock efterlysts en mer genomgripande översyn, i vilken realisationsvinstbeskattningen ställs i relation till skattesystemet i övrigt och där särskilt fördelningsproblematiken tas upp till behandling. Några remissinstanser, bl. a. LO och TCO, har uttryckligen förordat en skärpning av realisationsvinstbeskattningen. Från organisationer som företräder näringslivet har å andra sidan förordats ett lindrigare skatteuttag än enligt kommitténs förslag. I denna fråga får jag för egen del anföra följande.

När förslaget om ändrad aktievinstbeskattning lades fram år 1966, framhölls särskilt att de betydande värdestegringarna på börsnoterade aktier kunde medföra en icke önskvärd omfördelning av inkomster och förmögenhet. Av fördelningspolitiska skäl och för att öka rörligheten på aktiemarknaden infördes en i tiden obegränsad aktievinstbeskattning. De erfarenheter man hittills haft av systemet visar att beskattningen inte fått de negativa verkningar för företagens kapitalförsörjning som man på sina håll befarade inom näringslivet. Däremot står det numera klart att aktievinstbeskattningen i vissa hänseenden varit allför förmånlig för aktieägarna. Utvecklingen på aktiemarknaden har visserligen inte varit lika enhetlig under senare år som under den period som föregick 1966 års omläggning, men i många fall har betydande värdestegringar kunnat iaktas. En beskattning enligt schablonregeln har i dessa fall ofta inneburit att skatteuttaget på aktievinsterna blivit avsevärt lägre än på andra inkomstslag. Det nu sagda gäller särskilt aktier i icke börsnoterade företag och har lett till att vissa skattskyldiga med hjälp av skatteeexpertis omvandlat vad som egentligen utgör förvärvsinkomster till kapitalvinster och därigenom vunnit stora inte avsedda skattelättnader. En sådan omvandling av inkomst har i själva verket varit huvudmotivet bakom en rad av de skatteflyktstransaktioner som tvingat fram särskilda lagstiftningsingripanden på senare tid. Starka rättvisekrav och fördelningspolitiska skäl motiverar därför en skärpning av aktievinstbeskattningen. En sådan skärpning kan enligt min mening genomföras utan negativa återverkningar på aktiesparandet och företagens kapitalförsörjning.

I samband med 1967 års reform av beskattningen av fastighetsvinster betonades bl. a. att betydande markvärdestegringar, som i hög grad varit att tillskriva samhällets åtgärder och den allmänna ekonomiska utvecklingen, ofta hade lett till att markägare efter tio års innehav kunnat tillgodogöra sig stora skattefria vinster. Både markpolitiska och fördelningspolitiska skäl talade för att tillföra det allmänna en skälig del av sådana vinster. Det främsta målet för den nya beskattningen var därför att träffa spekulativa investeringar i mark. Detta mål gäller givetvis alljämt. Ett uttalat syfte var samtidigt att lämna ordinära vinster vid avyttring av egnahem, villor, hyreshus, industribyggnader och jordbruk utanför och att undanta vinster som berodde på penningsvärdets fall från beskattning. Detta syfte är alljämt aktuellt i princip. Utvecklingen har dock visat att reglerna medfört att värdestegringsvinster på fastigheter undantagits från beskattning i en omfattning som inte var avsedd när lagstiftningen genomfördes. Även när det gäller fastighetsvinster anser jag därför att det av fördelningspolitiska skäl är befogat att i viss mån skärpa beskattningen.

Av skäl som jag nu har redovisat kommer jag i det följande att föreslå höjning av skatteuttaget på aktievinster och också viss skärpning av beskattningen av de realisationsvinster som uppkommer vid fastighetsförsäljning. Däremot är jag inte beredd att i detta sammanhang föreslå någon mer genomgripande omläggning av realisationsvinstbeskattningen. Jag delar uppfattningen att man i princip inte bör se denna beskattning isolerad utan som ett led i ett samlat skattesystem. Med anledning av att några remissinstanser efterlyst en mer genomgripande översyn av skattesystemet än den kommittén haft i uppdrag att utföra vill jag erinra om att en sådan översyn f. n. pågår och kan väntas få betydelse för den framtida utformningen av realisationsvinstbeskattningen. Sålunda har flera av de frågor som behandlats inom företagsskatteberedningen (Fi 1970:77) nära samband med beskattningen av realisationsvinster. Vidare är det en huvuduppgift för 1972 års skatteutredning (Fi 1972:02) att pröva de fördelningspolitiska aspekterna av skatte- och avgiftssystemet. Som ett led i det arbetet har utredningen naturligtvis anledning att ta ställning till hur realisationsvinstbeskattningen bör avvägas mot andra komponenter i skattesystemet, t. ex. förmögenhets- och arvsbeskattningen. Jag anser att resultatet av denna pågående översyn bör avvaktas innan frågan om en mer genomgripande omläggning av realisationsvinstbeskattningen tas upp till övervägande.

7.3 Avyttring av fastighet

7.3.1 Allmänna regler för vinstberäkningen

Inledning

Som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet räknas enligt 35 § 1 mom. KL realisationsvinst vid fastighetsavyttring, dvs. vinst som uppkommit genom icke yrkesmässig avyttring av fastighet. Bedriver den som avyttrar

fastigheten yrkesmässig handel med fastigheter, t. ex. tomtrörelse eller byggnadsrörelse, utgör däremot fastigheten lagertillgång i rörelsen och eventuell försäljningsvinst beskattas då inte som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet utan som inkomst av rörelse.

Realisationsvinst på grund av fastighetsavyttring beräknas på grundval av å ena sidan vad som erhållits för fastigheten (försäljningspriset) och å andra sidan summan av alla omkostnader för förvärvet och avyttringen (omkostnadsbeloppet). Omkostnadsbeloppet utgör i sin tur summan av den ursprungliga köpeskillingen för fastigheten eller motsvarande värde (ingångsvärdet), kostnader för förbättring av fastigheten under innehavstiden, inköps- och försäljningsprovision, stämpelskatt o. d. samt – i vissa fall – ett fast tillägg på 3 000 kr. per år (3 000-kronorstillägg). Ingångsvärdet och förbättringskostnaderna får uppräknas med hänsyn till förändringar i prisnivån under innehavstiden (indexuppräkning). Omkostnadsbeloppet skall dock minskas med summan av vissa till fastigheten hänförliga värdeminskningssavdrag för vilka den skattskyldige åtnjutit avdrag under innehavstiden.

Avyttras fastighet, som innehafts mindre än två år, är f. n. i regel hela vinsten skattepliktig. Har fastigheten vid avyttringen innehafts i två år eller mera är endast 75 % av vinsten skattepliktig. Sistnämnda procenttal gäller också – även om innehavstiden understiger två år – om fastigheten har tagits i anspråk genom expropriation eller annat tvångsmässigt förfarande, såvida det inte kan göras troligt att fastigheten skulle ha avyttrats även om tvång inte förelegat.

Kommittén föreslår inte någon ändring av dessa regler. Realisationsvinstbeskattningen på grund av fastighetsavyttring bör således enligt kommittén även i framtiden vara utformad så att den reella vinsten blir föremål för beskattning. Liksom hittills bör, anför kommittén, hela vinsten vara skattepliktig om innehavstiden understiger två år och 75 % av vinsten vara skattepliktig om innehavstiden uppgått till minst två år.

Vad kommittén uttalat om den principiella utformningen av beskattningen av fastighetsvinster har på det hela taget godtagits eller lämnats utan erinran vid remissbehandlingen. I några remissyttranden har emellertid förordats en allmän skärpning av beskattningen. Sålunda anser t. ex. LO att hela vinsten på grund av en fastighetsförsäljning bör vara skattepliktig oavsett innehavstidens längd.

För egen del ansluter jag mig till kommitténs uppfattning att nuvarande grundläggande principer för beskattning av realisationsvinst vid fastighetsavyttring bör behållas. Som jag har framhållit i det föregående bör emellertid en viss skärpning av beskattningen komma till stånd. Ett lämpligt sätt att åstadkomma denna skärpning är att föreskriva att hela vinsten skall träffas av beskattning oavsett när och av vilken anledning fastigheten avyttrats.

En sådan omläggning har påtagliga praktiska förtjänster. Taxeringsmyndigheterna behöver t. ex. inte längre ta ställning till om en avyttring ägt

rum på grund av tvång eller inte. Några nackdelar från bostadspolitisk synpunkt synes inte heller vara förenade med omläggningen, eftersom indexuppräknningen m. m. gör att avyttring av villor och mindre jordbruksfastigheter endast undantagsvis ger upphov till någon större realisationsvinst. Höjningen från 75 till 100 % kommer alltså i dessa fall normalt inte att medföra någon anmärkningsvärd ökning av skattebelastningen. Vad angår industrifastigheter, hyresfastigheter och obebyggd tomtmark m. m. medför det höjda procenttalet skärpt realisationsvinstbeskattning först om värdestegringen på fastigheten överstigit förändringen av konsumentprisindex.

En vid fastighetsavyttring i tiden obegränsad beskattning av hela vinsten kan möjligen ses som ett avsteg från strävandena att skapa ett enhetligt system för beskattning av realisationsvinster. Kommittén har ju beträffande all slags egendom föreslagit att en lindring i beskattningen skall inträda så snart innehavstiden överstiger två år. Som jag redan framhållit behöver emellertid en samordning av realisationsvinstbeskattningen inte med nödvändighet innebära att samma tekniska lösningar måste väljas för olika tillgångsslag. Mot denna bakgrund synes någon invändning inte kunna riktas mot att hela *realia* vinsten beskattas vid fastighetsavyttring medan beskattningen träffar endast en del av den *nominella* (icke indexuppräknade) vinsten vid avyttring av annan egendom än fastighet. Enligt min mening bör realisationsvinst på grund av fastighetsavyttring alltid vara skattepliktig till 100 %.

Jag föreslår vidare en redaktionell ändring i punkt 1 av anvisningarna till 36 § KL. Kostnad för avyttringen – t. ex. försäljningsprovision – bör enligt min mening avräknas från försäljningspriset och inte – som nu är fallet – ingå i omkostnadsbeloppet. Den följande framställningen bygger på denna terminologi.

Det fastighetsbegrepp som används i skatterätten är identiskt med det civilrättsliga. När det i KL talas om fastighet avses alltså tillgångar som enligt jordabalken (JB) utgör fast egendom. Bestämmelserna i KL om fastighet skall dock i princip tillämpas även på byggnad, som är lös egendom (4 § KL). Realisationsvinstreglerna gäller vidare oavsett om fastigheten är belägen inom eller utom riket och äger tillämpning även på tomrätt, strömfall och rätt till vattenkraft (35 § 2 mom. sista stycket KL).

Den omständigheten att det civilrättsliga fastighetsbegreppet överensstämmer med det skatterättsliga innebär inte att olika delar av en fastighet skattemässigt alltid behandlas på ett och samma sätt. Som framgått av min redogörelse för nuvarande regler (se avsnitt 3.1.1) gäller exempelvis att s. k. fasta inventarier och vissa markanläggningar – vilka civilrättsligt utgör fast egendom – i avskrivningshänseende behandlas på samma sätt som inventarier som är lös egendom.

Vid beräkning av realisationsvinst bör givetvis avdrag och intäkter hänföra sig till samma egendom. Som intäkt skall tas upp den del av vederlaget för fastigheten som avser själva marken samt sådana delar av byggnaden

och markanläggningarna som skattemässigt inte behandlas som inventarier. Fasta inventarier och därmed vid beräkning av värdeminskningsskatt jämförda markanläggningar redovisas som intäkt av jordbruksfastighet resp. rörelse (punkt 1 av anvisningarna till 35 § KL).

I vad mån värdet på fasta inventarier m. m. skall beaktas på avdragssidan är däremot f. n. något oklart. Det finns nämligen ingen uttrycklig regel i KL som säger att värdet av sådana tillgångar inte får inräknas i omkostnadsbeloppet för fastigheten. Denna oklarhet bör enligt min mening undanröjas. Det bör därför uttryckligen föreskrivas att man vid realisationsvinstberäkningen helt skall bortse från tillgångar som – trots att de utgör fast egendom – i avskrivningshänseende behandlas som lösa inventarier. Jag kommer att i ett senare avsnitt redovisa vilka konsekvenser detta ställningstagande medför.

Fastighetens ingångsvärde

Vid vinstberäkningen görs, som tidigare nämnts, en jämförelse mellan å ena sidan vederlaget för fastigheten och å andra sidan alla omkostnader för förvärvet och avyttringen (omkostnadsbeloppet). Omkostnadsbeloppet utgörs i princip av summan av den ursprungliga köpeskillingen eller motsvarande värde (ingångsvärdet), kostnader för förbättring av fastigheten under innehavstiden och – i vissa fall – ett särskilt tillägg på 3 000 kr. per år.

Ingångsvärdet kan beräknas på olika sätt. Har den som avyttrar fastigheten förvärvat denna genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, är fastighetens ingångsvärde i princip lika med vederlaget för fastigheten. Om fastigheten har förvärvats genom ett benefikt fång, t. ex. arv, gåva eller bodelning, får som ingångsvärde tas upp det vederlag som betalades vid närmast föregående onerösa fång.

Enligt nuvarande regler har skattskyldig, som innehaft fastigheten mer än 20 år, alltid rätt att som ingångsvärde använda 150 % av det taxeringsvärde som gällde för fastigheten 20 år före avyttringen. Kan innehavstiden ledas tillbaka så långt som till år 1914 eller tidigare, har den skattskyldige även rätt att som ingångsvärde välja 150 % av 1914 års taxeringsvärde. Skattskyldig, som förvärvat fastigheten genom arv, testamente eller genom bodelning i anledning av makes död, har vidare rätt att som ingångsvärde använda 150 % av fastighetens taxeringsvärde året före det år då dödsfallet inträffade.

Enligt kommitténs uppfattning bör liksom hittills den faktiskt erlagda köpeskillingen normalt utgöra ingångsvärde vid realisationsvinstberäkningen. Denna huvudregel skall dock i princip tillämpas endast om fastigheten förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång efter den 1 januari 1952. Har senast onerösa förvärv ägt rum före den 1 januari 1952, bör enligt kommittén fastigheten anses förvärvad nämnda dag för ett pris motsvarande 150 % av fastighetens taxeringsvärde enligt 1952 års allmänna fastighets-

taxering. Kan den skattskyldige styrka att – såvitt gäller fastigheter som förvärvats före år 1952 – den verkliga köpeskillingen överstiger 150 % av 1952 års taxeringsvärde, föreslås han emellertid få rätt att som ingångsvärde redovisa denna köpeskillning. Enligt kommittén skall fastigheten i detta fall anses anskaffad den 1 januari 1952 för ett pris motsvarande köpeskillingens storlek. Genom att fastigheten anses anskaffad tidigast den 1 januari 1952 är det, anför kommittén, möjligt att bortse från förbättringskostnader och värdeminskingsavdrag som hänför sig till tiden före år 1952. Enligt kommittén bör vidare indexuppräknig och fasta tillägg få tillgodoräknas först fr. o. m. år 1952.

Nuvarande möjlighet att bestämma ingångsvärdet till viss procent av taxeringsvärdet 20 år före avyttringen bör enligt kommittén behållas. Detsamma föreslås gälla i fråga om möjligheten att utgå från taxeringsvärdet året före dödsfallet. Vad gäller procentsatsernas storlek i dessa fall föreslår kommittén inte någon ändring beträffande taxeringsvärden som åsatts före år 1970. Dessa har enligt kommittén normalt motsvarat 2/3 av marknadsvärdet, varför en uppräknig till 150 % framstår som motiverad. Vid 1970 års allmänna fastighetstaxering inriktade man sig däremot på att taxeringsvärdet skulle utgöra 75 % av marknadsvärdet (80 % för vissa fastighetstyper). En värdenivå på 75 % av marknadsvärdet gäller enligt uttryckliga regler för 1975 års allmänna fastighetstaxering (9 § andra stycket KL). Med hänsyn härtill föreslår kommittén att ingångsvärdet skall utgöra 133 % av taxeringsvärdet om den skattskyldige vill använda sig av ett taxeringsvärde som åsatts vid 1970 eller senare års fastighetstaxering.

Kommitténs förslag att ingångsvärdet på fastigheter, som förvärvats före år 1952, i regel skall motsvara 150 % av fastighetens taxeringsvärde enligt 1952 års allmänna fastighetstaxering, har tillstyrkts eller lämnats utan erinran av flertalet remissinstanser. Några remissinstanser anser emellertid att nuvarande regler bör behållas. I två remissyttranden föreslås att anknytningen till 1952 års taxeringsvärde skall slopas och att i stället ingångsvärdet för äldre förvärv skall fastställas med ledning av taxeringsvärdet 20 år före avyttringen.

För egen del vill jag anföra följande. Ingångsvärdet, dvs. den faktiskt erlagda köpeskillingen (inkl. stämpelskatt o. d.) eller fastighetens taxeringsvärde visst år, och försäljningslikviden (med avdrag för försäljningsprovision o. d.) kan sägas utgöra de grundläggande posterna vid beräkning av realisationsvinstens storlek. Vid vinstberäkningen måste emellertid hänsyn tas till flera andra faktorer, t. ex. förbättringskostnader, värdeminskingsavdrag och delavyttringar, som inträffat under innehavstiden eller – om ingångsvärdet bestämts med ledning av ett taxeringsvärde visst år – fr. o. m. nämnda år.

Nödvändigheten av att vid vinstberäkningen beakta t. ex. förbättringskostnader och värdeminskingsavdrag som gjorts för länge sedan ger självfallet upphov till betydande utredningsproblem. Deklarationerna och andra

handlingar från de aktuella åren är ofta ofullständiga eller finns inte alls kvar. Det är enligt min mening uppenbart att stora praktiska fördelar kan vinnas om den tid under vilken hänsyn får tas till olika avdrag och kostnader begränsas.

Den av kommittén föreslagna lösningen har påtagliga förtjänster. Det är givetvis mycket lättare att överblicka vad som inträffat på en fastighet sedan år 1952 än – vilket kan vara nödvändigt enligt nuvarande regler – att behöva gå tillbaka till år 1914. Med tillämpning av kommitténs förslag behöver storleken av förbättringskostnader, värdeminskningssavdrag m. m. utredas endast såvitt avser tiden efter år 1952. Enligt min mening bör därför som huvudregel föreskrivas att ingångsvärdet på en fastighet, som förvärvats tidigare än år 1952, skall motsvara 150 % av fastighetens taxeringsvärde enligt 1952 års allmänna fastighetstaxering. Kan den skattskyldige visa att den faktiskt erlagda köpeskillingen för fastigheten har överstigit detta belopp, bör han emellertid ha rätt att använda köpeskillingen som ingångsvärde. Oavsett vilken metod som tillämpas skall fastigheten anses förvärvad den 1 januari 1952. Hänsyn skall således inte i något fall tas till förbättringskostnader, värdeminskningssavdrag m. m. som avser tid före nämnda dag.

Om ingångsvärdet fastställs med ledning av visst års taxeringsvärde – t. ex. taxeringsvärdet 20 år före avyttringen – får f. n. som ingångsvärde redovisas 150 % av taxeringsvärdet. Kommittén föreslår att procenttalet skall reduceras från 150 till 133 om ingångsvärdeberäkningen sker med ledning av taxeringsvärden som hänför sig till 1970 eller senare års fastighetstaxering. Kommittén motiverar detta med att taxeringsvärdenivån fr. o. m. 1970 års taxering höjts från 2/3 till 3/4 av marknadsvärdet.

Jag delar kommitténs uppfattning på denna punkt. Vad kommittén har anfört om proportionering av taxeringsvärdet i de fall då den avyttrade taxeringsenheten inte har samma omfattning som den taxeringsenhet till vilken taxeringsvärdet hänför sig, är enligt min mening också välgrundat.

Jag har i ett tidigare sammanhang uttalat att realisationsvinstberäkningen vid fastighetsavyttring inte bör omfatta tillgångar som vid beräkning av värdeminskningssavdrag och vid avyttring behandlas som lösa inventarier. Vid beräkning av realisationsvinstens storlek bör alltså bortses från den del av omkostnadsbeloppet och försäljningslikviden som belöper på s. k. fasta inventarier och därmed vid beräkning av värdeminskningssavdrag jämställda tillgångar (jfr punkterna 3 och 4 av anvisningarna till 22 § KL samt punkterna 7 och 16 till anvisningarna till 29 § KL). En uttrycklig föreskrift härom bör införas i punkt 1 av anvisningarna till 36 § KL.

Beräknas ingångsvärdet med ledning av den faktiskt erlagda köpeskillingen torde någon svårighet i regel inte föreligga att fastställa hur stor del av köpeskillingen som avser fasta inventarier o. d. Eftersom de fasta inventarierna skrivs av på samma sätt som lösa inventarier kan erforderliga uppgifter hämtas direkt ur den skattskyldiges räkenskaper. Några egentliga problem torde heller inte uppkomma om den skattskyldige under inne-

havstiden utfört om-, ny- eller tillbyggnadsarbeten som helt eller delvis hänför sig till fasta inventarier o. d. I den mån kostnaderna för arbetena har inräknats i avskrivningsunderlaget för fasta inventarier o. d. bör kostnaderna inte få inräknas i omkostnadsbeloppet vid realisationsvinstberäkningen.

Då realisationsvinstberäkningen sker med ledning av fastighetens taxeringsvärde kan det vara svårt att utreda hur stor del av taxeringsvärdet som belöper på fasta inventarier och därmed jämställda tillgångar. I synnerhet gäller detta om den skattskyldige väljer att utnyttja ett gammalt taxeringsvärde. Ytterligare svårigheter uppkommer beträffande taxeringsvärden som åsatts fr. o. m. 1975 års fastighetstaxering eftersom vissa fasta inventarier, nämligen de s. k. industriutbehören (2 kap. 3 § JB), fr. o. m. denna taxering inte längre ingår i taxeringsvärdet.

Starka skäl talar mot att vid avyttring av jordbruksfastighet och fastighet, som stadigvarande använts i den skattskyldiges rörelse, kräva att den skattskyldige visar hur stor andelen fasta inventarier o. d. är av det taxeringsvärde som skall ligga till grund för ingångsvärdeberäkningen. Uppdelningen av taxeringsvärdet måste av praktiska skäl göras schablonmässigt. Utgångspunkten bör därvid vara förhållandena vid avyttringstillfället. Understiger vid avyttringen vederlaget för fasta inventarier och därmed i avskrivningshänseende jämställda tillgångar 25% av vederlaget för hela fastigheten, finns det enligt min mening inte tillräcklig anledning att söka fastställa hur stor del av det för beräkningen av ingångsvärde avgörande taxeringsvärdet som kan anses belöpa på fasta inventarier o. d. I dessa fall synes taxeringsvärdet ograverat få ligga till grund för ingångsvärdeberäkningen. Motsvarar däremot vederlaget för fasta inventarier o. d. 25 % eller mer av vederlaget för hela fastigheten bör man i första hand presumera att det taxeringsvärde, som används vid ingångsvärdeberäkningen, reduceras i samma proportion. Hänför sig t. ex. 40 % av köpeskillingen för en såld fastighet till fasta inventarier o. d. bör alltså – om ingångsvärdet fastställs med ledning av taxeringsvärdet visst år – ingångsvärdet reduceras med 40 %. Kan den skattskyldige visa att andelen fasta inventarier o. d. är mindre i taxeringsvärdet än i försäljningslikviden, bör emellertid reduktionen av taxeringsvärdet kunna begränsas i motsvarande mån. Gör den skattskyldige i det nyss nämnda exemplet troligt att taxeringsvärdet endast till 15 % hänför sig till fasta inventarier o. d., bör taxeringsvärdet reduceras med 15 %.

Som jag har framhållit i det föregående ingår fr. o. m. 1975 års fastighetstaxering värdet av industriutbehör inte i taxeringsvärdet. En reduktion av taxeringsvärden som åsatts år 1975 eller senare är därför motiverad endast till den del taxeringsvärdet belöper på sådana fasta inventarier o. d. som inte räknas som industriutbehör. Av denna anledning bör enligt min mening presumptionsregeln i dessa fall formuleras så att taxeringsvärdet skall reduceras endast om vederlaget för fasta inventarier o. d., som inte är industriutbehör, överstiger 25 % av den del av vederlaget för hela fastigheten som inte hänför sig till industriutbehör. Denna speciella regel kommer fram

till år 1995 inte att kunna tillämpas på andra fastigheter än sådana som förvärvats genom arv, testamente eller bodelning i anledning av makes död.

Förbättringskostnader

Vid beräkning av realisationsvinst på grund av avyttring av *konventionellt taxerad fastighet*, dvs. andra fastigheter än sådana som schablontaxeras enligt 24 § 2 och 3 mom. KL, får enligt nuvarande regler hänsyn tas endast till sådana förbättringskostnader som under beskattningsåret uppgått till minst 3 000 kr. Med förbättringskostnader menas kostnad för ny-, till- och ombyggnad av fastighet men inte kostnad för löpande underhålls- och reparationsarbeten. Beloppsspärren på 3 000 kr. gäller inte bara fastigheter med bostadsbyggnad utan också fastigheter för vilka det fasta tillägget om 3 000 kr. per år inte får tillgodoräknas.

Kommittén föreslår att beloppsspärren skall tas bort. Enligt kommittén bör vidare inga andra förbättringskostnader medräknas än sådana som uppförts på avskrivningsplan till ledning för beräkning av värdeminskningsavdrag eller sådana som kan verifieras genom faktura eller räkning.

Kommitténs förslag om slopande av beloppsspärren kombinerat med ökat krav på utredning har fått ett ganska blandat mottagande. Enligt min mening talar starka praktiska skäl mot att slopa beloppsspärren vid beräkningen av realisationsvinst. Att långt i efterhand fastställa om vissa smärre arbeten varit att anse som förbättringskostnader eller löpande underhåll torde, även om särskilda bevisregler införs, ofta vara så gott som omöjligt.

Jag kan inte heller ansluta mig till kommitténs uppfattning att förbättringskostnader, som inte förts upp på avskrivningsplan, alltid måste kunna styrkas genom faktura eller räkning för att bli avdragsgilla vid vinstberäkningen. Ett sådant krav ter sig alltför strängt beträffande arbeten som utförts under 1950-talet, dvs. långt innan den i tiden obegränsade realisationsvinstbeskattningen infördes. Enligt min mening är det i dessa fall tillräckligt att den skattskyldige gör sannolikt att förbättring skett (jfr mitt uttalande i prop. 1967:153 s. 143). Kravet på bevisning bör dock ställas betydligt högre såvitt gäller arbeten som utförts sedan 1967 års regler trätt i kraft. Några författningsbestämmelser angående beviskravet behövs enligt min mening inte.

Beträffande villor och andra *schablontaxerade fastigheter* får vid realisationsvinstberäkningen f. n. hänsyn tas inte bara till förbättringskostnader utan också till kostnader för s. k. värdehöjande reparationer. Även för dessa fastigheter gäller dock att kostnader tillsammans måste uppgå till minst 3 000 kr. för att få beaktas vid vinstberäkningen. Med värdehöjande reparationer avses i princip sådana reparations- och underhållsarbeten som medfört att fastigheten vid avyttringen är i bättre skick än vid förvärvet.

Enligt kommittén bör beloppsspärren slopas även beträffande schablon-

taxerade fastigheter. Värdehöjande reparationer föreslås vidare skola beaktas endast under förutsättning att de lagts ned på fastigheten inför förestående försäljning. Denna begränsning av avdragsrätten motiverar kommittén med att de nuvarande reglerna medfört tillämpningssvårigheter.

Kommitténs förslag har även på denna punkt fått ett blandat mottagande. Många remissinstanser ifrågasätter om förslaget innebär någon förenkling av vinstberäkningsreglerna. Ett ofta uttalat önskemål är vidare att – om avdragsrätten för värdehöjande reparationer begränsas till arbeten som utförts i anslutning till avyttringen – den aktuella tidsperioden preciseras.

För egen del anser jag att beloppsspärren på 3 000 kr. bör vara kvar även beträffande schablontaxerade fastigheter. Jag hänvisar till vad jag har anfört rörande konventionellt taxerade fastigheter. Jag kan heller inte ansluta mig till den av kommittén föreslagna begränsningen av avdragsrätten för värdehöjande reparationer. Innebörden av uttrycket "inför förestående försäljning" torde kunna ge upphov till betydande tillämpningssvårigheter. En direkt tidsangivelse, t. ex. att arbeten som utförts under det sista innehavsåret får beaktas, skulle å andra sidan leda till olämpliga tröskeeffekter. Kommitténs förslag förutsätter vidare att taxeringsmyndigheterna, såvitt gäller, arbeten som utförts tidigare under innehavet, i efterhand kan skilja mellan egentliga förbättringskostnader och värdehöjande reparationer. Någon ledning av tidigare års taxeringar har taxeringsmyndigheterna inte i dessa fall, eftersom varken förbättringskostnader eller reparationskostnader är avdragsgilla vid beräkning av inkomsten av en schablontaxerad fastighet. Nuvarande regler bör alltså inte ändras.

Även beträffande schablontaxerad fastighet bör enligt kommittén förbättringskostnader kunna styrkas genom faktura eller räkning. Sådan bevisning kan emellertid vara svår att åstadkomma om arbetena ligger långt tillbaka i tiden. Vad jag nyss uttalat om beviskravet beträffande förbättringskostnader på konventionellt taxerade fastigheter bör därför äga tillämpning även på villor och andra fastigheter som taxeras enligt schablon. Några särskilda bevisregler bör således inte införas.

Som framgått av avsnittet rörande fastställande av ingångsvärde bör vid realisationsvinstberäkningen hänsyn i princip inte tas till omständigheter som inträffat före år 1952. Denna gräns, som även bör omfatta förbättringskostnader och värdehöjande reparationer, är givetvis ägnad att minska utredningssvårigheterna vid vinstberäkningen jämfört med dagens förhållanden.

Enligt kommittén bör i lagtexten införas en regel av innehåll att kostnad för förbättring och värdehöjande reparationer skall anses nedlagda det år då kostnader uppförts på avskrivningsplan eller – om avskrivningsplan inte skall användas – när faktura eller räkning erhållits varav framgår vilka arbeten som utförts. Kommitténs förslag, som i princip lämnats utan erinran vid remissbehandlingen, bör enligt min mening genomföras.

Indexuppräknning

Vid beräkning av realisationsvinst får f. n. ingångsvärdet – antingen detta motsvarar den faktiskt erlagda köpeskillingen eller utgör 150 % av taxeringsvärdet visst år – omräknas till det belopp vartill det skulle ha uppgått efter det allmänna prisläget under det år då avyttringen skedde. Detsamma gäller i fråga om de kostnader för förbättringsarbeten och värdehöjande reparationer som får beaktas vid vinstberäkningen. RSV fastställer årligen de omräkningstal som skall tillämpas.

Kommittén anför att indexuppräknningen rätteligen borde omfatta endast den del av anskaffningskostnaden som fastighetsägaren finansierat med egna medel. Enligt kommittén är det emellertid av praktiska skäl omöjligt att vid indexuppräknningen beakta skuldbelastningen. Denna varierar starkt mellan olika fastigheter och förändras dessutom ofta under innehavstiden. Kommittén har därför kommit till den slutsatsen att hela ingångsvärdet, liksom nu är fallet, skall få indexuppräknas. Indexuppräknningen skall enligt kommittén också omfatta förbättringskostnader och kostnader för värdehöjande reparationer.

Vad kommittén anfört om indexuppräknningen har godtagits av flertalet remissinstanser. LO och Svenska riksbyggen anser dock att uppräknningen bör avse endast den del av anskaffningskostnaden som erlagts kontant.

För egen del vill jag till en början framhålla att jag i princip är ense med kommittén att indexuppräknningen borde avse endast den del av anskaffningskostnaden som fastighetsägaren själv finansierat. Kommittén har dock, med hänvisning till praktiska problem, avvisat en uppdelning av anskaffningskostnaden på en uppräkningsberättigad och en icke uppräkningsberättigad del. Även jag anser att det är olämpligt att i varje enskilt fall söka fastställa hur stor skuldbelastningen har varit under innehavstiden. En av skuldbelastningen föranledd minskning av underlaget för indexuppräknningen måste med nödvändighet göras med stöd av schablon. Kommittén har emellertid inte diskuterat om det är möjligt att utforma en lämplig schablon och inte heller om olikheter i lånebelastningen m. m. motiverar att t. ex. egnahem behandlas på annorlunda sätt än hyres- och industrifastigheter. Liksom hittills bör således hela ingångsvärdet få uppräknas med hänsyn till förändringar i den allmänna prisnivån. Detsamma bör gälla sådana kostnader för förbättringsarbeten och värdehöjande reparationer som får beaktas vid realisationsvinstberäkningen.

I det föregående har jag föreslagit att man vid beräkning av anskaffningskostnaden inte skall ta hänsyn till händelser som ligger längre tillbaka i tiden än år 1952. Jag har vidare föreslagit att de nuvarande beloppsspärrarna för förbättringskostnader och kostnader för värdehöjande reparationer skall

behållas. Detta inverkar även på indexuppräknningen, eftersom denna självfallet inte bör avse andra kostnader än sådana som ingår i anskaffningskostnaden.

3 000-kronorstillägget

Om en fastighetsavyttring omfattar byggnad, som i huvudsak är avsedd att användas för bostadsändamål, får vid vinstberäkningen avdrag göras med ett belopp av 3 000 kr. för varje påbörjat kalenderår före taxeringsåret som bostadsbyggnaden under innehavstiden funnits på fastigheten, dock inte för tidigare år än år 1914. Med innehavstid förstås den tid som ligger till grund för vinstberäkningen. Detta innebär att den som beräknar ingångsvärdet med ledning av tidigare ägares förvärv kan, såvitt gäller 3 000-kronorstillägget inräkna även den föregående ägarens innehavstid.

Kommittén har inte föreslagit någon beloppsmässig ändring av det fasta tilläggets storlek. Som en konsekvens av förslaget beträffande ingångsvärdeberäkning bör enligt kommitténs mening fasta tillägg aldrig få tillgodoräknas för tid före år 1952. Kravet på att avyttringen skall omfatta bostadsbyggnad föreslås i princip böra behållas. Med hänsyn till de särskilda förhållandena inom jordbruket föreslår kommittén dock att undantag medges från detta krav när en jordbrukare avyttrar hela jordbruksfastigheten utom mangårdsbyggnad med tillhörande tomtområde. Kommittén motiverar sitt förslag med att en jordbrukare inte bör komma i sämre läge därför att han – i stället för att sälja alltsammans på en gång – först säljer marken och därefter mangårdsbyggnaden. Vid en framtida försäljning av enbart mangårdsbyggnaden kan han, anför kommittén, ofta inte till fullo utnyttja 3 000-kronorstillägget. Väljer jordbrukaren att utnyttja 3 000-kronorstillägget redan vid avyttringen av jordbruksdelen bör han dock enligt kommittén vid en senare försäljning av mangårdsbyggnaden få tillgodoräkna sig sådant avdrag endast fr. o. m. året efter det år då jordbruksdelen såldes.

Flertalet remissinstanser delar kommitténs uppfattning att ett system med fasta tillägg bör behållas och att avdragets storlek även i fortsättningen bör vara 3 000 kr. per år. Förslaget att fasta tillägg skall kunna få åtnjutas om jordbrukare säljer hela sin fastighet utom mangårdsbyggnaden med tillhörande tomtområde har också mottagits positivt. Några remissinstanser avstyrker emellertid detta förslag.

För egen del vill jag anföra följande. För att tillägg med 3 000 kr. per innehavsår skall få åtnjutas krävs f. n. att den avyttrade fastigheten har varit försedd med bostadsbyggnad. Det fasta tillägget saknar alltså helt betydelse vid försäljning av exempelvis en industrifastighet eller obebyggt mark. Avdraget spelar vidare förhållandevis liten roll vid försäljning av hyresfastigheter och dyrbarare villor och jordbruksfastigheter. Störst betydelse har de fasta tilläggen vid försäljning av egnahem, fritidshus och mindre

jordbruksfastigheter, som innehafts under lång följd av år. Ett slopande eller en beloppsmässig reducering av de fasta tilläggen skulle alltså i första hand drabba sistnämnda fastighetskategorier. En sådan utveckling kan inte anses önskvärd. Enligt min mening bör systemet med fast tillägg på 3 000 kr. per innehavsår behållas.

Av mina förslag angående ingångsvärdeberäkningen, förbättringskostnader och indexuppräknung framgår att hänsyn inte skall tas till vad som inträffat före år 1952. Denna princip bör gälla även 3 000-kronorstillägget. Oavsett innehavstidens längd bör således fasta tillägg få åtnjutas tidigast från och med detta år. Med tanke bl. a. på att redan indexuppräknungen medför att flertalet fastighetsavyttringar blir helt eller så gott som helt skattefria, kan enligt min mening någon berättigad invändning inte göras mot denna begränsning av avdragsrätten.

Bakgrunden till systemet med fasta tillägg är främst att man, såvitt gäller försäljning av egendom och mindre jordbruksfastigheter, önskat undanta smärre reella vinster från beskattning. En utvidgning av avdragsrätten på sätt kommittén föreslagit, dvs. möjlighet till fast tillägg vid avyttring av ett markområde från en jordbruksfastighet, skulle medföra att verkliga vinster som uteslutande hänför sig till marken kunde bli fria från realisationsvinstskatt. Den omständigheten att en samtidig försäljning av jordbruksdelen och mangårdsbyggnaden måhända hade varit skattefri, utgör enligt min mening inte tillräcklig anledning för en sådan ur principiell synvinkel viktig ändring av vinstberäkningsreglerna. Ett genomförande av kommitténs förslag medför också – vilket remissbehandlingen visat – krav på liknande förmånsbehandling vid försäljning av markområden från andra fastigheter än jordbruksfastigheter. Som förutsättning för att 3 000-kronorstillägget skall få åtnjutas bör således även i framtiden gälla att avyttringen omfattat bostadsbyggnad.

Enligt kommittén förekommer det att försäljning av mark från en jordbruksfastighet läggs upp på det sättet att avtal först träffas om försäljning av hela egendomen varefter säljaren omedelbart återköper mangårdsbyggnad med tillhörande markområde. Avsikten med att försäljningen delas upp i två led är främst att säljaren skall komma i åtnjutande av 3 000-kronorstillägg.

För egen del anser jag att det beskrivna tillvägagångssättet innebär ett kringgående av skattelag. Fast tillägg bör givetvis inte åtnjutas enbart av den anledningen att en försäljning av visst markområde genomförs som totalförsäljning kombinerat med delåterköp. Skulle åtgärder visa sig nödvändiga för att komma till rätta med denna form av skatteflykt bör emellertid sådana åtgärder övervägas i samband med lagstiftning mot andra skatteflyktstransaktioner. Jag avser att inom kort anmäla ett förslag om allmän skatteflyktsklausul. Jag lägger därför inte nu fram något förslag om bestämmelser angående överlåtelse och återköp av mangårdsbyggnad.

Kommittén har föreslagit att fast tillägg för annan fastighet än jordbruks-

fastighet inte skall medges med mindre än att bostadsbyggnaden vid försäljningstillfället varit åsatt ett taxerat byggnadsvärde av lägst 10 000 kr. Rätten till fast tillägg föreslås böra knytas till förekomsten av bostadsbyggnad på den sålda fastigheten eller fastighetsdelen. Vidare har kommittén diskuterat hur rätten till 3 000-kronorstillägg kan påverkas av att bostadsbyggnaden rivits eller förstörts genom brand. Här föreslår kommittén att rätten att räkna fasta tillägg för den rivna eller förstörda byggnaden skall bortfalla om arbetet med att ersätta byggnaden inte påbörjas inom ett år. Motsvarande föreslås böra gälla om en bostadsbyggnad tagits i anspråk huvudsakligen för annat ändamål än bostadsändamål. Kommittén behandlar också en fråga rörande ersättning på grund av skadeförsäkring. Enligt kommittén bör lagtexten (punkt 2 sista stycket av anvisningarna till 36 § KL) ändras så att det framgår att inte det fasta tillägget utan endast den justerade anskaffningskostnaden skall indexuppräknas.

Vad kommittén har föreslagit i dessa hänseenden bör enligt min uppfattning genomföras. Kravet på att bostadsbyggnaden skall ha ett taxerat byggnadsvärde av lägst 10 000 kr. bör dock enligt min mening inte bara gälla annan fastighet utan även jordbruksfastighet. Vidare bör denna beloppsmässiga spärr inte knytas till det faktiskt åsatta taxeringsvärdet utan till det värde som den avyttrade byggnaden rätteligen hade bort vara åsatt.

Vid avyttring av del av fastighet kan det förekomma att det taxerade byggnadsvärdet för taxeringsenheten inte korresponderar mot den bostadsbyggnad som finns på fastighetsdelen. Så är fallet t. ex. om byggnadsvärdet avser byggnader såväl på stamfastigheten som på den avyttrade fastighetsdelen. Frågan om 3 000-kronorstillägg kan medges bör i dessa fall avgöras med utgångspunkt i förhållandena på fastighetsdelen. Rätt till tillägg bör således föreligga om det kan antas att bostadsbyggnaden på fastighetsdelen skulle – om denna utgjort en taxeringsenhet – ha varit åsatt ett taxerat byggnadsvärde av lägst 10 000 kr.

Värdeminskningsavdrag

Vid realisationsvinstberäkningen skall hänsyn tas till värdeminskningsavdrag som den skattskyldige åtnjutit under innehavstiden. Detta sker genom att omkostnadsbeloppet reduceras med summan av medgivna avdrag. Beräknas fastighetens ingångsvärde med ledning av visst års taxeringsvärde, skall omkostnadsbeloppet inte minskas med andra värdeminskningsavdrag än sådana som åtnjutits fr. o. m. nämnda år. Vidare gäller den begränsningen att hänsyn inte i något fall skall tas till avdrag som åtnjutits före år 1914.

Såvitt gäller avdrag för värdeminskning på byggnader och därmed i avskrivningshänseende jämställda tillgångar, skall f. n. avdrag som visst år understigit 3 000 kr. inte beaktas vid vinstberäkningen. Värdeminskningsavdrag som hänför sig till skog eller annan naturtillgång samt skogsvägar,

täckdiktningssanläggningar och andra markanläggningar skall däremot beaktas oavsett beloppets storlek.

Enligt kommittén är det principiellt sett fel att indexuppräknas omkostnadsbeloppet men inte värdeminskningssavdragen. En indexuppräkning av avdragen är, anför kommittén, ofrånkomlig t. ex. när en byggnad får skrivas av på en gång med anlåtande av investeringsfond. Uppräkningen bör enligt kommittén i princip ske från det år för vilket värdeminskningssavdraget medgavs. En föreskrift om att samtliga värdeminskningssavdrag skall indexuppräknas anses inte behöva medföra några praktiska svårigheter.

Kommittén har anfört att om beloppsspärren för förbättringskostnader m. m. slopas bör denna spärr tas bort även för värdeminskningssavdrag. Enligt kommittén bör man vidare av praktiska skäl utgå från att den skattskyldige kunnat utnyttja de på beskattningsåret belöpande värdeminskningssavdragen. Kommittén föreslår därför att omkostnadsbeloppet vid beräkning av skattepliktig realisationsvinst och avdragsgill realisationsförlust skall minskas med de på innehavstiden belöpande värdeminskningssavdragen oavsett om dessa har åtnjutits eller inte.

Vad kommittén föreslagit har allmänt tillstyrkts vid remissbehandlingen. Någon remissinstans anser dock att omkostnadsbeloppet inte bör reduceras med värdeminskningssavdrag som fastighetsägaren i praktiken inte kunnat utnyttja.

Jag delar kommitténs uppfattning att värdeminskningssavdrag – i likhet med omkostnadsbeloppet – skall omräknas med hänsyn till inträffade förändringar i den allmänna prisnivån. Uppräkningen bör avse inte bara ordinära värdeminskningssavdrag på byggnader, markanläggningar samt skog och andra naturtillgångar utan också belopp med vilka fastigheten avskrivits i samband med utnyttjande av investeringsfond, arbetsmiljöfond, investeringskonto för skog m. m. En särskild föreskrift om detta bör införas i lagtexten.

I enlighet med mitt ställningstagande beträffande kostnader för förbättringsarbeten o. d. anser jag att någon ändring inte bör göras i fråga om beloppsgränsen – 3 000 kr. – för värdeminskningssavdrag på byggnader m. m. Vad gäller värdeminskningssavdrag som inte kunnat utnyttjas delar jag kommitténs uppfattning att starka praktiska skäl talar för att alla värdeminskningssavdrag skall behandlas enhetligt. Att i efterhand behöva klarlägga om ett avdrag föranlett minskning av den taxerade inkomsten eller medfört ökad möjlighet att tillämpa reglerna om förlustutjämning skulle enligt min mening medföra ett merarbete som inte står i rimlig proportion till avdragets betydelse vid realisationsvinstberäkningen.

I omkostnadsbeloppet bör, som tidigare påpekats, inte inräknas värdet av fasta inventarier och därmed vid beräkning av värdeminskningssavdrag jämförda tillgångar. För tydlighetens skull kan tilläggas, att avskrivningar på dessa tillgångar över huvud taget inte kommer att påverka realisationsvinstberäkningen.

7.3.2 Försäljning av del av fastighet m. m.

Delavyttring av fastighet

Beräkning av realisationsvinst vid fastighetsförsäljning bygger på en jämförelse mellan ingångsvärdet och försäljningspriset. Avser försäljningen blott en del av fastigheten bör den skattskyldige givetvis inte få tillgodoräkna sig avdrag för ingångsvärdet för hela fastigheten. Detta värde måste på något sätt fördelas mellan den sålda fastighetsdelen och den del av fastigheten som är kvar i den skattskyldiges ägo.

F. n. saknas regler om hur denna fördelning skall utföras. Enligt praxis sker proportioneringen med utgångspunkt i värdenivån vid förvärvstillfället. Detta innebär att man söker utreda hur stor del av fastighetens ingångsvärde som vid förvärvstillfället belöpte på den avyttrade fastighetsdelen. Beräknas ingångsvärdet med ledning av ett taxeringsvärde under innehavstiden, t. ex. taxeringsvärdet 20 år före försäljningen, torde ingångsvärdet fördelas mellan den sålda och den behållna fastighetsdelen med utgångspunkt i den värdenivå som legat till grund för fastighetstaxeringen.

Kommittén anför att det ofta är mycket svårt att uppskatta en avyttrad fastighetsdels andel av hela ingångsvärdet med ledning av värdenivån vid anskaffningstillfället. Huvudsakligen av praktiska skäl föreslår kommittén därför att möjlighet lämnas till fördelning med utgångspunkt i värdenivån vid tiden för avyttringen. Förslaget överensstämmer med vad som f. n. gäller vid upplåtelsefallen. Så stor del av fastighetens totala ingångsvärde skall således avräknas vid realisationsvinstberäkningen som försäljningsbeloppet utgör av fastighetens hela värde vid tidpunkten för försäljningen.

Denna alternativa regel förutsätter – anför kommittén – kännedom bl. a. om hela fastighetens ingångsvärde och hela fastighetens värde vid försäljningstillfället. En sådan utredning kan enligt kommittén vara motiverad om delförsäljningen avser den helt övervägande delen av taxeringsenheten. Om försäljningen omfattar endast en liten del av en stor taxeringsenhet bör man däremot enligt kommittén inte obligatoriskt kräva en utredning av ingångsvärdet m. m. avseende hela fastigheten. I dessa fall kan, anför kommittén, ingångsvärdet för den sålda fastighetsdelen schablonmässigt sättas till 1 kr. per kvm. Schablonregeln föreslås få tillämpas om den försålda delen avser en eller ett fåtal tomter avsedda att bebyggas med bostadshus och köpeskillingen är mindre än 10 % av det för taxeringsenheten gällande taxeringsvärdet vid försäljningstillfället.

Flertalet remissinstanser som tagit upp frågan om vinstberäkning vid avyttring av del av fastighet har tillstyrkt kommitténs förslag att den skattskyldige skall kunna välja mellan att beräkna ingångsvärdet för fastighetsdelen med ledning av värdenivån vid förvärvstillfället och värdenivån vid avyttringstillfället. Den föreslagna schablonen för beräkning av ingångsvärdet 1 kr. per kvm, har inte heller föranlett kritik vid remiss-

behandlingen. Några remissinstanser anser dock att schablonen fått ett alltför snävt tillämpningsområde.

För egen del vill jag anföra följande. Att utföra en korrekt vinstberäkning är ofta svårt vid avyttring av en hel fastighet (taxeringsenhet). Än större problem uppkommer om avyttringen avser blott en del av fastigheten. I detta fall måste ingångsvärdet, förbättringskostnader m. m. på något sätt fördelas mellan den sålda fastighetsdelen och återstoden av fastigheten.

Svårigheterna blir särskilt stora om man måste beakta kostnader och avdrag som ligger långt tillbaka i tiden. Det kan därför framhållas att den föreslagna regeln att hänsyn inte skall tas till vad som inträffat före år 1952 är ägnad att underlätta vinstberäkningen jämfört med nuvarande regler.

Enligt nuvarande praxis fastställs ingångsvärdet för en avyttrad fastighetsdel med ledning av värdenivån vid förvärvstillfället. Kommittén har föreslagit att den skattskyldige, om han så önskar, i stället skall få uppskatta ingångsvärdet med utgångspunkt i värdenivån vid avyttringstillfället. Denna metod, som ger ett högre ingångsvärde för fastighetsdelen om denna varit föremål för större värdestegring än fastigheten i dess helhet, torde i flertalet fall vara enklare att tillämpa än en metod som bygger på värdenivån vid förvärvstillfället. Jag delar kommitténs uppfattning att den skattskyldige bör kunna fritt välja mellan de båda metoderna. Kommitténs förslag bör alltså genomföras.

Jag tillstyrker vidare kommitténs förslag att ingångsvärdet schablonmässigt får beräknas till 1 kr. per kvm vid försäljning av tomter avsedda att bebyggas med bostadshus. Regeln bör, som kommittén föreslagit, få tillämpas endast om köpeskillingen för tomtmarken understiger 10 % av fastighetens taxeringsvärde. Erfarenheterna av denna schablonregel får visa om det – som några remissinstanser föreslagit – finns anledning att i framtiden utvidga regelns tillämpningsområde.

Marköverföring

En fastighetsreglering enligt fastighetsbildningslagen (1970:988) som i sin helhet genomförs som byte av mark utlöser f. n. inte någon realisationsvinstbeskattning. Vinstbeskattning aktualiseras endast om ersättning för avstådd mark helt eller delvis utgår i pengar. Har mark avståtts mot vederlag i både mark och pengar, skall beskattningen avse endast den del av vinsten som hänför sig till kontantärsättningen. Det är härvidlag utan betydelse om marköverföringen grundar sig på en frivillig eller tvångsmässigt genomförd förrättning. Av praktiska skäl har man, när det gäller fastighetsreglering enligt 5 kap. fastighetsbildningslagen, ansett sig böra undanta smärre kontantärsättningar från beskattning. Beskattning kan i dessa fall komma i fråga endast om den eller de ersättningar i pengar som den skattskyldige fått under beskattningsåret överstigit 5 000 kr. När mark avstås genom inlösen

enligt 8 kap. fastighetsbildningslagen utgår hela ersättningen i pengar. Någon beloppsgräns har inte uppställts för dessa fall.

Kommittén föreslår att den skattskyldige – i likhet med vad som föreslagits beträffande delavyttring – skall kunna välja mellan att beräkna ingångsvärdet med ledning av värdenivån vid förvärvstillfället och värdenivån vid avyttringstillfället. Kommittén torde dock inte ha avsett att schablonregeln för fastställande av ingångsvärde skall vara tillämplig vid marköverföring. Som framgått av det föregående förutsätter nämligen schablonregeln att den avstådda marken skall användas för bostadsändamål.

Ett par remissinstanser har anfört att gränsen för skatteplikt bör höjas från 5 000 kr. till 10 000 kr. samt att det bör klarläggas i vad mån ersättningar vid fastighetsklyvning enligt 11 kap. fastighetsbildningslagen bör medföra realisationsvinstbeskattning. I övrigt har kommitténs förslag inte föranlett några invändningar vid remissbehandlingen.

För egen del anser jag att de av kommittén föreslagna huvudmetoderna för beräkning av ingångsvärde bör få tillämpas även vid marköverföring. Den som vid fastighetsreglering avstått från mark bör alltså kunna beräkna markens ingångsvärde med ledning av antingen prisnivån vid avyttringstillfället eller prisnivån vid förvärvstillfället. Däremot bör schablonregeln, dvs. att ingångsvärdet schablonuppskattas till 1 kr. per kvm, inte få begagnas vid marköverföring. Vad jag nu sagt föranleder vissa i huvudsak redaktionella ändringar av lagtexten i förhållande till kommitténs förslag.

Realisationsvinst som uppkommer genom fastighetsreglering enligt 5 kap. fastighetsbildningslagen är skattepliktig endast om den sammanlagda ersättningen i pengar under beskattningsåret överstiger 5 000 kr. En ersättning som uppgår till 4 900 kr. är alltså skattefri medan en ersättning som uppgår till 5 100 kr. i sin helhet utlöser realisationsvinstbeskattning. Denna tröskelleffekt är mindre lämplig. Jag föreslår att beloppsgränsen ersätts av ett fribelopp på högst 5 000 kr. Enligt min mening bör alltså endast den del av det kontanta vederlaget som överstiger 5 000 kr. bli föremål för beskattning. Genomförs denna ändring av avdragets konstruktion synes någon beloppsmässig höjning av avdraget inte vara nödvändig.

Med anledning av vad några remissinstanser anfört om ersättningar i samband med klyvning enligt 11 kap. fastighetsbildningslagen vill jag framhålla att sådana ersättningar skattemässigt bör behandlas på samma sätt som ersättningar enligt 5 kap. fastighetsbildningslagen. En föreskrift om detta bör tas in i lagtexten.

Markupplåtelse mot engångsersättning

Engångsersättning vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet på obegränsad tid likställs med köpeskilling vid avyttring av fastighet. På samma sätt behandlas engångsersättningar som fastighetsägare

uppbär för sådana inskränkningar i förfoganderätten till fastighet som kan föreskrivas enligt naturvårdslagen (1964:822) eller liknande författningar.

För att undvika beskattning av bagatellersättningar får den skattskyldige från sammanlagda ersättningsbeloppet under ett beskattningsår göra avdrag med högst 2 000 kr. Detta schablonavdrag får dock inte överstiga ersättningsbeloppet. Avdrag kan emellertid medges med högre belopp om den skattskyldige kan visa att hans avdragsgilla omkostnader överstigit 2 000 kr. Vid vinstberäkningen anses så stor del av fastigheten avyttrad som ersättningsbeloppet utgör av fastighetens hela värde vid tiden för beslutet om inskränkningen i förfoganderätten eller för upplåtelsen av nyttjanderätten eller servitutsrätten. Ingångsvärdet beräknas alltså i upplåtelsefallen med ledning av värdenivån vid upplåtelsestillfället och inte – som vid avyttring av fastighetsdel – med ledning av värdenivån vid förvärvstillfället.

Kommittén torde inte ha avsett någon ändring av reglerna för beskattning av engångsersättning för mark som upplåtits för obegränsad tid. Kommitténs ställningstagande har inte föranlett några invändningar vid remissbehandlingen. I några remissyttranden har dock framhållits att det f. n. ibland är oklart i vad mån olika engångsersättningar vid upplåtelse av mark på obegränsad tid eller på grund av att bestående skada tillfogats fastigheten skall beskattas.

För egen del vill jag anföra följande. Enligt nuvarande regler skall ingångsvärdet för upplåten mark beräknas med utgångspunkt i värdenivån vid upplåtelsestillfället. Denna regel är naturlig med tanke på att ett utnyttjande av värdenivån vid förvärvstillfället i princip förutsätter att det går att avgöra med vilket belopp köpeskillingen för fastigheten hade reducerats, om fastigheten redan vid förvärvet hade belastats av den ifrågavarande upplåtelsen. En sådan uppskattning är självfallet ofta omöjlig att utföra med rimliga krav på precision.

Mot denna bakgrund anser jag att ingångsvärdet i upplåtelsefallen obligatoriskt bör beräknas med ledning av värdenivån vid avyttringstillfället. Denna skillnad i förhållande till delavyttringar och marköverföringar bör komma till direkt uttryck i lagtexten.

Konsumerings av ingångsvärde

Vid beräkning av realisationsvinst på grund av fastighetsavyttring måste hänsyn tas till delavyttringar som gjorts under innehavstiden. Detta kan belysas med ett exempel. Antag att en person, som inköpt en fastighet för 100 000 kr., efter fem års innehav avyttrar ett markområde från fastigheten för 40 000 kr. och tio år senare avyttrar sitt återstående fastighetsinnehav. Det synes uppenbart att den skattskyldige inte bör få använda hela den ursprungliga köpeskillingen för fastigheten, 100 000 kr., som ingångsvärde vid beräkning av vinsten på grund av den slutliga avyttringen. Viss del av ingångsvärdet måste anses belöpa på det avyttrade markområdet. Som

ingångsvärde vid den slutliga försäljningen bör således redovisas skillnaden mellan 100 000 kr. och den del av det ursprungliga ingångsvärdet som kan anses konsumerad genom delavyttringen.

KL innehåller inte några regler om hur det ursprungliga ingångsvärdet skall minskas på grund av en tidigare gjord delavyttring eller markupplåtelse. I praxis torde man söka fastställa hur stor del av det ursprungliga ingångsvärdet som belöper på den avyttrade eller upplåtna fastighetsdelen. Denna fördelning av ingångsvärdet sker i avyttringsfallet med ledning av värdenivån vid förvärvstillfället och i upplåtelsefallet med ledning av värdenivån vid upplåtelsestillfället. Som ingångsvärde för fastigheten vid den slutliga avyttringen torde få redovisas skillnaden mellan det ursprungliga ingångsvärdet och den del av detta värde som kan anses ha belöpt på den tidigare avyttrade eller upplåtna marken.

I punkt 4 av anvisningarna till 35 § KL finns en bestämmelse om hur ingångsvärdet skall minskas i de fall då en fastighetsägare har avstått mark genom marköverföring enligt fastighetsbildningslagen. Enligt denna bestämmelse skall ingångsvärdet för hela fastigheten reduceras med så stor del av ingångsvärdet för det genom marköverföringen avstådda markområdet som ersättningen i pengar utgör av totala vederlaget för marken.

Om ingångsvärdet på det återstående fastighetsinnehavet beräknas med ledning av ett efter delavyttringen, markupplåtelsen eller marköverföringen åsatt taxeringsvärde bör avyttringen etc. givetvis inte påverka ingångsvärdets storlek.

Kommittén föreslår att lagtexten skall kompletteras med en allmän förskrift om att delförsäljningar skall minska omkostnadsbeloppets storlek när återstoden av fastigheten avyttras. Kommittén diskuterar utförligt hur denna reducering av det ursprungliga ingångsvärdet skall göras och skiljer därvid bl. a. mellan det fallet att eventuell realisationsvinst på grund av delavyttringen varit skattepliktig och det fallet att avyttringen inte kunnat föranleda beskattning. I det första fallet bör man enligt kommittén kunna utgå från att endast så mycket av fastighetens totala ingångsvärde har konsumerats som motsvarar det lägsta av vederlaget för markområdet och framräknad andel av ingångsvärdet. Hade eventuell vinst varit skattefri nödgas man enligt kommittén, såvida ingångsvärdet vid slutavyttringen bestäms med ledning av ett taxeringsvärde, reducera detta värde med hänsyn till den värdenedgång som föranletts av delavyttringen. Utgår man däremot från den faktiska förvärvskostnaden får man enligt kommittén först söka fastställa hur mycket taxeringsvärdet nedgått eller borde ha nedgått på grund av delavyttringen. Den faktiska förvärvskostnaden föreslås sedan böra reduceras procentuellt lika mycket som taxeringsvärdet nedgått eller kan anses ha bort nedgå.

Kommittén anför att beräkningen av den del av det ursprungliga ingångsvärdet som kan anses konsumerad på grund av en delavyttring ofta måste göras lång tid efter det avyttringen skett. Med hänsyn till att ut-

redningen är så pass komplicerad har kommittén funnit det nödvändigt att – som en alternativ regel – föreslå att konsumerad del av fastighetens ursprungliga ingångsvärde får, utan särskild utredning, upptas till 50 % av erhållen ersättning. Ingångsvärdet för återstoden av fastigheten skall dock inte beräknas lägre än noll.

Vad kommittén anfört om konsumering av ingångsvärdet har inte föranlett några erinringar vid remissbehandlingen. Lantbrukarnas skattedelegation framhåller dock att tillämpningsområdet för schablonregeln, dvs. att ingångsvärdet för avyttrad fastighetsdel skall anses motsvara hälften av erhållen ersättning, synes oklar. Enligt delegationen är det ovisst om den föreslagna regeln skall tillämpas oavsett om eventuell vinst på grund av delavyttringen varit skattefri eller inte.

För egen del vill jag anföra följande. Vid beräkning av ingångsvärde för en avyttrad fastighet måste, såvida en del av fastigheten avyttrats mellan den tidpunkt till vilken fastighetens ingångsvärde hänförs sig och tidpunkten för den slutliga avyttringen, hänsyn tas till delavyttringen. Som ingångsvärde på fastigheten vid den slutliga avyttringen bör i princip redovisas skillnaden mellan hela det ursprungliga ingångsvärdet och den del av detta värde som kan anses konsumerat genom delavyttringen. En allmän bestämmelse om att en delavyttring bör påverka omkostnadsbeloppet bör, som kommittén föreslagit, införas i lagtexten. Däremot synes det inte möjligt att i KL lämna detaljerade anvisningar om hur det belopp, varmed det ursprungliga ingångsvärdet bör reduceras, skall beräknas.

Jag vill emellertid i detta sammanhang framhålla att beräkningen av det belopp varmed ingångsvärdet skall minskas på grund av en delavyttring givetvis bör grundas på den avyttrade fastighetsdelens andel av ingångsvärdet. Om denna andel har uppskattats i samband med beräkning av realisationsvinst vid delavyttringen, bör det då fastställda beloppet användas även vid den slutliga avyttringen. Har exempelvis ingångsvärdet för ett avyttrat markområde beräknats till 20 000 kr. bör – vid en senare företagen vinstberäkning i samband med avyttring av återstoden av fastigheten – det ursprungliga ingångsvärdet för hela fastigheten reduceras med 20 000 kr. Vad nu sagts bör gälla oavsett om markområdets andel av det ursprungliga ingångsvärdet uppskattats med ledning av värdenivån vid förvärvstillfället eller med ledning av värdenivån då markområdet avyttrats. Det samma bör gälla om ingångsvärdet för markområdet schablonmässigt fastställts till 1 kr. per kvm.

En delavyttring kan ha gjorts under sådan tid att eventuell vinst varit skattefri. Det kan också inträffa att eventuell vinst visserligen varit skattepliktig men att det vid avyttring av återstoden av fastigheten inte går att utreda vilka beskattningskonsekvenser delavyttringen hade. Även i detta fall bör man enligt min mening söka uppskatta hur stor del av det ursprungliga ingångsvärdet som kan anses ha belöpt på den avyttrade fastighetsdelen. Detta belopp kan självfallet avvika från den ersättning som

uppburits för området i fråga. Jag delar således inte kommitténs uppfattning att det ursprungliga ingångsvärdet i detta fall skall reduceras med belopp motsvarande erhållen ersättning.

Beräkningen av den del av det ursprungliga ingångsvärdet som kan anses konsumerat på grund av en delavyttring måste ofta göras lång tid efter det att delavyttringen skett. Som kommittén föreslagit bör det finnas visst utrymme för en schablonmässig beräkning av ingångsvärdet för ett avyttrat markområde. Schablonen kan – i enlighet med kommitténs förslag – lämpligen utformas så att den avyttrade fastighetsdelens ingångsvärde anses motsvara hälften av ersättningen för denna fastighetsdel.

Jag vill betona att schablonregeln bör komma till användning endast då ingångsvärdet för det avyttrade markområdet inte går att uppskatta med rimligt krav på precision. Kan det exempelvis utredas att omkring 25 % av ingångsvärdet för hela fastigheten belöpt på det avyttrade markområdet, bör det ursprungliga ingångsvärdet anses ha reducerats med denna procentsats och inte schablonmässigt med belopp motsvarande 50 % av köpeskillingen för markområdet.

Vid bedömning om schablonregeln bör tillämpas eller inte bör det enligt min mening inte ha någon betydelse huruvida eventuell vinst på grund av delavyttringen varit skattepliktig eller skattefri. En annan sak är att utredningssvårigheterna normalt ökar om delavyttringen ligger långt tillbaka i tiden. För att underlätta en beräkning av hur stor del av ingångsvärdet som konsumerats vid en delavyttring bör, som en remissinstans föreslagit, erforderliga uppgifter angående delavyttringen antecknas i en särskild liggare hos länsstyrelsen. I liggaren bör antecknas bl. a. om delavyttringen medfört realisationsvinst och – om så varit fallet – storleken av ingångsvärdet på den avyttrade fastighetsdelen. Föreskrifter om en sådan liggare, vilka lämpligen bör införas i 57 § 1 mom. taxeringskungörelsen (1957:513), kan utfärdas utan riksdagens medverkan. En anteckningsskyldighet av detta slag bör på sikt väsentligt minska behovet av att anlita schablonregeln.

Mina nu gjorda uttalanden har i första hand avsett avyttring av del av fastighet. Vad jag sagt är emellertid i princip tillämpligt vid marköverföring och markupplåtelse samt även vid benefik överlåtelse av del av fastighet.

7.3.3 Uppskovsbestämmelser m. m.

Allmänna bestämmelser

Enligt 35 § 2 mom. KL kan skattskyldig, som haft skattepliktig realisationsvinst, i vissa fall få uppskov med beskattning av vinsten. För att uppskov skall kunna medges krävs bl. a. att fråga är om ett mer eller mindre tvångsmässigt övertagande av eller förfogande över den skattskyldiges fastighet och att den skattskyldige avser att inom viss tid förvärva en fastighet (ersättningsfastighet), som är jämförlig med den fastighet till vilken rea-

lisationsvinsten hänför sig. Med tvång avses i detta sammanhang att fastigheten tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller att avyttringen ingått som ett led i jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering. Avyttring som föranleds av att fastigheten blivit utsatt för flygbuller kan också ge rätt till uppskov. Detsamma gäller när mark överförs genom fastighetsreglering enligt 5 kap. fastighetsbildningslagen eller genom inlösen enligt 8 kap. samma lag eller när den skattskyldige fått engångsersättning för inskränkning i förfoganderätten till sin fastighet enligt naturvårdslagen eller liknande författning. De närmare bestämmelserna om uppskov finns i förordningen (1968:276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst.

Beträffande den närmare utformningen av uppskovsinstitutet ber jag att få hänvisa till min redogörelse för nuvarande regler. Jag skall här endast erinra om att som förutsättning för uppskov gäller att den skattskyldige lämnat en bankgaranti motsvarande halva uppskovsbeloppet och att ersättningsfastigheten anskaffas före utgången av det tredje kalenderåret efter det år då realisationsvinsten uppkom. Har den skattskyldige inte förvärvat någon ersättningsfastighet under denna tid skall han eftertaxeras för realisationsvinsten. Överstiger kostnaden för ersättningsfastigheten vederlaget för den sålda fastigheten får den skattskyldige fortsatt uppskov med beskattning av hela realisationsvinsten. Detta betyder att beskattning av vinsten blir aktuell först när den skattskyldige säljer ersättningsfastigheten. Skatteanspråket realiserar då genom att uppskovsbeloppet, dvs. den icke beskattade realisationsvinsten, skall avräknas från ingångsvärdet för ersättningsfastigheten. Understiger kostnaden för ersättningsfastigheten vederlaget för den först sålda fastigheten, får uppskov inte åtnjutas för den del av realisationsvinsten som motsvarar det överskjutande beloppet. Denna del av realisationsvinsten blir då föremål för eftertaxering.

Kommittén har föreslagit en väsentlig utvidgning av rätten till uppskov vid avyttring av villor och jordbruksfastigheter. I fråga om villafastigheter anser kommittén att uppskov bör kunna medges även vid frivilliga försäljningar. Som villkor för sådant uppskov bör enligt kommittén gälla att säljaren varit mantalsskriven på fastigheten och att realisationsvinsten överstiger 10 % av köpeskillingen. Dessutom krävs att den skattskyldige avser att förvärva en ersättningsfastighet. Ersättningsfastigheten skall enligt kommittén vara en schablontaxerad villa som är avsedd att bli den skattskyldiges permanenta bostad. Sistnämnda krav innebär att den skattskyldige skall mantalsskrivas på fastigheten.

När det gäller jordbruksfastighet bör enligt kommittén möjligheten till uppskov med realisationsvinstbeskattningen inte begränsas till enbart försäljning av den fastighet, på vilken säljaren är mantalsskriven. Dels bör uppskovet kunna omfatta vinst vid försäljning av del av sådan fastighet, dels också vinst vid försäljning av fastighet, som sambrukats med den där säljaren är mantalsskriven. Kommittén anför att uppskovet också bör kunna avse det fallet att den skattskyldige säljer såväl den fastighet, där han är

mantalskriven, som en annan fastighet, Uppskov bör dock i detta fall medges endast om fastigheterna varit i sambruk. Säljer en jordbrukare den fastighet på vilken han varit mantalsskriven, bör för uppskov med beskattningen krävas att han blir mantalsskriven även på ersättningsfastigheten. Om försäljningen avser del av den fastighet, där säljaren är mantalsskriven, eller försäljningen avser fastighet, som varit i sambruk med den där säljaren är mantalsskriven, skall enligt kommittén ersättningsfastigheten kunna sambrukas med den kvarvarande. Som allmän regel för uppskovet föreslås även här gälla att den skattepliktiga realisationsvinsten överstiger 10 % av köpeskillingen med avdrag för försäljningskostnader.

Uppskov bör enligt kommittén liksom hittills avse en treårsperiod. Kommittén föreslår dock att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer skall kunna förlänga tidsfristen med ytterligare högst tre år, om svårigheter föreligger för den skattskyldige att anskaffa ersättningsfastighet.

Vid beräkning av realisationsvinst vid avyttring av ersättningsfastigheten skall f. n. ingångsvärdet för denna fastighet minskas med belopp motsvarande den skattepliktiga realisationsvinst som uppskovet avser. Eftersom ingångsvärdet indexuppräknas kan detta innebära att vinsten vid försäljningen av ersättningsfastigheten ökar med väsentligt större belopp än uppskovsbeloppet. Kommittén föreslår att denna regel ändras. Enligt kommittén bör vid vinstberäkningen på grund av avyttring av ersättningsfastigheten ingångsvärdet uppräknas på vanligt sätt. Uppskovet bör beaktas på det sättet att omkostnadsbeloppet minskas med belopp motsvarande realisationsvinsten vid den första avyttringen. Med tillämpning av kommitténs metod kommer således uppskovsbeloppet att öka vinsten vid försäljningen av ersättningsfastigheten endast med sitt nominella belopp.

Kommitténs förslag om ökade möjligheter till uppskov med realisationsvinstbeskattningen vid försäljning av villor och jordbruksfastigheter har tillstyrkts av ett stort antal remissinstanser. Endast i ett fåtal remissyttranden har kritik riktats mot förslaget. En remissinstans anför att uppskovsrätten inte bör anknytas till den faktiska mantalsskrivningen på den avyttrade fastigheten utan att uppskov bör kunna medges om den skattskyldige rätteligen borde ha varit mantalsskriven på den avyttrade fastigheten och om han avser att bosätta sig på ersättningsfastigheten. Några remissinstanser anser det motiverat att ytterligare utvidga rätten till uppskov.

För egen del vill jag anföra följande. Bestämmelserna om uppskov med realisationsvinstbeskattning vid tvångsmässig avyttring eller upplåtelse av fastighet har enligt vad jag erfarit fungerat tillfredsställande. Kommittén har inte ansett det motiverat med någon principiell ändring av dessa bestämmelser. Jag delar den uppfattning som kommittén gett uttryck åt på denna punkt.

Vad gäller avyttring av villor och jordbruksfastigheter vill jag till en början erinra om att sådana avyttringar normalt inte medför någon större realisationsvinstbeskattning. Detta utesluter givetvis inte att enstaka försälj-

ningar av olika skäl kan ge upphov till relativt stora vinster. Är så fallet och avser säljaren att inom viss tid anskaffa en likvärdig fastighet, kan det sättas i fråga om bostadsbytet skall utlösa realisationsvinstbeskattning. Försäljningen och ersättningsköpet kan ju i detta fall knappast sägas ha förbättrat den skattskyldiges ekonomiska situation.

Jag kan mot bakgrund av det anförda i huvudsak ansluta mig till den av kommittén föreslagna utvidgningen av uppskovsmöjligheterna. Uppskov bör alltså kunna medges vid frivilliga försäljningar av jordbruksfastighet – eller del därav – och villa om fastigheten utgör den skattskyldiges permanenta bostad. Ett oeftergivligt villkor för uppskov bör vara att den skattskyldige avser att skaffa en fastighet som är likvärdig med den avyttrade. Jag är däremot inte beredd att tillmötesgå önskemålen om ytterligare utvidgning av rätten till uppskov.

På några punkter finns det enligt min mening anledning att avvika från kommitténs förslag. Som påpekats vid remissbehandlingen bör uppskovsrätten inte vara knuten till den faktiska mantalsskrivningen utan till den fastighet där den skattskyldige rätteligen hade bort mantalsskrivas. Uppskov bör alltså komma i fråga endast om den skattskyldige hade bort vara mantalsskriven på den först avyttrade fastigheten och om han rätteligen skall mantalsskrivas på ersättningsfastigheten. Vad nu sagts bör i tillämpliga delar gälla vid bedömning av rätten till uppskov vid avyttring av del av jordbruksfastighet.

Det är angeläget att uppskovsrätten begränsas till sådana fall då en omedelbar beskattning av vinsten kan antas innebära en väsentlig påfrestning på den skattskyldiges ekonomi. Varje uppskovsbeslut innebär nämligen ett betydande merarbete för taxeringsmyndigheterna, t. ex. genom att myndigheterna måste bevaka att ersättningsfastighet anskaffas och att uppskovsbeloppet avräknas vid avyttring av ersättningsfastigheten.

Kommittén har föreslagit att uppskov skall komma i fråga endast om realisationsvinsten överstiger 10 % av köpeskillingen för den avyttrade fastigheten. Denna procentuella begränsning bör enligt min mening kompletteras med en absolut beloppsgräns, vilken kan sättas till 15 000 kr. Uppskov bör alltså kunna medges endast om realisationsvinsten är större än 15 000 kr.

Om svårighet föreligger för den skattskyldige att anskaffa ersättningsfastighet bör enligt kommittén tidsfristen kunna förlängas från tre till sex år. Med tanke bl. a. på att ersättningsfastigheten i princip skall avse den skattskyldiges permanenta bostad anser jag att den nuvarande perioden är tillräckligt lång. Någon dispensregel bör alltså inte införas. Däremot bör emellertid tidsfristen såvitt gäller villor kunna begränsas från tre till två år. Avser uppskovet en avyttrad villafastighet, skall alltså ersättningsfastigheten anskaffas före utgången av det *andra* kalenderåret efter det år, då avyttringen skedde.

Vid avyttring av ersättningsfastigheten bör man, anför kommittén, ta hänsyn till det medgivna uppskovet på det sättet att uppskovsbeloppet läggs till den realisationsvinst (eller minskar den realisationsförlust) som avyttringen annars skulle ha föranlett. Förslaget innebär att uppskovsbeloppet kommer att påverka vinstberäkningen vid avyttring av ersättningsfastigheten med sitt nominella belopp och inte – som f. n. är fallet – med ett indexuppräknat belopp. Kommitténs förslag bör enligt min uppfattning genomföras.

Avsättning till återanskaffningsfond

Enligt förordningen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet kan rörelseidkare, som avyttrar fastighet, få avdrag vid beräkningen av nettointäkt av rörelse för belopp som avsätts till återanskaffningsfond. För att avsättningen skall vara avdragsgill fordras bl. a. att fastigheten använts i rörelsen och att den skattskyldige har för avsikt att anskaffa annan fastighet för användning i rörelsen. Vidare krävs att den skattskyldige överlämnar en av bank eller annan kreditinrättning utfärdad garantiförbindelse motsvarande halva fondavsättningen. Fonden skall tas i anspråk senast under det beskattningsår, för vilket taxering sker under tredje taxeringsåret efter det, då avdrag för avsättningen medgavs. Denna tidsfrist kan förlängas med högst tre år. Om de avsatta medlen inte har tagits i anspråk på föreskrivet sätt skall rörelseidkaren ta upp motsvarande belopp som intäkt.

Kommittén föreslår att möjligheten att utnyttja återanskaffningsfond utvidgas till att gälla även när ersättningsfastighet anskaffats eller byggad uppförts redan före det beskattningsår, då fastighet avyttrats. Härigenom erhålls överensstämmelse med vad som gäller enligt förordningen om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst. Som villkor för uppskovet bör dock gälla att det kan antas att fastigheten har förvärvats eller byggnaden uppförts för att ersätta den tidigare avyttrade fastigheten eller byggnaden.

Kommitténs förslag, som inte föranlett några invändningar vid remissbehandlingen, bör enligt min uppfattning genomföras.

7.3.4 Avyttring av skogsfastighet

Vid avyttring av en jordbruksfastighet med växande skog beskattas den del av vederlagen för fastigheten som kan anses belöpa på skogen i första hand enligt realisationsvinstreglerna. Är realisationsvinsten i sin helhet skattepliktig – detta förutsätter att innehavstiden understiger två år – kommer någon beskattning av inkomst av skogsbruk över huvud taget inte i fråga. Är däremot 75 % av realisationsvinsten skattepliktig kan beskattning i förvärvskällan jordbruksfastighet äga rum, dock högst till ett belopp motsvarande 25 % av realisationsvinsten. Om realisationsvinst inte uppkommit vid avyttring av skogsfastighet har i praxis den skattskyldige inte ansetts

kunna beskattas för intäkt av skogsbruk.

Kommittén framhåller att den inkomst, som erhålls vid avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken, utgör avkastning av fastigheten. Enligt kommitténs uppfattning synes det knappast finnas skäl att undanta sådan avkastning från beskattning. Kommittén föreslår därför att inkomst genom avyttring av skog i samband med avyttring av fastighet beskattas i dess helhet som inkomst av jordbruksfastighet. Skattepliktig realisationsvinst skall anses ha uppkommit endast till den del sådan vinst överstiger inkomsten av skogsbruk.

Den av kommittén föreslagna omläggningen av beskattningen vid försäljning av skog tillsammans med marken har fått ett ganska negativt mottagande. Ett stort antal remissinstanser anför att det är olämpligt att införa nya regler för skogsbeskattningen innan hela detta regelkomplex blir föremål för en genomgripande översyn.

Hur skogsinkomster bör beskattas i framtiden är f. n. föremål för överväganden inom finansdepartementet. I enlighet med vad som framförts vid remissbehandlingen anser jag det mindre lämpligt att föregripa dessa överväganden genom en delreform av det slag som kommittén föreslagit. I detta lagstiftningsärende bör enligt min mening reglerna för skogsbeskattningen inte ändras utöver vad som direkt föranleds av mitt förslag beträffande realisationsvinstbeskattningen.

Beskattning såsom intäkt av skogsbruk på grund av avyttring av skogsfastighet kan f. n. komma i fråga endast om avyttringen föranlett realisationsvinst som är skattepliktig till 75 %. Som intäkt av skogsbruk kan i dessa fall tas upp högst 25 % av realisationsvinsten. Är hela realisationsvinsten skattepliktig – vilket förutsätter att avyttringen skett inom två år från förvärvet – beskattas den del av vederlaget för fastigheten som belöper på skogen uteslutande som en realisationsvinst. Beskattning såsom intäkt av skogsbruk har heller inte ansetts kunna ske om fastighetsavyttringen inte medfört realisationsvinst.

Jag har i det föregående föreslagit att vid fastighetsavyttring uppkommen realisationsvinst skall anses skattepliktig till 100 % oavsett innehavstidens längd. Nuvarande reducering av skatteplikten till 75 % efter två års innehav föreslås alltså böra slopas. Denna skärpning av realisationsvinstbeskattningen medför att den del av realisationsvinsten som tidigare kunde beskattas som intäkt av skogsbruk alltid kommer att realisationsvinstbeskattas. Detta överensstämmer med vad som f. n. normalt gäller när en skogsfastighet avyttras inom två år från förvärvet.

Jag föreslår mot bakgrund av det anförda att vederlag för växande skog som avyttras tillsammans med marken uteslutande skall beskattas som realisationsvinst. Nuvarande bestämmelser om samordning mellan skogsbeskattning och realisationsvinstbeskattning bör således upphöra att gälla. Jag vill dock betona att detta får ses som en provisorisk lösning intill dess beskattningen av skogsinkomster blir föremål för en mer genomgripande översyn.

7.4 Avyttring av aktier

7.4.1 Allmänna regler för vinstberäkningen

Inledning

Vinst som uppkommer vid icke yrkesmässig avyttring av aktier beskattas enligt 35 § 3 mom. KL. Vid denna beskattning görs i princip inte någon skillnad mellan börsnoterade och andra aktier. Det finns dock vissa särbestämmelser om aktier i fåmansbolag. Dessa behandlar jag i avsnitt 7.4.3. De regler som gäller för aktier tillämpas också på fondandelar och teckningsrätter till aktier, andelar i aktiefonder, ekonomiska föreningar och handelsbolag samt vissa därmed jämförliga rättigheter. För aktier och andelar i s. k. äkta bostadsföretag gäller däremot andra regler (35 § 4 mom. KL).

Kommittén förordar att de nya regler som den föreslagit för aktier tillämpas även på obligationer, förlagsbevis och viss annan lös egendom som f. n. beskattas enligt 35 § 4 mom. KL. Jag kommer senare i avsnitten 7.5.3 och 7.5.4 att ta upp denna fråga om utvidgning av tillämpningsområdet för aktievinstreglerna.

När jag i det följande talar om "aktier" syftar jag, om inte annat framgår av sammanhanget, på egendom som f. n. omfattas av bestämmelserna i 35 § 3 mom. KL.

Huvudprinciperna för aktievinstbeskattningen

Enligt nuvarande regler beskattas hela vinsten om aktie avyttras inom två år från förvärvet. Därefter reduceras den skattepliktiga andelen stegvis så att den efter två men mindre än tre år utgör 75 %, efter tre men mindre än fyra år 50 % och efter fyra men mindre än fem år 25 % av vinsten. Någon indexuppräknning av anskaffningskostnaden är inte tillåten. Med vinst avses alltså här den nominella vinsten. Vid avyttring av aktie som innehafts fem år eller mer sker beskattningen enligt en schablonregel, som innebär att 10 % av nettoförsäljningspriset, dvs. försäljningspriset efter avdrag för försäljningsomkostnader, tas till beskattning. Framstår det som sannolikt att avyttringen skett utan vinst eller med en vinst som inte överstiger 5 % av försäljningspriset sker dock inte någon beskattning. Har aktie avyttrats genom tvångsförsäljning beräknas vinsten inte till högre belopp än enligt schablonregeln.

Har aktie förvärvats genom arv, testamente, gåva eller annat benefikt fång skall man vid bestämmande av innehavstiden gå tillbaka till närmast föregående onerösa fång. Om skattskyldig har flera aktier av samma slag, som han förvärvat vid olika tidpunkter, får han vid avyttring av några av dessa aktier själv avgöra vilka aktier som skall anses avyttrade. Det föreligger alltså inte något krav på identitet mellan förvärvad och avyttrad aktie. Om aktier förvärvats genom fondemission eller vid nyemission på grundval av egna aktier, anses de nya aktierna förvärvade vid samma tidpunkt som de äldre.

Kommittén anser att det från principiell synpunkt är riktigast att aktievinstbeskattningen även efter längre tids innehav träffar den verkliga vinsten. Samtidigt har kommittén framhållit att en beskattning som bygger på den verkliga vinsten kan medföra betydande kontroll- och utredningssvårigheter. Kommittén anser dock inte att dessa svårigheter utgör något avgörande hinder mot att välja denna beskattningsmetod. Den föreslår att hela vinsten beskattas vid avyttring av aktie som innehafts kortare tid än två år, medan 30 % av vinsten tas till beskattning vid senare avyttring. Enligt kommitténs uppfattning medför en beskattning av 30 % av vinsten i stort sett samma skatteuttag som nuvarande schablonregel.

Flertalet remissinstanser instämmer i att det i princip är riktigt att låta beskattning av verklig vinst ersätta nuvarande schablonregel, även om de samtidigt i likhet med kommittén understryker de praktiska svårigheterna. I regel har dessa remissinstanser också godtagit att beskattningen skall avse den nominella vinsten. Några remissinstanser har dock ansett att indexuppräknning av anskaffningskostnaden bör få ske, medan andra med hänsyn till befarade tillämpningssvårigheter föreslagit att en schablonregel införs som alternativ till beskattningen av verklig vinst. Jag avser att strax återkomma till frågorna om indexuppräknning och schablonregler. De remissinstanser som godtagit förslaget om nominell vinstbeskattning, har i regel också accepterat den föreslagna procentsatsen, dvs. 30 %. I några fall föreslås dock en höjning, bl. a. av LO som anser att procentsatsen inte bör understiga 75 %. Organisationer som företräder näringslivet och aktiespararna vill å andra sidan ha en lägre procentsats än den kommittén föreslagit.

I likhet med kommittén och flertalet remissinstanser anser jag att starka principiella skäl talar för en övergång från schablonbeskattning till beskattning av verklig vinst. Detta är motiverat redan av det skälet att en schablonregel i vissa fall leder till materiellt otillfredsställande resultat. En beskattning av verklig vinst ger bättre överensstämmelse med de regler som gäller för beskattning av vinst vid fastighetsförsäljning. Anledningen till att man vid 1966 års reform ändå valde en schablonregel för beskattning av vinst vid avyttring av äldre aktieinnehav var att en beskattning av verklig vinst befarades medföra alltför stora praktiska problem. Det betonades att aktieägandet kunde förväntas bli relativt spritt genom aktiesparklubbar och på annat sätt och att reglerna därför måste vara lätta att förstå och tillämpa.

De praktiska synpunkterna har i och för sig fortfarande samma betydelse. Utgångsläget är dock annorlunda i dag än det var år 1966. Då gällde det att gå över från ett system, som innebar att vinster vid avyttring efter fem års innehav var skattefria, till ett system med en i tiden obegränsad aktievinstbeskattning. Man kunde räkna med att många aktieägare med tanke på den skattefrihet som inträdde efter fem år inte hade bevarat det underlag som behövdes för en riktig vinstberäkning. I dag har systemet med en i tiden obegränsad beskattning tillämpats i nästan tio år. Även om beskattningen vid avyttring av äldre aktier sker efter schablon har en aktieägare

ändå numera större anledning än tidigare att bevara sitt underlag för vinstberäkningen, eftersom han kan undgå beskattning enligt schablonregeln genom att göra sannolikt att försäljningen skett utan vinst eller med en vinst som understiger 5 % av försäljningspriset.

Till dessa skillnader i det faktiska utgångsläget kommer att kommittén har utarbetat en ny metod för beräkning av anskaffningskostnaden för äldre aktieinnehav. Denna metod bör tillsammans med vissa hjälpregler som kommittén också föreslagit kunna betydligt underlätta tillämpningen. Jag kommer i det följande att mer utförligt diskutera dessa förslag och kommer då att förorda vissa kompletteringar i förenklingssyfte. Jag anser att kommitténs förslag med dessa kompletteringar skapar tillräckliga förutsättningar för ett system som bygger på principen om beskattning av verklig vinst även vid försäljning av aktier som innehafts längre tid.

Jag tillstyrker således förslaget om beskattning av verklig vinst. I likhet med kommittén anser jag att indexuppräknig av anskaffningskostnaden inte bör komma i fråga. Beskattningen bör alltså i princip avse den nominella vinsten. Hänsyn till förväntade ändringar i penningvärdet får tas när man bestämmer hur stor andel av vinsten som skall beskattas. Under en relativt kort initialperiod bör hela vinsten vara skattepliktig. Därefter bör den skattepliktiga andelen reduceras. Kommittén har föreslagit att 30 % av vinsten skall beskattas efter initialperiodens utgång. Den har bedömt att detta förslag innebär i stort sett samma uttag som enligt nuvarande schablonregel (10 % av nettoförsäljningspriset). Som jag tidigare anfört anser jag att rättviseskäl och fördelningspolitiska skäl talar för en viss skärpning av aktievinstbeskattningen i förhållande till nuläget. Jag föreslår att 40 % av vinsten tas till beskattning vid avyttring efter utgången av initialperioden.

Förslaget att den skattepliktiga andelen av realisationsvinsten efter en initialperiod skall reduceras från 100 till 40 % innebär att en tvär övergång från full till reducerad beskattning sker vid periodens utgång. Även obetydliga förskjutningar av tidpunkten för förvärvet eller avyttringen kan med sådana regler få stor betydelse för skatteuttaget. Av denna anledning kunde man överväga att behålla nuvarande system med en stegvis avtrappning av skatteplikten. Mot en sådan lösning talar dock praktiska skäl och även önskemålet att befärma rörligheten på aktiemarknaden. Man kan däremot uppnå viss förenkling och samtidigt förbättra kontrollmöjligheterna genom att låta det kalenderår, under vilket aktien har förvärvats, bli avgörande för skattepliktens omfattning. Ett par remissinstanser har föreslagit att full beskattning skall ske vid avyttring av aktier som förvärvats under avyttringsåret eller det närmast föregående kalenderåret. Förslaget innebär att skatteplikten reduceras efter en initialperiod som varierar mellan ett och två år. Enligt min uppfattning är den föreslagna perioden för kort. Jag föreslår att regeln i stället utformas så att full beskattning sker vid avyttring av aktier som har förvärvats under avyttringsåret eller något av de två närmast föregående kalenderåren. Detta innebär att initialperioden alltefters omstän-

digheterna kommer att omfatta mellan två och tre år. Aktier som har innehafvs längre tid än under initialperioden kallar jag i det följande "äldre" aktier.

I principiell överensstämmelse med vad som gäller i dag bör – oberoende av innehavstidens längd – inte mer än 40 % av vinsten beskattas vid tvångsförsäljning.

Beräkning av anskaffningskostnad

Enligt nuvarande regler beräknas vinst vid avyttring av aktier som innehafvs kortare tid än fem år till belopp som motsvarar skillnaden mellan å ena sidan försäljningspriset och å andra sidan anskaffningskostnaden och andra kostnader i samband med förvärv och avyttring (provision, stämpelavgift m. m.). Indexuppräkningskostnad m. m. är inte tillåten. Har aktie förvärvats genom benefikt fång anses anskaffningskostnaden motsvara det vederlag som betalades vid närmast föregående onerösa fång. Som tidigare anförts krävs inte att identitet föreligger mellan förvärvad och avyttrad aktie. Har skattskyldig flera aktier av samma slag, som förvärvats för olika kostnad, och avyttrar han endast någon eller några av dem, har han således rätt att själv avgöra vilka aktier som skall anses avyttrade.

Kommittén avvisar tanken på en indexuppräkningskostnad för aktier. Den föreslår inte heller i övrigt någon ändring i fråga om vinstberäkningen för aktier som avyttrats inom initialperioden. För aktier som innehafvs i två år eller mer – äldre aktier – föreslås däremot ett system med obligatorisk genomsnittsberäkning av anskaffningskostnaden. Systemet innebär att anskaffningskostnaden för äldre aktier skall beräknas på så sätt att den sammanlagda anskaffningskostnaden för alla äldre aktier av samma slag vilka den skattskyldige innehar vid avyttringstillfället fördelas lika på de aktier som ingår i gruppen. Har den skattskyldige såväl äldre som nyare aktier av samma slag och avyttrar han några av dem, får han enligt kommittén även i fortsättningen själv avgöra om avyttringen skall anses omfatta äldre eller nyare aktier. Anses äldre aktier avyttrade, skall anskaffningskostnaden för dem bestämmas enligt de nya reglerna för genomsnittsberäkning.

Som framgått av min tidigare redogörelse för nuvarande regler (avsnitt 4.1.1) skall man vid beräkning av anskaffningskostnad för teckningsrätter och delbevis göra en proportionering, där man utgår bl. a. från aktiernas anskaffningskostnad. Kommittén föreslår i princip inte någon ändring i dessa regler. Hänför sig teckningsrätt eller delbevis till äldre aktier, innebär kommitténs förslag att det är de äldre aktiernas genomsnittliga anskaffningskostnad som i fortsättningen skall läggas till grund för proportioneringen. För teckningsrätter föreslår kommittén i förenklingssyfte att man som alternativ skall få använda en särskild schablonregel, till vilken jag strax skall återkomma.

Kommittén har förutsatt att tillräckligt underlag för genomsnittsberäk-

ningen skall finnas tillgängligt genom att de skattskyldiga i sina självdeklarationer varje år lämnar en relativt utförlig redovisning av sitt aktieinnehav. Beträffande äldre aktier förutsätts således att för varje aktieslag redovisas dels antal aktier och summa anskaffningsvärde vid årets ingång (ingående balans), dels under året tillkommande och avgående poster, dels antal aktier och summa anskaffningsvärde vid årets utgång (utgående balans). Uppgifterna om utgående balans skall föras över till nästa års deklaration och redovisningen skall sedan fullföljas kontinuerligt från år till år. Någon prövning av uppgifterna från taxeringsmyndighetens sida förutsätts inte ske förrän i samband med den vinstberäkning som skall göras när aktierna avyttras.

Förslaget om genomsnittsberäkning omfattar endast aktier och alltså inte andelar i aktiefonder, handelsbolag och ekonomiska föreningar eller annan sådan egendom som f. n. behandlas på samma sätt som aktier.

Remissinstanserna har i allmänhet ställt sig positiva till kommitténs förslag om beräkning av anskaffningskostnad. I några yttranden har dock ifrågasatts om inte indexuppräknings bör få ske. Ett par remissinstanser har föreslagit att genomsnittsberäkningen skall vara frivillig. I övrigt har anförts vissa betänkligheter beträffande den av kommittén förutsatta årliga redovisningen. Flera remissinstanser har befarat att redovisningen kommer att bli alltför betungande för många skattskyldiga och att riskerna för felföringar blir stora. Man har i en del fall efterlyst uttryckliga regler, som ger beskattningsmyndigheterna möjlighet att framtvunga redovisningen, och man har även ansett att möjligheter till särskild fastställelsetalan angående de årliga uppgifterna bör finnas. I ett yttrande har föreslagits att skattskyldig som förvärvat aktier genom arv eller gåva skall få räkna boupptecknings- respektive gåvodeklarationsvärdet som anskaffningskostnad.

För egen del får jag anföra följande.

I likhet med kommittén och det övervägande antalet remissinstanser anser jag att indexuppräknings av anskaffningskostnaden för aktier inte bör komma i fråga. Främst praktiska skäl talar mot en sådan lösning, eftersom den – till skillnad mot förslaget om genomsnittsberäkning – förutsätter att förvärvstidpunkterna för äldre aktier hålls aktuella.

Den föreslagna genomsnittsberäkningen kan i många fall innebära en värdefull förenkling. Om den skattskyldige har flera äldre aktier av samma slag och avyttrar några av dem, blir det inte nödvändigt att beräkna anskaffningskostnaden för enstaka avyttrade aktier. Det kommer att vara tillräckligt att utreda den totala anskaffningskostnaden för alla äldre aktier av ifrågavarande slag som den skattskyldige innehade vid avyttringstillfället. Förutom förenklingsvinsten vinner man också fördelar från kontrollteknisk synpunkt. Av vad jag tidigare anført framgår att en skattskyldig, som äger flera äldre aktier av samma slag vilka förvärvats för olika pris, har rätt att vid delavyttring själv avgöra vilka aktier som skall anses avyttrade. Tillämpas genomsnittsberäkning, kan han inte längre genom sitt val av aktier

påverka resultatet av delavyttringen. Bl. a. med hänsyn härtill anser jag i likhet med kommittén att genomsnittsberäkningen av kontrolltekniska skäl bör vara obligatorisk för alla skattskyldiga och för alla slags äldre aktier.

Jag tillstyrker alltså kommitténs förslag om en obligatorisk genomsnittsberäkning för äldre aktier. Som kommittén föreslagit kommer den genomsnittliga anskaffningskostnaden för äldre aktier också att ligga till grund för beräkning av anskaffningskostnaden för teckningsrätter och delbevis som hänför sig till dessa aktier. Metoden bör även tillämpas på andelar i aktiefonder men däremot inte på övrig egendom som vid sidan av aktier omfattas av 35 § 3 mom. KL.

Även om genomsnittsberäkningen förenklar förfarandet, krävs dock fortfarande att det vid vinstberäkningen finns uppgifter om den totala anskaffningskostnaden för äldre aktier. Kommittén har räknat med att sådana uppgifter skall hållas tillgängliga genom att de skattskyldiga i sina självdeklARATIONER fortlöpande redovisar sina aktier och anskaffningskostnaderna för dem. Enligt min mening kommer en sådan redovisning, om den verkligen fullgörs på det sätt som kommittén förutsatt, att vara ett utmärkt hjälpmedel både för de skattskyldiga själva och för beskattningsmyndigheterna. Det är därför önskvärt att man genom information till de skattskyldiga och genom att tillhandahålla för ändamålet avfattade deklara-tionsblanketter verkar för att en fortlöpande och korrekt redovisning lämnas. En annan fråga är om redovisningen skall vara obligatorisk. Vissa uppgifter måste redan i dag lämnas, nämligen sådana uppgifter om aktieinnehav, avkastning m. m. som behövs för den årliga inkomst- och förmögenhetstaxeringen. Frågan är om man bör ålägga de skattskyldiga att därutöver lämna sådana uppgifter om anskaffningskostnad m. m. som behövs först vid en framtida vinstberäkning. Om uppgifterna görs obligatoriska, bör taxeringsmyndigheterna kontrollera att skyldigheten fullgörs och alltså varje år avstämna och kontrollera uppgifterna och begära in de uppgifter som saknas. Taxeringsmyndigheterna bör i så fall också ha möjlighet att med verkan för den framtida realisationsvinstberäkningen korrigera den skattskyldiges uppgifter. Detta torde i sin tur göra det nödvändigt att öppna möjligheter för skattskyldig och taxeringsintendent att få uppgifterna prövade i särskild process. Man måste med andra ord tillåta att fastställelsetalan förs beträffande sådana uppgifter som får betydelse först vid en framtida taxering. Det blir också nödvändigt att reglera vilka påföljder som skall inträda, om skattskyldig vägrar att lämna den årliga redovisningen eller ger felaktiga uppgifter. Det är att märka att uppgifternas betydelse för realisationsvinstberäkning och skatteuttag i regel inte kommer att vara känd när ansvarsfrågan skall prövas.

Ett system av det slag som jag här skisserat skulle bli betungande för såväl de skattskyldiga som taxeringsmyndigheterna. Även om systemet fungerade på ett acceptabelt sätt, skulle det ändå inte ge några garantier för att tillräckliga uppgifter alltid fanns tillgängliga vid realisationsvinstberäkningen. Redovisningen kan förekomma eller den skattskyldige kan

t. ex. ha förvärvat aktierna genom gåva eller annat benefikt fång utan att ha fått någon uppgift om föregående ägares anskaffningskostnad.

Med hänsyn till det anförda anser jag att man bör avstå från ett system med obligatorisk löpande redovisning av anskaffningskostnad m. m. Frågan om anskaffningskostnaden får prövas i samband med taxeringen för det år då avyttring sker. Den skattskyldige har då att lämna de uppgifter som behövs för en korrekt vinstberäkning. Enligt de allmänna bevisregler som gäller för taxeringsprocessen skall han i princip kunna visa att yrkade avdrag är berättigade. En korrekt utförd redovisning av det slag som kommittén föreslagit kan vara ett lämpligt bevismedel. Han kan även behöva förete fondnotor eller andra handlingar angående sitt förvärv av aktierna.

Ett system med obligatorisk genomsnittsberäkning av anskaffningskostnaden för äldre aktier och en frivillig årlig redovisning av det slag som kommittén förordat torde ofta ge tillräckligt underlag för vinstberäkningen. Åtminstone bör detta gälla aktier i fåmansföretag och andra aktier som inte är föremål för allmän omsättning. I fråga om aktier som är noterade på Stockholms fondbörs eller börs i utlandet kan det dock vara betydligt svårare att efter längre tids innehav få fram erforderlig utredning om anskaffningskostnaden, särskilt när aktierna förvärvats genom arv, gåva eller annat benefikt fång eller när en eller flera emissioner förekommit under innehavstiden. Detsamma gäller aktier som noteras på Svenska fondhandlareföreningens kurslista eller som är föremål för liknande notering i utlandet. Jag anser att man med tanke på dessa och liknande fall bör införa en hjälpregel, som gör det möjligt för skattskyldig att falla tillbaka på ett schablonbelopp om han finner det svårt att utreda den faktiska anskaffningskostnaden. Jag föreslår att anskaffningskostnaden i nu avsedda fall skall kunna schablonmässigt bestämmas till ett belopp som motsvarar hälften av nettoförsäljningspriset för aktien, dvs. försäljningspriset efter avdrag för kostnader i samband med avyttringen. Vill den skattskyldige hellre lägga den faktiska anskaffningskostnaden till grund för vinstberäkningen, skall han ha rätt att göra det. Han måste då tillämpa den metod för genomsnittsberäkning som jag tidigare beskrivit. Denna metod förutsätter i princip att han känner till den totala anskaffningskostnaden för alla sina vid avyttringstillfället innehavda äldre aktier av samma slag som den avyttrade. Om emellertid säkra uppgifter saknas beträffande någon eller några av de aktier som ingår i gruppen, bör det ändå vara möjligt för honom att visa ett minsta anskaffningsvärde som dessa aktier bör åsättas vid genomsnittsberäkningen. Detta minsta värde kan bestämmas t. ex. med ledning av vad som är känt om noteringarna på aktien under den period då förvärvet kan antas ha skett. Som en allmän riktning bör gälla att det inte ställs alltför höga krav på exakthet vid genomsnittsberäkningen.

Om en skattskyldig kan göra sannolikt att en genomsnittsberäkning, som utförs enligt nu angivna principer, leder till högre värde än schablonbeloppet bör detta högre värde anses som anskaffningskostnad vid vinstberäkningen.

Om han å andra sidan hellre vill tillämpa schablonregeln, bör detta i normalfallet godtas av taxeringsmyndigheten. Endast i de fall då det av omständigheterna klart framgår att en genomsnittsberäkning skulle leda till lägre värde än schablonbeloppet, bör detta lägre värde ligga till grund för vinstberäkningen. Så kan t. ex. vara fallet om det med hänsyn till vad den skattskyldige uppgivit om tiden för förvärvet och de börsnoteringar på aktien som då förekommit är uppenbart att schablonbeloppet är för högt.

Den schablonregel som jag här föreslagit kan sammanfattas enligt följande. Avyttrar skattskyldig sådana äldre aktier, som noteras på börs eller är föremål för liknande notering, skall anskaffningskostnaden anses utgöra hälften av vad han får för aktien efter avdrag för avyttringskostnaderna (nettoförsäljningspriset). Kan han göra sannolikt att en genomsnittsberäkning skulle leda till ett högre värde, skall dock detta högre värde anses som anskaffningskostnad. Framstår det å andra sidan som uppenbart att anskaffningskostnaden, beräknad enligt genomsnittsmetoden, är lägre än halva nettoförsäljningspriset skall det lägre värdet ligga till grund för vinstberäkningen.

Samma schablonregel bör få tillämpas vid avyttring av äldre andelar i aktiefonder, dvs. andelar som förvärvats tidigare än två år före ingången av avyttringsåret. Detta bör gälla oavsett om andelen är noterad eller inte. Även vid avyttring av teckningsrätt eller delbevis, som hänför sig till äldre noterad aktie, bör motsvarande schablonberäkning vara tillåten. Detta innebär att anskaffningskostnaden för avyttrad teckningsrätt eller delbevis får beräknas till belopp motsvarande halva nettoförsäljningspriset, om inte den skattskyldige kan göra sannolikt att en beräkning med utgångspunkt i aktiens anskaffningskostnad, bestämd enligt metoden för genomsnittsberäkning, leder till högre belopp eller det framstår som uppenbart att beräkningen leder till lägre belopp.

Beträffande principerna för beräkning av anskaffningskostnad vill jag slutligen tillägga följande. Det har inte varit min avsikt att föreslå någon ändring i de regler som tillämpas vid benefika fång. Om inte annat följer av den nya schablonregeln skall man alltså i dessa fall fortfarande i princip gå tillbaka till närmast föregående onerösa fång vid bestämmande av anskaffningskostnaden. Jag kan alltså inte ansluta mig till det i ett remissyttrande framförda förslaget att i arvs- och gåvofall räkna aktiens boupptecknings- resp. gåvodeklarationsvärde som anskaffningskostnad.

Schablonavdrag m. m.

Nuvarande schablonregel innebär att 10 % av nettoförsäljningspriset för aktie tas till beskattning, om aktien innehafts fem år eller mer och det inte framstår som sannolikt att avyttringen skett utan vinst eller med vinst ej överstigande 5 % av försäljningspriset. Från vinst som beräknas enligt schablonregeln får göras avdrag med 500 kr. För samtaxerade skattskyldiga gäller ett gemensamt avdragsbelopp på 500 kr. Avdraget medför att äldre

aktier – eller teckningsrätter och delbevis som hänför sig till äldre aktier – kan säljas för sammanlagt 5 000 kr. under ett beskattningsår utan att försäljningen leder till beskattning (10 % av 5 000 kr. = 500 kr.).

Kommittén har avvisat tanken på att föreslå någon allmän schablonregel som alternativ till bestämmelsen om beskattning av verklig vinst. Den anser vidare att nuvarande avdrag på 500 kr. kan slopas. För att underlätta vinstberäkningen vid försäljning av teckningsrätter föreslår den dock att skattskyldig vid sådan försäljning skall ha rätt att beräkna anskaffningskostnaden enligt schablon till belopp som motsvarar $\frac{2}{3}$ av nettoförsäljningspriset.

Vid remissbehandlingen har i en del fall framförts önskemål om att nuvarande eller någon liknande allmän schablonregel skall få tillämpas vid sidan av huvudregeln om beskattning av verklig vinst. Vidare har flera remissinstanser föreslagit att ett schablonavdrag skall behållas i systemet.

För egen del får jag anföra följande. De bestämmelser som jag tidigare har föreslagit för beräkning av anskaffningskostnad för aktier innefattar bl. a. en schablonregel för bestämmande av anskaffningsvärdet för äldre börsnoterade aktier. Det är enligt min mening inte motiverat att vid sidan därav införa någon allmän schablonregel för beräkning av vinst vid försäljning av aktier o. d. Eftersom mitt förslag om beräkning av anskaffningskostnad avses omfatta även bl. a. teckningsrätter som är hänförliga till äldre börsnoterade aktier, finns ej heller något behov av den av kommittén föreslagna schablonregeln för bestämmande av anskaffningskostnad för teckningsrätter.

Däremot anser jag i likhet med flera remissinstanser att starka praktiska och administrativa skäl talar för att medge ett schablonavdrag vid avyttring av egendom som innehafts under längre tid än initialperioden. Ett sådant avdrag underlättar i hög grad deklaration och taxering i alla de fall då endast teckningsrätter, delbevis eller smärre aktieposter sålts under beskattningsåret. Jag föreslår att schablonavdrag liksom hitills medges med 500 kr. För samtaxerade skattskyldiga bör gälla ett gemensamt avdragsbelopp på 500 kr. Enligt min mening bör schablonavdraget medges vid avyttring av all egendom som avses i 35 § 3 mom. KL under förutsättning att den avyttrade egendomen förvärvats mer än två år före ingången av avyttringsåret.

Ingångsvärde vid övergången

Med hänsyn till svårigheterna att i vissa fall fastställa anskaffningskostnaden för äldre aktier föreslår kommittén särskilda hjälpregler för beräkning av ingångsvärde på sådana aktier som vid övergången till de nya reglerna innehafts minst fem år. Med utgångspunkt från att reglerna skall börja tillämpas beskattningsåret 1976 föreslås i princip att som ingångsvärde skall räknas $\frac{2}{3}$ av det belopp till vilket aktien skall tas upp vid 1976 års förmögenhetstaxering eller – om aktien inte är föremål för notering på börs eller liknande – hela detta belopp. För börsnoterade aktier innebär förslaget alltså att den skattskyldige får räkna $\frac{2}{3}$ av värdet per den 31 december

1975 som anskaffningskostnad. Samma regler som för aktier föreslås också gälla för andelar i aktiefonder och ekonomiska föreningar. Hjälpreglerna är avsedda att vara frivilliga. Den skattskyldige får, om han så önskar, i stället utgå från den faktiska anskaffningskostnaden.

Förslaget om ingångsvärde för börsnoterade aktier har i allmänhet godtagits av remissinstanserna. Mot förslaget i övrigt har däremot riktats vissa anmärkningar. Bl. a. har företagsskatteberedningen ansett att förslaget såvitt gäller aktier i fåmansbolag kan leda till omotiverade skattelättnader samt att utredningssvårigheterna beträffande sådana aktier inte är så stora att en särskild hjälpregel behövs. Andra remissinstanser anser å andra sidan att deklaraionsvärdet på aktier i fåmansbolag är ett för lågt ingångsvärde.

För egen del får jag anföra följande. Vad först beträffar aktier som noterats på börs eller liknande kan en hjälpregel – även med den av mig förordade schablonregeln för beräkning av anskaffningskostnad – fylla ett praktiskt behov i de fall då skattskyldig vid övergången till de nya reglerna innehaft aktierna i minst fem år. Jag anser att 2/3 av värdet vid utgången av år 1975 är en lämplig nivå. Enligt min mening bör denna regel få tillämpas på andelar i aktiefonder oavsett om de är noterade eller inte.

Såvitt avser inte noterade aktier ställer jag mig mer tveksam. Vanligen torde inte några mer betydande utredningssvårigheter behöva befaras i dessa fall. Som företagsskatteberedningen framhållit kan en hjälpregel i fåmansbolagsfallen medföra betydande skattelättnader vid jämförelse med en vinstberäkning som utgår från den faktiska anskaffningskostnaden. Om man å andra sidan inte inför någon hjälpregel för dessa fall, kan en övergång till de nya reglerna för beskattning av realisationsvinst innebära en mycket betydande skärpning i förhållande till nuvarande regler. Av denna anledning anser jag mig böra förorda en hjälpregel även för aktier som inte är noterade på börs eller liknande och som vid övergången till de nya reglerna innehaft minst fem år. Med hänsyn bl. a. till att 1976 års förmögenhetstaxering inte är avslutad när de nya reglerna förutsätts träda i kraft är det dock mindre lämpligt att utgå från det förmögenhetsvärde som skall tillämpas vid denna taxering. Jag anser att man i stället bör utgå från det förmögenhetsvärde som rätteligen skulle deklarerats av fysisk person per den 31 december 1974. Vidare anser jag att hela detta värde är ett för högt ingångsvärde. Jag föreslår att 2/3 av deklaraionsvärdet per nämnda dag skall få användas som ingångsvärde för inte noterade aktier som vid övergången till de nya reglerna innehaft fem år eller mer. Motsvarande regler bör få tillämpas på andelar i ekonomiska föreningar. Det är inte lämpligt att införa regler som medger att särskild fastställelsetalan förs angående ingångsvärdet. Det rätta värdet får prövas när det behövs för beräkning av realisationsvinst. I regel torde man därvid kunna utgå från det värde som faktiskt deklarerats vid 1975 års taxering, om värdet godtagits vid taxeringen. Finns det särskild anledning att frångå detta värde eller ägs aktierna av aktiebolag eller annan som inte var skattskyldig till förmögenhetsskatt, får man vid realisationsvinstberäk-

ningen i efterhand pröva vilket värde som en fysisk person rätteligen borde ha deklarerat per den 31 december 1974.

De nu föreslagna hjälpreglerna är avsedda att vara frivilliga. Om skattskyldig väljer att beträffande viss äldre aktie tillämpa hjälpreglerna, betyder det att ingångsvärdet enligt dessa regler träder i stället för den faktiska anskaffningskostnaden för aktien i fråga. Det är detta ingångsvärde som skall ligga till grund för den genomsnittsberekening av anskaffningskostnad som skall göras, om den skattskyldige även har andra äldre aktier av samma slag.

7.4.2 Avyttring av organisationsaktier m. m.

I 35 § 3 mom. KL har införts bestämmelser i syfte att förhindra att aktievinstbeskattningen hämmar strukturrationaliseringar inom näringslivet. Bestämmelserna avser dels överföring av s. k. organisationsaktier inom en koncern, dels aktieöverlåtelser som har samband med en från allmän synpunkt önskvärd strukturrationalisering.

Överföring av organisationsaktier

Realisationsvinst som uppkommer när ett koncernföretag överlåter aktier eller andelar till ett annat företag inom samma koncern är under vissa förutsättningar undantagen från skatteplikt. För skattefrihet krävs att den överförda aktien eller andelen innehas som ett led i annan verksamhet inom koncernen än förvaltning av fastighet eller värdepapper och därmed likartad lös egendom (organisationsaktier). En förutsättning är också att moderföretaget inom koncernen är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening. Övriga koncernföretag som berörs av överföringen – vare sig det är fråga om säljande eller köpande företag eller om det överlåtna företaget – kan vara antingen aktiebolag, handelsbolag, ekonomisk förening eller utländskt bolag. Bestämmelserna innebär bl. a. att det köpande företaget vid senare avyttring till utomstående får räkna det vid överlåtelsen utgående vederlaget som anskaffningskostnad för de övertagna organisationsaktierna. För s. k. interna aktieöverlåtelser mellan fåmansbolag gäller dock särskilda regler som jag senare skall beröra i avsnitt 7.4.3.

Kommittén anser att skattefriheten vid överlåtelse av organisationsaktier mellan koncernföretag i princip bör bibehållas. Den anser dock att viss ändring i reglerna bör göras för att förhindra missbruk. Kommittén syftar på det fallet att organisationsaktierna före en planerad försäljning till utomstående köpare överförs från ett koncernföretag till ett annat för belopp motsvarande det pris, som den utomstående köparen sedan skall betala. Kommittén framhåller att man genom att på detta sätt inom koncernen höja anskaffningskostnaden för aktierna kan åstadkomma att inte bara överlåtelsen mellan koncernföretagen utan också försäljningen till den utomstå-

ende köparen blir skattefri. Kommittén föreslår den ändringen i nuvarande bestämmelser att koncernföretag som övertar organisationsaktier från annat koncernföretag i fortsättningen skall anses överta även det säljande företags anskaffningskostad och innehavstid för aktierna. En följd av förslaget blir att det övertagande koncernföretaget vid försäljning till utomstående köpare kan bli skyldigt att redovisa en vinst som i princip motsvarar skillnaden mellan priset vid sistnämnda försäljning och den övertagna anskaffningskostnaden.

Kommittén har understrukit att den föreslagna regeln kan tillämpas bara i de fall då den interna överföringen sker mellan två svenska koncernföretag men däremot inte när överföringen sker från ett svenskt till ett utländskt koncernföretag. Kommittén anser att skattefrihet i regel inte bör inträda vid överföring till utländskt koncernföretag. Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer bör dock enligt kommittén kunna medge dispens från beskattning i dessa fall.

Remissinstanserna har i princip inte haft något att erinra mot kommitténs förslag i denna del. Företagsskatteberedningen har dock anmärkt att förslaget inte täcker internttransaktioner, som skett före de nya reglernas ikraftträdande, och att även vissa andra transaktioner, bl. a. vad beredningen kallar "indirekta" aktieöverlåtelser till utomstående, faller utanför bestämmelsernas tillämpningsområde.

För egen del anser jag att starka skäl talar för att genomföra kommitténs förslag. Nuvarande bestämmelser om skattefrihet vid överföring av organisationsaktier inom en koncern har införts i syfte att förhindra att aktievinstbeskattningen hämmar strukturrationalisering. Bestämmelserna är således inte avsedda att leda till skattefrihet vid försäljning till utomstående. Förslaget om övertagande av anskaffningskostnad och innehavstid leder enligt min mening till ett materiellt riktigt resultat. Detta gäller oberoende av om den interna överlåtelser i det enskilda fallet varit motiverad av organisatoriska och liknande skäl eller genomförts i direkt syfte att uppnå skattelättnader. Jag tillstyrker därför kommitténs förslag om övertagande av anskaffningskostnad m. m. och ansluter mig samtidigt även till förslaget att aktieöverföring till utländskt koncernföretag skall leda till realisationsvinstbeskattning enligt vanliga regler i den mån inte dispens av särskilda skäl medges.

Den av företagsskatteberedningen väckta frågan om bestämmelsernas tillämplighet på transaktioner som genomförts innan de nya reglerna införts ämnar jag ta upp i samband med att övriga övergångsbestämmelser behandlas i avsnitt 7.7. Vad beträffar beredningens anmärkning att bestämmelserna inte täcker vissa former av "indirekta" överlåtelser till utomstående och liknande transaktioner vill jag anföra följande. Transaktioner av det slag beredningen åsyftar torde i regel vara att betrakta som kringgående-handlingar. Som jag tidigare nämnt avser jag att inom kort anmäla frågan om införande av en allmän klausul mot skatteflykt.

Annan strukturrationalisering

Om aktievinstbeskattning enligt nuvarande schablonregel (10 % av nettoförsäljningspriset) kan antas hindra en strukturrationalisering som är önskvärd från allmän synpunkt, kan regeringen medge befrielse helt eller delvis från denna beskattning. Företag som berörs av strukturrationaliseringen skall göra ansökan om befrielse senast den dag avyttringen sker.

Kommittén anser att denna dispensmöjlighet i princip bör finnas kvar. I många fall bör det dock enligt kommittén vara tillräckligt att medge uppskov med beskattningen i stället för befrielse. Med nuvarande schablonregel för aktievinstbeskattning har uppskov av tekniska skäl inte kunnat komma i fråga. Om de av kommittén föreslagna reglerna för beskattning av aktievinster godtas, är det emellertid enligt kommitténs mening möjligt att medge uppskov med beskattningen. Uppskov föreslås avse endast den del av likviden som består av aktier och bör innebära att de nya aktierna anses anskaffade vid samma tid och till samma kostnad som de avyttrade.

Förslaget har i regel inte föranlett några erinringar vid remissbehandlingen. Några remissinstanser anser dock att uppskov i de av kommittén avsedda fallen borde kunna medges utan dispens.

För egen del får jag anföra följande. Kommitténs förslag torde förutsätta ett mer utbyggt system för årlig redovisning, kontroll och prövning av anskaffningskostnader för aktier än det jag anser lämpligt att införa. Förslaget är dessutom knappast förenligt med den schablonregel för beräkning av anskaffningskostnaden för vissa aktier som jag förordat. Jag kan alltså inte biträda kommitténs förslag i denna del. Nuvarande dispensregler bör behållas oförändrade.

7.4.3 Särskilda bestämmelser om fåmansbolag

Vid aktievinstbeskattningen tillämpas i princip samma regler för aktier i fåmansbolag som för aktier i andra bolag. I 35 § 3 mom. KL finns dock vissa bestämmelser som avser att förhindra att fåmansbolag vid realisationsvinstbeskattningen utnyttjas för skatteflyktstransaktioner. Två av dessa bestämmelser riktar sig mot s. k. vinstbolagstransaktioner och interna aktieöverlåtelser (se avsnitt 4.3.1). En tredje bestämmelse tar sikte på att förhindra att en skattskyldig som avser att avyttra en fastighet bereder sig skattelättnader genom att först överföra fastigheten på ett bolag eller en förening och därefter överlåta sina aktier eller andelar i stället för själva fastigheten. Bestämmelsen föreskriver att realisationsvinst vid aktie- eller andelsförsäljningen under vissa förutsättningar skall beräknas som om försäljningen hade avsett fastigheten som sådan.

Kommittén utgår ifrån att reglerna om vinstbolag och interna aktieöverlåtelser behålls oförändrade. Däremot föreslås viss ändring av reglerna för beskattning när fastighet överförs på bolag eller förening. Är omständigheterna sådana att vinst vid påföljande avyttring av aktierna eller andelarna skall beräknas enligt de regler som gäller för fastigheter, skall vinsten enligt

kommitténs förslag också i andra avscenden behandlas som vinst vid fastighetsavyttring, t. ex. såvitt gäller beskattningssort och subjektiv skattskyldighet. En sådan regel kan enligt kommittén bl. a. motverka att skattskyldig, som avser att bosätta sig utomlands, inför en förestående fastighetsförsäljning överflyttar fastigheten till ett bolag och efter utflyttningen säljer aktierna i bolaget. Vinsten vid försäljning av aktierna blir efter den föreslagna ändringen beskattad här i riket som vinst vid icke yrkesmässig avyttring av fastighet.

Kommitténs nu nämnda förslag har inte föranlett några erinringar från remissinstanserna. I några yttranden har anförts vissa principiella synpunkter på den skattemässiga behandlingen av aktier i fåmansbolag. Därvid har bl. a. begärts en närmare undersökning av möjligheterna till särbehandling av realisationsvinster på aktier i fåmansbolag.

För egen del vill jag anföra följande. Jag anser att kommitténs förslag om skattekonsekvenserna vid överflyttning av fastigheter till bolag eller förening är välgrundat och bör genomföras. I likhet med kommittén finner jag inte anledning att i detta sammanhang ompröva reglerna för s. k. vinstbolag och interna aktieöverlåtelser. Såvitt gäller önskemålen om en ytterligare översyn av reglerna för aktier i fåmansbolag får jag erinra om att det faller inom ramen för företagsskatteberedningens uppdrag att från olika synpunkter pröva hur beskattningen av fåmansbolag och deras delägare skall utformas.

7.4.4 *Terminsaffärer*

Begreppet terminsaffärer avser sådana affärstransaktioner med värdepapper där den slutliga uppgörelsen – leveransen resp. betalningen – skall ske först vid en på förhand bestämd framtida tidpunkt. Från en säljares synpunkt innebär terminsaffären en försäljning av värdepapper för senare leverans. Dessa avses bli inköpta genom ett s. k. täckningsköp vid lämplig tidpunkt i anslutning till leveransen. En säljare räknar således med en kursnedgång under terminen. En s. k. blankningsaffär (blancoaffär) kan sägas vara en mellanform av kontantaffär och terminsaffär. En blankningsaffär är oftast av kortsiktig natur och innebär en spekulation i kursnedgång. Det första ledet i en sådan affär innebär att säljaren lånar aktier, t. ex. hos en bankirfirma. Säljaren överlåter därefter aktierna till en utomstående köpare på vanligt sätt. Säljaren avser att senare infria sina förpliktelser gentemot långivaren genom att göra ett täckningsköp till en lägre kurs.

Den svenska börslagstiftningen tillåter inte renodlade terminsaffärer vid fondbörsen. Det finns däremot inte något förbud mot – och inte heller några regler om – blankningsaffärer. Detta hindrar emellertid inte att det förekommer affärer av dessa slag på den svenska aktiemarknaden.

KL innehåller inte några särskilda bestämmelser till ledning för den skatterättsliga bedömningen av renodlade terminsaffärer och blankningsaffärer.

I tillämpningen synes de renodlade terminsaffärerna i allmänhet ha bedömts enligt realisationsvinstreglerna i 35 och 36 §§ KL, även i det fall att det realisationsvinstgrundande fångat tidsmässigt legat efter den avyttring vid vilken realisationsvinsten uppkommit. Beträffande blankningsaffärerna är läget ett annat. I ett uppmärksammat avgörande har det första ledet i en sådan affär – försträckningen och aktiernas försäljning – betraktats som realisationsvinstgrundande fång resp. realisation samt det andra ledet – täckningsköpet och aktiernas återställande till försträckningsgivaren – på samma sätt. Detta betraktelsesätt innebär i princip att eventuell vinst på en genomförd blankningsaffär skulle bli skattefri.

Kommitténs förslag innebär att den skattemässiga behandlingen av renodlade terminsaffärer genom uttryckliga föreskrifter anknyts till det betraktelsesätt som varit förhärskande vid tillämpningen. Skattepliktig realisationsvinst skall således anses ha uppkommit trots att det realisationsvinstgrundande fångat kan ha ägt rum efter den försäljning vid vilken realisationsvinsten uppkommit. Jag biträder kommitténs förslag i denna del.

Enligt kommittén är det nödvändigt att lagstiftningsvägen ändra gällande praxis i fråga om den skattemässiga bedömningen av blankningsaffärer. Kommittén anser att de olika affärshändelserna i en blankningsaffär bör betraktas som delar av en och samma transaktion och att realisationsvinstreglerna skall göras tillämpliga även i detta fall. Vinsten eller förlusten vid en blankningsaffär föreslås motsvara skillnaden mellan vad som erhållits vid avyttringen av de lånade värdepapperen och anskaffningskostnaden för de värdepapper som återställs till långivaren. Förslaget innebär således att täckningsköpet blir realisationsvinstgrundande i förhållande till den tidigare avyttringen.

Jag delar kommitténs uppfattning att den ståndpunkt som praxis intagit i fråga om den skattemässiga behandlingen av blankningsaffärer leder till ett resultat som ur materiell synvinkel är otillfredsställande. Realisationsvinstreglerna bör göras tillämpliga även på en blankningsaffär – sedd i sin helhet – och i princip anknytas till de regler som föreslås skola gälla för de renodlade terminsaffärerna. I likhet med flera remissinstanser anser jag att kommittén har föreslagit en ändamålsenlig lösning av denna fråga. I det fall den skattskyldige för egen del redan äger aktier av samma slag som den han lånar, bör han enligt min mening i princip ha full valrätt när det gäller att bestämma, om det är de redan innehavda eller de upplånade aktierna som skall anses vara försålda. Om försäljningen avser lånade aktier och täckningsköpet inte hunnit verkställas under samma beskattningsår som försäljningen, bör den skattskyldige i samband med taxeringen på lämpligt sätt kunna styrka att han håller på att genomföra en blankningsaffär. I det motsatta fallet, dvs. när försäljningen avser egna aktier eller lånade aktier där täckningsköpet redan hunnit ske under beskattningsåret, skall den skattskyldige inkomma med en realisationsvinstutredning.

Kommittén föreslår en särskild regel för att bl. a. inskränka möjligheterna

till uppskov med beskattningen och förhindra risken för missbruk. Om blankningsaffären inte slutförts före utgången av det kalenderår som följer närmast efter försäljningsåret, skall sålunda den skattskyldige anses ha erhållit en realisationsvinst motsvarande skillnaden mellan försäljningspriset och den lägsta köpkurs, som noterats från försäljningsdagen till utgången av det kalenderår, som följer närmast efter försäljningsåret. Den vinst, som kan uppkomma vid ett senare överlämnande av aktierna, får enligt förslaget reduceras med den på detta sätt beskattade vinsten. Avdrag för förlust i samband med en ej slutförd blankningsaffär tillåts inte.

Jag biträder kommitténs förslag även i denna del. Som påpekats av några remissinstanser bör emellertid ett tillägg göras så att realisationsvinsten skall anses motsvara skillnaden mellan försäljningspriset för de avyttrade värdepapperen och den lägsta betalkurs eller, om sådan saknas, den lägsta köpkurs som noterats under den aktuella tidrymden.

7.4.5 Switchaffärer

Enligt valutaregleringen får valutainlåningar, dvs. fysiska personer med fast bostad i Sverige och sådana juridiska personer vilkas styrelse har sitt säte i Sverige, i princip inte utan riksbankens tillstånd köpa värdepapper från utlandet. De valutainlåningar som vid valutaregleringens tillkomst ägde utländska värdepapper har emellertid behållit rätten att sälja dessa värdepapper i utlandet och att reinvestera den erhållna valutan i andra utländska värdepapper. Omplaceringen av värdepapperen måste dock ske inom sex månader räknat från tidpunkten för försäljningen. Valutainlåning, som inte befinner sig i denna situation, har emellertid möjlighet att indirekt komma in på den utländska marknaden. Det sker genom att han gör inköp av utländska värdepapper från andra valutainlåningar. Genom att transaktionen sker mellan valutainlåningar övergår nämligen reinvesteringsrätten, den s. k. switchrätten, för dessa värdepapper från säljaren till köparen.

Det sagda har bidragit till att man numera kan tala om två helt olika kurser för utländska värdepapper. Det har utbildats en kurs för sådana utländska värdepapper som ägs av valutainlåningar och som således kan försälas till andra valutainlåningar som önskar få tillträde till utländsk börs, och det finns en annan "fri" kurs, dvs. den kurs som gäller vid direktinköp på värdepappersbörserna i utlandet. Den förstnämnda av dessa två kurser ligger enligt vissa uppgifter 15–17 % över den sistnämnda.

Vid sin bedömning av de skattemässiga verkningarna av en switchaffär anger kommittén som typfall att den skattskyldige i december under en och samma dag köper utländska värdepapper i Sverige och säljer dem i utlandet. För "förlusten" – 15–17 % av inköpspriset – yrkar den skattskyldige avdrag gentemot tidigare under året gjorda realisationsvinster.

Enligt kommittén är det nödvändigt att reglera beskattningsfrågan vid switchaffärer så att avdrag inte får åtnjutas för sådana "förluster". Kommittén

anser att switchrätten är en rättighet som skall beskattas som egendom av samma slag som aktier och liknande värdepapper. Vid realisationsvinstberäkningen bör enligt kommittén försäljningspriset för de värdepapper som sålts utomlands ökas med switchrättens värde.

Kommitténs förslag har vid remissbehandlingen kritiserats från flera håll. Det har bl. a. påpekats att förslaget i princip har inskränkts till att avse det första ledet i en switchaffär. Frågan om hur beskattningen skall ske i samband med avhändelse av switchrätten vid försäljning till valutainlämning omfattas inte av kommitténs förslag. Dessutom har det vid remissbehandlingen efterlysts bestämmelser om hur switchrätten som sådan skall behandlas skattemässigt.

För egen del vill jag framhålla följande. I likhet med vad kommittén uttalat anser jag att switchrätten bör betraktas som en rättighet. Switchrätten är visserligen förenad med de utländska värdepapperen på så sätt att den är anknuten till innehavet av dessa. Det är således inte fråga om en fristående rättighet, vilken som sådan kan överlåtas eller bli föremål för handel. Detta förhållande innebär emellertid inte att switchrätten och värdepapperen i beskattningshänseende nödvändigtvis behöver betraktas som en odelbar enhet. Det faller sig tvärtom av flera skäl naturligt att se switchrätten som en i förhållande till värdepapperen fristående rättighet. Här kan t. ex. pekas på att det rent principiellt inte möter några större svårigheter att särskilja switchrättens ekonomiska värde vid olika tidpunkter och att switchrätten som sådan kan gå helt eller delvis förlorad om inte omplacering sker inom ett halvår från tidpunkten för försäljningen.

Detta synsätt talar enligt min mening för att switchrättens värde bör brytas ut från den realisationsvinstberäkning som kan aktualiseras för värdepapperen i samband med en switchaffär. En annan fråga blir då hur man skattemässigt skall behandla switchrätten som sådan. Jag återkommer till denna fråga i det följande.

Jag är således inte beredd att lösa beskattningsfrågorna på det sätt kommittén föreslagit. Realisationsvinstberäkningen i samband med en switchaffär bör, som också har förordats från remiss håll, alltid beräknas helt med bortseende från värdet av switchrätten. Värdet av denna skall således inte räknas in i vare sig försäljningssumman eller anskaffningskostnaden för de värdepapper som berörs av en switchaffär.

Värdet på en switchrätt som sådan kan givetvis av olika anledningar komma att undergå förändringar. Beskattningen av en sådan värdeförändring bör självfallet anknytas till något av de regelsystem som nu finns och inte brytas ut till en särbehandling. Enligt min mening ligger det närmast till hands att tillämpa de för annan lös egendom än aktier gällande bestämmelserna, dvs. de regler som – enligt vad jag kommer att föreslå i det följande – även fortsättningsvis bör gälla för bl. a. rättigheter av olika slag, t. ex. fördrings-, options- och förlagsrätter. Det innebär att skattskyldighet skulle föreligga för vinst vid avyttring inom fem år efter förvärvet varvid

beskattningen sker med tillämpning av den fallande skalan efter innehavstidens längd. Vinst i samband med avyttring efter femårsperiodens utgång skulle däremot bli helt skattefri. Någon uttrycklig föreskrift om att beskattningen bör ske enligt dessa regler anser jag inte erforderlig.

7.4.6 Konvertibla skuldebrev m. m.

Genom bestämmelser i lagen (1973:302) om konvertibla skuldebrev m. m. – numera intagna i den nya aktiebolagslagen (1975:1385) – har aktiebolag fått möjligheter att utge konvertibla skuldebrev eller skuldebrev förenade med optionsrätt till nyteckning.

Det konvertibla skuldebrevet ger fordringsägaren rätt att på vissa i skuldebrevet angivna villkor byta ut sin fordran enligt detta – helt eller delvis – mot aktier i bolaget. Från innehavarens synpunkt ger konvertibla obligationer vissa fördelar både jämfört med en placering i vanliga obligationer och jämfört med en direkt placering i aktier. Värdet på ett konvertibelt skuldebrev kan i många fall väntas stiga i ungefär samma mån som kursen på bolagets aktier. Utbytesrätten innebär att innehavaren kan förvandla sin fordran på bolaget till en andel i bolaget, vilket kan vara till fördel om bolaget visar stigande vinster som medger högre utdelning än den ränta som gäller för obligationslånet. Denna fördel är särskilt påtaglig under en fortgående inflation. Skulle aktiekursen sjunka kan innehavaren avstå från utbytet och i stället hålla sig till fordringsrätten.

Skuldebrev med optionsrätt ger fordringsägaren rätt att teckna nya aktier i bolaget mot betalning i pengar. Denna rätt kan knytas till optionsbevis som fogas till skuldebrevet. Obligationer förenade med optionsrätt till nyteckning har i huvudsak samma fördelar som konvertibla skuldebrev. Ett utnyttjande av optionsrätt till nyteckning innebär att bolaget får ett ytterligare kapitaltillskott vilket inte är fallet vid en konvertering.

I tillämpningen har konvertering av obligationer till aktier likställts med avyttring av obligationerna. Obligationeninnehavaren har således beskattats för eventuell realisationsvinst på sitt innehav vid konverteringstillfället. Beskattningen har därvid ansetts böra följa de regler som gäller för annan lös egendom än aktier o. d.

Kommittén föreslår att skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust inte skall anses uppkomma när konvertibelt skuldebrev byts ut mot aktie. Aktien skall i stället anses anskaffad vid den tidpunkt då skuldebrevet förvärvades och till en anskaffningskostnad som motsvarar kostnaden för skuldebrev jämte eventuell kontantbetalning vid själva utbytet. Även i fråga om beskattningen vid utnyttjande av optionsrätt, som är förenad med eller fogad till skuldebrevet, föreslår kommittén att aktierna skall anses förvärvade när skuldebrevet förvärvades.

För egen del vill jag framhålla följande. Den ordning jag föreslagit i det föregående innebär att realisationsvinstberäkningen för aktier i princip skall grundas på den verkliga vinsten. Jag har i det sammanhanget pekat på

de svårigheter som uppkommer när det i ett sådant system gäller att bestämma anskaffningskostnaden. Dessa svårigheter är särskilt uttalade när det gäller att bestämma anskaffningskostnaderna för de äldre innehaven. För sådana innehav har jag t. o. m. ansett det nödvändigt att föreslå särskilda schablonregler för beräkningen av anskaffningskostnaden i vissa fall. Ett system som innebär att man i de här aktuella fallen skulle behöva gå tillbaka ända till den tidpunkt då skuldebrevet anskaffades, skulle med all sannolikhet försvåra tillämpningen av systemet med beskattning av den verkliga vinsten. Jag är därför inte beredd att godta kommitténs förslag i denna del. Den praxis, enligt vilken konvertering av skuldebrev eller utnyttjande av en med skuldebrev förenad optionsrätt betraktas som om ett nyförvärv av aktier ägt rum, bör således gälla även i fortsättningen.

I detta sammanhang vill jag erinra om att kommittén föreslagit att vinst vid avyttring av bl. a. konvertibla skuldebrev skall beskattas på samma sätt som aktievinster. Kommitténs förslag i denna del berör jag senare i avsnitt 7.5.3.

Den nya aktiebolagslagen (1975:1385) innehåller även bestämmelser som möjliggör utgivande av konvertibla aktier. I bolagsordningen kan således bestämmas att aktier av visst slag skall i närmare angiven ordning kunna omvandlas till aktie av annat slag. Härigenom har det givits möjligheter att introducera s. k. konvertibla preferensaktier, dvs. preferensaktier vilkas innehavare har rätt att påkalla att aktierna utbyts mot eller förvandlas till stamaktier.

Kommittén föreslår att ett sådant utbyte i realisationsvinsthänseende inte bör betraktas som ett nytt fång.

För egen del får jag anföra följande. Det är i detta fall inte fråga om en nyteckning som påverkar aktiekapitalets storlek. Avsikten är i stället att de utbytta aktierna skall få samma rättsställning som de nya aktierna. Det ligger då närmast till hands att, såsom kommittén föreslagit, anknyta till den praxis som utvecklats i fall då ett utbyte av aktier inte har betraktats som ett nyförvärv. De nya aktierna bör således anses anskaffade vid tidpunkten för förvärvet av de utbytta aktierna och till den då erlagda köpeskillingen.

7.4.7 Handelsbolag

Handelsbolaget – liksom den särskilda form av handelsbolag som kommanditbolag utgör – kan avyttras på två olika sätt. Antingen kan andelarna i bolaget överlåtas eller också överlåter bolaget självt sin rörelse med tillgångar och skulder. Den skattemässiga behandlingen blir helt olika. I det första fallet skall säljaren beskattas enligt de regler som gäller vid avyttring av aktier. Om rörelsen i stället säljs av bolaget som sådant framkommer vinsten i bolagets räkenskaper. Vinsten blir därefter beskattad hos bolagets delägare enligt vanliga regler.

Kommittén konstaterar att skatteförfattningarna inte innehåller några reg-

ler för hur anskaffningskostnaden skall bestämmas i samband med avyttring av andel i handelsbolag. Kommittén anser att det föreligger ett behov av anvisningar för hur anskaffningskostnaden skall beräknas och redovisas utförligt sin syn på hur sådana bör utformas.

De regler som kommittén föreslagit bör inte ges formen av lagföreskrifter. Jag är därför inte beredd att i detta lagstiftningsärende gå in på de av kommittén behandlade problemen.

7.5 Avyttring av annan lös egendom än aktier o. d.

7.5.1 Inledning

Olika regler gäller för beskattning av vinster vid avyttring av fast egendom, aktier och därmed jämställd egendom samt lös egendom i övrigt. Jag har i tidigare avsnitt lämnat en redogörelse för de beskattningsregler som gäller i dessa olika fall. Reglerna om realisationsvinstbeskattning av annan lös egendom än aktier o. d. tillämpas vid icke yrkesmässig avyttring av såväl lösa saker (lösören) som vissa rättigheter och värdepapper.

Kommittén framhåller att det enligt dess mening knappast finns något bärande skäl för att i fortsättningen ha två system för realisationsvinstbeskattning av lös egendom där i det ena fallet – aktier o. d. – beskattningen är obegränsad i tiden medan den i det andra – annan lös egendom – är tidsbegränsad. I betänkandet föreslås därför att all lös egendom, med undantag för visst lösöre som helt undantas från beskattning, blir föremål för en icke tidsbegränsad realisationsvinstbeskattning.

Så gott som samtliga remissinstanser säger sig i princip dela kommitténs uppfattning att en icke tidsbegränsad realisationsvinstbeskattning beträffande lös egendom skulle vara det riktiga. Med hänvisning till svårigheter att effektivt kontrollera de föreslagna reglerna ställer sig dock flertalet remissinstanser tveksamma eller avvisande till förslaget såvitt avser lösöre.

7.5.2 Lösöre

KL innehåller f. n. inga särskilda regler om beskattning av realisationsvinster på lösören utan dessa behandlas enligt de regler som gäller för annan lös egendom än aktier o. d. Reglerna innebär att skatteplikt föreligger beträffande all egendom om avyttringen sker senast fem år efter förvärvet och om den avyttrade egendomen förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. I vissa fall föreligger dock skatteplikt även när egendomen förvärvats genom benefikt fång från make eller skyldeman. Om avyttring sker inom femårsperioden reduceras den skattepliktiga delen av vinsten från 100 % om innehavstiden understiger två år till 25 % om den uppgår till minst fyra år.

Kommittén skiljer i sitt förslag mellan två grupper av lösören. Utmärkande för den ena gruppen, som omfattar t. ex. vanligt bohag, bilar och båtar,

anges vara att de vid användning normalt minskar i värde. Den andra gruppen omfattar i första hand konst och antikviteter, men även frimärken, mynt, ädelstenar m. m. Det gemensamma för dessa tillgångar anges vara att de inte är underkastade kontinuerlig värdeminskning. Kommitténs förslag innebär att den första gruppen av lösöre inte skall vara underkastade realisationsvinstbeskattning medan den andra skall vara föremål för en i tiden obegränsad beskattning. Avyttras sådant lösöre som omfattas av skatteplikt föreslår kommittén att hela vinsten skall tas till beskattning om avyttringen sker inom två år efter förvärvet. Vid avyttring mer än två år efter förvärvet föreslås beskattning ske enligt den schablonregel som f. n. gäller vid avyttring av aktier o. d. som innehafts minst fem år. Detta innebär att den skattepliktiga realisationsvinsten i normalfallen skall anses utgöra 10 % av nettoförsäljningspriset. Kommittén framhåller att det främst är de stora försäljningarna som bör bli föremål för beskattning och föreslår därför att ett belopp av 1 000 kr. får avräknas från den schablonmässigt beräknade vinsten.

Åtskilliga remissinstanser säger sig dela kommitténs principiella inställning att lösöre bör bli föremål för en i tiden obegränsad realisationsvinstbeskattning. Stor tveksamhet uttalas dock från flera håll beträffande möjligheterna att effektivt kontrollera de föreslagna reglerna. I flera remissyttranden framhålls även att gränsen mellan sådant lösöre som omfattas av skatteplikten och sådant som undantas från realisationsvinstbeskattningen är både oklar och felaktig och att skatteplikten t. ex. borde omfatta även dyrare fritidsbåtar.

För egen del vill jag anföra följande. Enligt gällande regler är allt lösöre föremål för en tidsbegränsad realisationsvinstbeskattning. Detta innebär att sådan egendom i detta hänseende behandlas förmånligare än t. ex. aktier och fastigheter. Det skulle i och för sig vara önskvärt att undanröja denna skillnad i beskattningen och därmed åstadkomma regler på detta område som blir mer neutrala från investeringssynpunkt. Kommittén anser sig ha uppnått detta genom att föreslå en i tiden obegränsad realisationsvinstbeskattning för sådant lösöre som inte är underkastat kontinuerlig värdeminskning. Kommittén har framhållit att den är medveten om de kontrollsvårigheter som förslaget medför, men anser inte att dessa bör utgöra något avgörande hinder för förslagets genomförande. Enligt kommittén torde vissa kontrollmöjligheter finnas, t. ex. genom att uppgifter kan inhämtas från kvalitetsauktioner och att mera betydande försäljningar kan medföra förändringar i deklarerad förmögenhet. För att underlätta kontrollen föreslås också att den skattskyldige skall åläggas att i deklarationen lämna uppgift om huru vida lösöre försålts under beskattningsåret och i så fall till vilket belopp. Som jag tidigare redovisat är åtskilliga remissinstanser tveksamma beträffande möjligheten att effektivt kontrollera de föreslagna reglerna. Jag delar denna tveksamhet. Även om kommitténs förslag inte förutsätter att man måste fastställa anskaffningspris beträffande tillgångar som avyttras mer än två år efter förvärvet erbjuder

det ändå stora kontrollsvårigheter. Sannolikt torde sådant lösöre som t. ex. konst, antikviteter och frimärken i icke oväsentlig utsträckning avyttras på den internationella marknaden. Kommittén har emellertid inte närmare gått in på de speciella kontrollproblem som skulle uppkomma vid försäljningar utanför landets gränser. Om kontrollen vid försäljningar inom Sverige tänkes ske bl. a. så att uppgifter inhämtas från s. k. kvalitetsauktioner torde, som också påpekats i flera remissyttranden, följden bli att handeln i allt större utsträckning kommer att ske i andra och mera okontrollerbara former. Detta vore från många synpunkter en olycklig utveckling som skulle medföra risker för ojämna och slumpartade taxeringar.

Med hänsyn till vad jag nu har anfört, anser jag att kontrollfrågan är så oklar att jag f. n. inte är beredd att föreslå någon ändring i gällande realisationsvinstregler för lösöre.

7.5.3 Värdepapper och rättigheter som inte är jämställda med aktier

Värdepapper och rättigheter som inte är jämställda med aktier är f. n. föremål för samma tidsbegränsade realisationsvinstbeskattning som gäller för lösöre. Kommittén föreslår att en i tiden obegränsad realisationsvinstbeskattning skall införas även för dessa tillgångar och att beskattningen skall grundas på den verkliga vinsten. Förslaget innebär att vid beskattning av realisationsvinster på här avsedd egendom i princip samma regler skall gälla som beträffande aktier. Beträffande förslagets innebörd hänvisar jag till vad jag redan har anfört om beskattning av aktier o. d. (avsnitt 7.4).

De remissinstanser som har kommenterat förslaget i denna del har lämnat det utan erinran.

För egen del får jag anföra följande. De värdepapper och rättigheter som här avses är av skilda slag. Hit hör t. ex. obligationer, skuldebrev, förlagsbevis, fordrings-, options- och förlagsrätter. Även om dessa handlingar kan vara föremål för överlåtelse bör man emellertid beakta att de i flera här relevanta hänseenden brukar skilja sig från aktier. Således är dessa handlingar normalt inte föremål för samma långsiktiga värdestegring som aktier och omsätts vanligen inte heller i samma utsträckning. Det finns då inte heller anledning att vid realisationsvinstbeskattningen behandla dem som aktier. En viss särställning intar de konvertibla skuldebreven. Som jag tidigare nämnt kan värdet på dem i många fall väntas stiga i ungefär samma mån som aktierna i det bolag som gett ut skuldebreven. Förhållandena kan dock variera med hänsyn bl. a. till konverteringsvillkoren. F. n. anser jag inte att det finns tillräckliga skäl att föra in de konvertibla skuldebreven under de regler som gäller för beskattning av aktievinster.

7.5.4 Aktier och andelar i s. k. äkta bostadsföretag

Med s. k. äkta bostadsföretag avses sådana bostadsaktiebolag och bostadsföreningar som enligt 24 § 3 mom. KL skall schablonbeskattas för in-

komst av fastighet. Realisationsvinster på aktier och andelar i sådana företag beskattas f. n. enligt de regler som gäller för lös egendom i allmänhet. Detta innebär, som jag tidigare har angivit, bl. a. att beskattningen är tidsbegränsad och att vinst som uppkommer vid avyttring mer än fem år efter förvärvet blir skattefri.

Kommittén konstaterar att det numera knappast torde finnas några bärande skäl till varför realisationsvinstbeskattningen när det gäller aktier och andelar i äkta bostadsföretag skall vara begränsad i tiden. Enligt kommittén bör för dessa aktier och andelar i stället gälla i princip samma regler som för andra värdepapper. Kommittén har dock samtidigt funnit att det från bostadspolitiska synpunkter kan anföras skäl för att ha en något mildare realisationsvinstbeskattning för aktier och andelar i äkta bostadsföretag än för andra aktier och andelar. Den föreslår därför att till anskaffningskostnaden skall få göras ett fast årligt tillägg med 3 000 kr. i sådana fall där säljaren utnyttjat den mot aktien eller andelen svarande lägenheten som bostad för sin och familjens räkning.

Flertalet remissinstanser är i princip positiva till kommitténs förslag om en icke tidsbegränsad realisationsvinstbeskattning för ifrågavarande tillgångar. Svenska riksbyggen, SABO, HSB:s riksförbund samt Hyresgästernas riksförbund anser dock att denna fråga måste lösas i ett vidare bostadspolitiskt sammanhang.

För egen del anser jag i likhet med nyssnämnda remissinstanser som har anknytning till bostadsmarknaden att frågan om beskattning av realisationsvinster på aktier och andelar i äkta bostadsföretag bör lösas i ett större bostadspolitiskt sammanhang. Jag är därför inte beredd att nu ta ställning till frågan om ändrad beskattning av realisationsvinster vid avyttring av sådana aktier och andelar.

Med hänsyn bl. a. till vad jag nu har anfört vill jag f. n. inte heller ta upp frågan om beskattning av medlem i ekonomisk förening som överlåter sin andel till föreningen. Detta gäller vare sig fråga är om bostadsförening som avses i 24 § 3 mom. KL eller annan ekonomisk förening.

7.6 Övriga frågor

7.6.1 Avdrag för realisationsförlust

Vid inkomsttaxeringen skall resultatet av varje förvärvskälla beräknas för sig. Icke yrkesmässig avyttring av fastighet, som är belägen i skattskyldigs hemortskommun, och av lös egendom samt deltagande i lotteri räknas som en förvärvskälla. Avyttring av fastighet utanför hemortskommunen utgör däremot en särskild förvärvskälla för varje kommun där den eller de avyttrade fastigheterna är belägna. Vid kommunalbeskattningen får realisationsförlust kvittas mot realisationsvinst endast om förlusten enligt nu angivna regler uppkommit i samma förvärvskälla som vinsten. Vid taxeringen till statlig inkomstskatt är däremot kvittning mellan underskott av tillfällig

förvärvsverksamhet i en förvärvskälla och inkomst av sådan verksamhet i annan förvärvskälla tillåten. Någon möjlighet att kvitta underskott av tillfällig förvärvsverksamhet mot inkomster av annat slag, t. ex. inkomst av tjänst eller kapital, föreligger däremot inte.

Vid beräkning av inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet gäller vidare som allmän regel att realisationsförlust som uppkommit under visst år får kvittas endast mot realisationsvinst som uppkommit under samma beskattningsår som förlusten. Från denna regel finns ett undantag. Förlust som hänför sig till avyttring av fastighet får nämligen även avräknas mot realisationsvinst som uppkommit under något av de sex år som följer närmast efter förluståret.

Realisationsförlust beräknas i princip efter samma grunder som realisationsvinst. Beträffande fastigheter gäller dock att förlustberäkningen alltid *skall ske med utgångspunkt i den faktiska anskaffningskostnaden*. Varken indexuppräknig eller fasta tillägg får alltså ske och inte heller får ingångsvärdet – som vid vinstberäkningen – i vissa fall baseras på taxeringsvärde. Om fastigheten har förvärvats genom arv, gåva eller annat benefikt fång gäller – på samma sätt som i fråga om aktier o. d. – att det vederlag som betalades vid närmast föregående onerösa fång blir avgörande för förlustberäkningen. Har den med förlust avyttrade egendomen innehafts under sådan tid att, om vinst i stället hade uppkommit vid avyttringen, endast en del av vinsten skulle ha varit skattepliktig, medges avdrag endast för motsvarande del av förlusten. I de fall då avyttrad aktie innehafts fem år eller mer och vinst alltså f. n. skulle ha beräknats enligt schablonmetod (10 % av nettoförsäljningspriset) är inte någon del av förlusten avdragsgill.

I KL finns inte någon uttrycklig bestämmelse om vad som skall anses som beskattningsenhet vid beräkning av resultatet av fastighetsavyttring. Som jag tidigare belyst (avsnitt 6.1.1) kan denna fråga få stor betydelse för skattskyldig, som under ett och samma beskattningsår säljer flera fastigheter eller fastighetsdelar, eftersom olika regler gäller för beräkning av vinst och för beräkning av förlust vid fastighetsavyttring.

Kommittén anser att man bör utvidga rätten att avräkna realisationsförlust som uppkommit under visst beskattningsår mot realisationsvinst som uppkommit under något av de sex följande åren. Enligt kommitténs förslag bör sådan rätt föreligga inte bara i fråga om förlust vid fastighetsförsäljning utan även när förlusten uppkommit vid avyttring av lös egendom.

Vad beträffar beräkningen av realisationsförlust innebär kommitténs förslag att förlust vid avyttring av fastighet skall beräknas liksom hittills med utgångspunkt i faktiska belopp. För fastighet, som förvärvats före år 1952, skall dock även vid förlustberäkningen som anskaffningskostnad anses 150 % av 1952 års taxeringsvärde. I övrigt får anskaffningskostnaden vid beräkning av avdragsgill förlust inte grundas på taxeringsvärde. Vid avyttring av aktier o. d. skall enligt förslaget avdragsgill realisationsförlust beräknas enligt samma regler som gäller för beräkning av skattepliktig realisationsvinst. Detta betyder bl. a. att avdrag i fortsättningen föreslås få ske även

för förlust som uppkommit vid avyttring av äldre aktier. Anskaffningskostnaden för sådana aktier skall bestämmas med hjälp av den av kommittén föreslagna genomsnittsbereäkningen.

Kommittén diskuterar frågan om hur stor del av en förlust som bör vara avdragsgill i det fall då motsvarande vinst endast delvis är skattepliktig. Kommittén anser att nuvarande regler av praktiska skäl bör behållas oförändrade.

Kommittén har också tagit upp frågan om vad som skall utgöra beskattningens enhet vid realisationsvinstberäkningen. Den föreslår att den taxeringsenhet, som gäller vid försäljningstillfället, skall utgöra beskattningens enhet. Som tidigare redovisats (avsnitt 6.1.2) är kommittén medveten om att en sådan bestämmelse f. n. kunde medföra vissa komplikationer i de fall då en fastighet anskaffats successivt och vissa delar förvärvats två år eller mera före avyttringen, medan andra delar förvärvats mindre än två år före avyttringen. I sådana fall får man enligt kommittén proportionera den framräknade realisationsvinsten på de olika fastighetsdelarna.

Kommittén har slutligen också föreslagit att en särskild bestämmelse införs för att förhindra obehöriga förlustavdrag. Enligt den föreslagna bestämmelsen skall realisationsförlust inte vara avdragsgill om det framstår som uppenbart att transaktionen tillkommit främst i syfte att framkonstruera en avdragsgill förlust, vilket kan vara fallet t. ex. när försäljning sker till närstående.

Kommitténs förslag om principerna för beräkning av realisationsförlust har i regel godtagits av remissinstanserna. Inte heller har förslaget om utvidgade möjligheter att kvitta realisationsförlust mot senare års realisationsvinster föranlett några erinringar.

Endast i ett par fall har remissinstanserna kommenterat förslaget att den taxeringsenhet som gäller vid försäljningstillfället skall vara beskattningens enhet och att således – om en försäljning omfattar flera taxeringsenheter – separat vinstberäkning skall ske för varje enhet. Näringslivets skattedelegation anser att förslaget kan leda till orimliga resultat eftersom vinstberäkningen sker i fast penningvärde medan förlustberäkningen sker efter en nominell metod. Lantbrukarnas skattedelegation godtar däremot förslaget i princip men anser att praktiska skäl talar mot att använda den av kommittén föreslagna proportioneringsmetoden i de fall då viss del av fastigheten inrehafts kortare tid än två år och en annan del längre tid.

De remissinstanser som yttrat sig angående kommitténs förslag om särskild bestämmelse mot obehöriga förlustavdrag har ansett att förslaget bör bedömas i ett större sammanhang när man tar ställning till frågan om införande av en allmän skatteflyktsklausul.

För egen del får jag anföra följande. Jag tillstyrker kommitténs förslag att rätten att avräkna visst års realisationsförlust mot senare års realisationsvinster utvidgas till att omfatta även förluster vid avyttring av lös egendom.

Vidare ansluter jag mig till vad kommittén föreslagit angående beräkningen av realisationsförlust vid avyttring av fastigheter samt av aktier och annan egendom som f. n. omfattas av 35 § 3 mom. K.L. Jag delar också uppfattningen

att avdragsgill förlust på samma sätt som hittills skall reduceras i de fall då motsvarande vinst skulle ha varit endast delvis skattepliktig.

Vad jag nu sagt innebär bl. a. att förlust vid fastighetsförsäljning i vissa fall får beräknas med utgångspunkt i en anskaffningskostnad, som motsvarar 150 % av 1952 års taxeringsvärde, men att i övrigt anskaffningskostnaden för fastigheter inte får baseras på taxeringsvärde vid förlustberäkningen. Beträffande aktier o. d. innebär mitt förslag att även förluster vid avyttring av egendom, som förvärvats mer än två år före ingången av avyttringsåret, i princip blir avdragsgilla. Detta får anses vara den följdriktiga lösningen i ett system som bygger på en i tiden obegränsad beskattning av verklig vinst. Den omständigheten att anskaffningskostnaden för äldre börsnoterade aktier i vissa fall beräknas enligt schablon bör inte föranleda begränsning av rätten till avdrag för faktiska förluster. Jag vill dock framhålla att inte hela utan endast 40 % av förlusten blir avdragsgill vid avyttring av äldre aktier o. d. Anskaffningskostnaden för sådana aktier skall vid förlustberäkningen – på samma sätt som vid vinstberäkningen – bestämmas enligt de föreslagna reglerna för genomsnittsbekantning.

Av mitt ställningstagande i frågan om beskattning av vinst vid avyttring av annan lös egendom än aktier o. d. följer att jag beträffande sådan egendom inte föreslår någon ändring i nuvarande bestämmelser om avdrag för realisationsförlust.

Jag tillstyrker kommitténs förslag att taxeringsenheten skall vara beskattningens enhet vid beräkning av resultatet av fastighetsförsäljning. Jag vill framhålla att de svårigheter som med nuvarande regler kunde uppkomma när en del av taxeringsenheten innehafts mindre än två år och en annan del längre tid bortfaller i och med att hela vinsten – såsom jag föreslagit – är skattepliktig även efter tvåårstidens utgång.

I likhet med de remissinstanser som yttrat sig i saken anser jag att frågan om åtgärder mot obehöriga förlustavdrag inte bör prövas i detta sammanhang utan i samband med ställningstagandet till det förslag om allmän skatteflyktsklausul som inom kort kommer att läggas fram.

7.6.2 Ackumulerad inkomst

Bestämmelserna i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst (se avsnitt 6.2.1) är f. n. tillämpliga på två former av realisationsvinst. Vinst vid fastighetsförsäljning behandlas som ackumulerad inkomst, om vinsten till mer än hälften består av återvunna värdeminskningsskatt. Vinst vid avyttring av aktie eller andel i fåmansbolag betraktas som ackumulerad inkomst, om aktien eller andelen innehafts fem år eller mer och vinsten alltså skall beräknas enligt schablonmetod.

Kommittén anser att viss utvidgning av rätten till skatteberäkning för ackumulerad inkomst vid fastighetsförsäljning är befogad. Kommittén föreslår att man skall mildra verkningarna av tvångsförsäljning av fastighet

genom att låta vinst vid sådan försäljning behandlas som ackumulerad inkomst. I fråga om aktier och andelar i fåmansbolag föreslår kommittén – i linje med sitt huvudförslag om aktievinstbeskattningen – den ändringen att realisationsvinst får betraktas som ackumulerad inkomst vid avyttring redan efter två och ej – som f. n. – först efter fem års innehav.

De remissinstanser som yttrat sig i saken har tillstyrkt kommitténs förslag. I ett par yttranden föreslås dock viss ytterligare utvidgning av möjligheterna att behandla realisationsvinst som ackumulerad inkomst.

För egen del tillstyrker jag kommitténs förslag. I enlighet med vad jag tidigare har föreslagit om initialperioden vid aktievinstbeskattning bör rätten till särskild skatteberäkning vid försäljning av aktier och andelar i fåmansbolag avse egendom som förvärvats mer än två år före ingången av avyttringsåret. Detta föranleder en viss ändring av 3 § 4 mom. lagen om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst. Dessutom bör en av omläggningen av skogsbeskattningen föranledd formell jämkning i 3 § 2 mom. denna lag göras.

Jag är inte beredd att tillstyrka någon utvidgning av bestämmelserna utöver vad kommittén föreslagit.

7.6.3 Anstånd med betalning av skatt

Realisationsvinst tas till beskattning det år då första delen av köpeskillingen betalas. Detta kan ibland leda till påfrestningar på den skattskyldiges likviditet när betalningen av köpeskillingen är utsträckt över längre tid. Med hänsyn till sådana fall har i 48 § 4 mom. uppbördslagen (1953:272, UL) införts en bestämmelse, enligt vilken skattskyldig under vissa förutsättningar kan få anstånd med skattebetalningen om försäljningslikviden skall betalas under minst tre år. Anstånd innebär i princip att betalningen av kvarstående eller tillkommande skatt för det taxeringsår, då försäljningen tas till beskattning, får fördelas på tre år. Anståndsreglerna gäller f. n. vid avyttring av fastighet och rörelse men däremot inte vid avyttring av t. ex. aktier.

Kommittén föreslår att anståndsbestämmelserna skall kunna tillämpas också när skattskyldig avyttrar aktier eller andelar i fåmansbolag. Remissinstanserna har inte gjort några invändningar mot förslaget.

Jag tillstyrker kommitténs förslag i denna del. Med anledning av att ett par remissinstanser efterlyst möjligheter till anstånd med skattebetalning i de fall då skattskyldig begärt uppskov med beskattningen av realisationsvinst får jag erinra om att möjlighet till uppskov i dessa fall numera införts (SFS 1975:1179).

7.6.4 Aktiefönders beskattning

Gällande regler innebär att aktiefond vid avyttring av aktie beskattas för realisationsvinst enligt samma regler som gäller för andra kapitalförvaltande

skattesubjekt. I den mån realisationsvinst utdelas till andelsägarna blir denna inte beskattad hos fonden. Vid tillkomsten av nuvarande regler förordade några remissinstanser att aktiefond helt eller delvis skulle befrias från skattskyldighet för realisationsvinst därför att andelsägarna annars skulle bli hårdare beskattade än vid enskilt aktieinnehav på grund av det bottenavdrag om 500 kr. som aktieägare kan göra vid försäljning av aktier som innehafts i minst fem år. Som framgått av vad jag har anfört kom den lagstiftning som genomfördes inte att innehålla några särskilda realisationsvinstbestämmelser för aktiefonder. Vid tillkomsten av dessa regler framhöll jag dock i likhet med skatteutskottet att en omläggning av realisationsvinstbeskattningen kunde föranleda att frågan prövades på nytt.

Realisationsvinstkommittén har inte berört frågan om beskattning av aktiefonders realisationsvinster vid avyttring av aktier. Frågan har dock aktualiserats i skrivelser från Svenska bankföreningen och Svenska sparbanksföreningen. Föreningarna anser att aktiefonder inte bör beskattas för realisationsvinst på aktier som innehafts i mer än två år. De framhåller bl. a. att de skäl som jag vid genomförandet av nu gällande regler anförde för att inte föreslå särskilda realisationsvinstbestämmelser för aktiefonder har förlorat aktualitet om kommitténs förslag genomförs.

För egen del vill jag anföra följande. Vid genomförandet av gällande regler år 1974 framhöll jag i propositionen (prop. 1974:181 sid. 42) att man, vid bedömning av frågan om det finns anledning att vid realisationsvinstbeskattningen behandla aktiefonder förmånligare än andra skattesubjekt, måste beakta att sparande i aktiefond ger delägare påtagliga fördelar jämfört med privata aktieplaceringar. Jag pekade i det sammanhanget bl. a. på att en aktiefond på grund av sin stora aktieportfölj kan utnyttja möjligheterna till kvittning av realisationsförluster på ett helt annat sätt än en vanlig småsparare. Jag framhöll också att en lindring i realisationsvinstbeskattningen skulle kunna leda till opåkallade skattelättnader. Enligt min mening är de skäl som jag då anförde mot att lindra realisationsvinstbeskattningen för aktiefonder alltför bärande även om mina förslag till ändringar i realisationsvinstbeskattningen genomförs. Jag är av dessa skäl inte heller nu beredd att föreslå några särskilda realisationsvinstbestämmelser för aktiefonder.

7.6.5 Emissions- och fondstämplat

Som jag tidigare har nämnt (avsnitt 6.5) behandlades frågan om slopande eller begränsning av s. k. emissions- och fondstämplat av riksdagen år 1974. Några ändringar ansågs då inte böra vidtas. Svenska bankföreningen har i en skrivelse till finansdepartementet ånyo tagit upp frågan.

Vad först gäller emissionsstämpeln saknar jag anledning att frånga den bedömning av detta spørsmål som gjordes år 1974. Förslag om begränsningar av denna beskattning läggs därför inte fram. Inte heller föranleder de av mig föreslagna reglerna om realisationsvinstbeskattning i och för sig någon

ändring av bestämmelserna om fondstämpel. Emellertid anser jag – i likhet med vad som uttalats i skilda sammanhang – att dessa bestämmelser är i behov av teknisk modernisering. Enligt vad jag har inhämtat avser bankinspektionen att föreslå vissa ändringar i detta avseende.

7.7 Övergångsbestämmelser

De föreslagna reglerna för beskattning av realisationsvinst på grund av fastighetsavyttring torde genomsnittligt sett medföra en måttlig skärpning av beskattningen. Detta hindrar dock inte att de nya bestämmelserna i vissa fall kan vara avsevärt förmånligare och i andra fall avsevärt oförmånligare än nuvarande regler. Det måste betecknas som olämpligt om en fastighetsägare genom tidigare- eller senareläggning av försäljningen av sin fastighet själv kan bestämma om försäljningen skall bedömas enligt nuvarande eller de föreslagna bestämmelserna. För att förhindra spekulation av detta slag bör enligt min mening de nya bestämmelserna tillämpas i fråga om alla fastighetsavyttringar som sker fr. o. m. den dag då proposition avses bli överlämnad till riksdagen, dvs. fr. o. m. den 1 april 1976. Nuvarande bestämmelser bör alltså tillämpas på alla fastighetsavyttringar som ägt rum före utgången av mars 1976.

Vad jag nu har sagt om tillämpningen av realisationsvinstreglerna för fastigheter gäller i lika hög grad de nya reglerna om beskattning av aktievinster. Även dessa regler bör alltså tillämpas på avyttring av aktier o. d. som sker efter utgången av mars 1976.

De hjälpregler för bestämmande av ingångsvärdet på äldre aktier som jag tidigare har föreslagit (avsnitt 7.4.1) kan lämpligen tas in i övergångsbestämmelserna.

De föreslagna övergångsbestämmelserna kan medföra att skattskyldig vid 1977 års taxering har att redovisa både vinster som skall beskattas enligt äldre bestämmelser och vinster som omfattas av de nya reglerna. Avyttras aktier, som innehafts fem år eller mera, före utgången av mars 1976 blir nuvarande schablonregel tillämplig (10 % av nettoförsäljningspriset). Enligt denna regel får schablonavdrag göras med 500 kr. Avyttras aktier, som förvärvats före ingången av år 1974, den 1 april 1976 eller senare tillämpas den nya regeln om beskattning av 40 % av vinsten. Även enligt denna regel får schablonavdrag göras med 500 kr. Det finns ine någon anledning att vid 1977 års taxering tillåta att skattskyldig får fullt avdrag enligt både äldre och nya regler. I övergångsbestämmelserna bör föreskrivas att schablonavdrag enligt nya och äldre bestämmelser vid 1977 års taxering får ske med sammanlagt högst 500 kr. För samtaxerade skattskyldiga bör ett gemensamt maximibelopp på 500 kr. gälla.

Som företagsskatteberedningen anfört i sitt remissyttrande bör i övergångsbestämmelserna klargöras att de nya bestämmelserna om övertagande av anskaffningskostnad m. m. vid överlåtelse av organisationsaktier mellan koncernföretag skall tillämpas även när överlåtelsen mellan koncernföre-

tagen skett före utgången av mars 1976. Detta betyder att koncernföretag som efter den 31 mars 1976 överlåter organisationsaktier till utomstående har att vid vinstberäkningen bestämma aktiernas anskaffningskostnad enligt de nya reglerna.

Med stöd av dispensregeln i 35 § 3 mom. tredje stycket KL har regeringen medgivit befrielse från beskattning enligt nuvarande schablonregel i vissa fall då denna beskattning antagits hindra en strukturrationalisering som är önskvärd från allmän synpunkt. Det bör klargöras att en sådan dispens, som lämnats enligt äldre regler, gäller även om aktie som avses i regeringens beslut avyttras efter den 31 mars 1976. De villkor för befrielse som angivits i beslutet – t. ex. att dispensen gäller vid visst års taxering och att aktierna vid avyttring skall ha innehafts minst fem år – bör fortfarande gälla.

De nya bestämmelserna om switchrätt bör tillämpas i fråga om switchrätt som förvärvats efter utgången av mars 1976.

För jordbrukare, som ännu inte gått över till bokföringsmässig redovisning av inkomst av jordbruksfastighet, gäller alltså vissa för övriga jordbrukare upphävda lagrum i KL. Den omläggning som jag i det föregående har föreslagit i fråga om beskattning på grund av avyttring av fastighet med växande skog bör iaktas även vid tillämpning av dessa lagrum. En erinran om detta bör tas in i övergångsbestämmelserna.

De av mig föreslagna ändringarna i förordningen (1968:276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst bör tillämpas i fråga om realisationsvinst på grund av avyttring som sker efter utgången av mars 1976. Såvitt gäller avyttring av ersättningsfastighet, bör de nya bestämmelserna tillämpas endast om den tidigare avyttringen skett före nämnda tidpunkt.

Förordningen (1959:129) om uppskov i vissa fall med beskattning av intäkt av skogsbruk omfattar endast intäkt av skogsbruk som erhålls i samband med att skog avyttras tillsammans med marken. Ett genomförande av mitt förslag om omläggning av skogsbeskattningen medför därför att förordningen inte kan tillämpas på fastighetsavyttringar som äger rum efter utgången av mars 1976. I övergångsbestämmelserna bör därför anges att förordningen upphävs men att dess bestämmelser alltså skall lända till efterrättelse i fråga om fastigheter som avyttrats före nämnda tidpunkt.

8 Hemställan

Med hänvisning till vad jag nu har anfört hemställer jag att regeringen föreslår riksdagen att antaga inom finansdepartementet upprättade förslag till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
2. lag om ändring i förordningen (1968:276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst,

3. lag om ändring i förordningen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet,
4. lag om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst,
5. lag om ändring i uppbördslagen (1953:272).

Ärendet bör behandlas under innevarande riksmöte.

9 Beslut

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

Innehåll

Propositionens huvudsakliga innehåll.....	1
Lagförslag.....	
1 Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)	3
2 Förslag till lag om ändring i förordningen (1968:276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst.....	30
3 Förslag till lag om ändring i förordningen (1967:752) om avdrag vid inkomsttäckningen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet.....	34
4 Förslag till lag om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst.....	36
5 Förslag till lag om ändring i uppbördslagen (1953:272).....	39
Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde 1976-03-11.....	40
1 Inledning.....	40
2 Huvudprinciperna för realisationsvinstbeskattningen.....	42
2.1 Nuvarande regler.....	42
2.2 Kommittén.....	44
2.3 Remissyttrandena.....	45
3 Avyttring av fastighet.....	47
3.1 Allmänna regler för vinstberäkningen.....	47
3.1.1 Nuvarande regler.....	47
3.1.2 Kommittén.....	52
3.1.3 Remissyttrandena.....	60
3.2 Försäljning av del av fastighet m. m.	64
3.2.1 Nuvarande regler.....	64
3.2.2 Kommittén.....	67
3.2.3 Remissyttrandena.....	71
3.3 Uppskovsbestämmelser m. m.	72
3.3.1 Nuvarande regler.....	72
3.3.2 Kommittén.....	76
3.3.3 Remissyttrandena.....	78
3.4 Avyttring av skogsfastighet.....	78
3.4.1 Nuvarande regler.....	78
3.4.2 Kommittén.....	79
3.4.3 Remissyttrandena.....	80
4 Avyttring av aktier o. d.	80
4.1 Allmänna regler för vinstberäkningen.....	80
4.1.1 Nuvarande regler.....	80
4.1.2 Kommittén.....	82
4.1.3 Remissyttrandena.....	88
4.2 Avyttring av organisationsaktier m. m.	93
4.2.1 Nuvarande regler.....	93

4.2.2	Kommittén	94
4.2.3	Remissyttrandena.....	95
4.3	Särskilda bestämmelser om fåmansbolag.....	96
4.3.1	Nuvarande regler.....	96
4.3.2	Kommittén	97
4.3.3	Remissyttrandena.....	97
4.4	Terminsaflärer	98
4.4.1	Nuvarande regler.....	98
4.4.2	Kommittén	99
4.4.3	Remissyttrandena.....	100
4.5	Switchaflärer	100
4.5.1	Nuvarande regler.....	100
4.5.2	Kommittén	101
4.5.3	Remissyttrandena.....	101
4.6	Konvertibla skuldebrev m. m.	102
4.6.1	Nuvarande regler.....	102
4.6.2	Kommittén	103
4.6.3	Remissyttrandena.....	103
4.7	Handelsbolag	104
4.7.1	Nuvarande regler.....	104
4.7.2	Kommittén	104
4.7.3	Remissyttrandena.....	105
5	Avyttring av annan lös egendom än aktier o. d.	105
5.1	Nuvarande regler.....	105
5.1.1	Inledning.....	105
5.1.2	Lösöre	105
5.1.3	Värdepapper och rättigheter som inte är jämställda med aktier	106
5.1.4	Aktier och andelar i s. k. äkta bostadsföretag	106
5.2	Kommittén.....	107
5.2.1	Inledning.....	107
5.2.2	Lösöre	107
5.2.3	Värdepapper och rättigheter som inte är jämställda med aktier	109
5.2.4	Aktier och andelar i s. k. äkta bostadsföretag	109
5.3	Remissyttrandena	112
5.3.1	Inledning.....	112
5.3.2	Lösöre	112
5.3.3	Värdepapper och rättigheter som inte är jämställda med aktier	113
5.3.4	Aktier och andelar i s. k. äkta bostadsföretag	113
6	Övriga frågor	114
6.1	Avdrag för realisationsförlust.....	114
6.1.1	Nuvarande regler.....	114

6.1.2	Kommittén	115
6.1.3	Remissyttrandena.....	117
6.2	Akkumulerad inkomst	118
6.2.1	Nuvarande regler.....	118
6.2.2	Kommittén	118
6.2.3	Remissyttrandena.....	118
6.3	Anstånd med betalning av skatt.....	119
6.3.1	Nuvarande regler.....	119
6.3.2	Kommittén	119
6.3.3	Remissyttrandena.....	119
6.4	Aktiefonders beskattning	119
6.4.1	Nuvarande regler.....	119
6.4.2	Inkomna skrivelser	120
6.5	Emissions- och fondstämplat	120
6.5.1	Nuvarande regler	120
6.5.2	Inkommen skrivelse	121
7	Föredraganden	121
7.1	Inledning	121
7.2	Allmänna överväganden	123
7.3	Avyttring av fastighet	125
7.3.1	Allmänna regler för vinstberäkningen	125
7.3.2	Försäljning av del av fastighet m. m.	139
7.3.3	Uppskovsbestämmelser m. m.....	145
7.3.4	Avyttring av skogsfastighet.....	149
7.4	Avyttring av aktier.....	151
7.4.1	Allmänna regler för vinstberäkningen	151
7.4.2	Avyttring av organisationsaktier m. m.	161
7.4.3	Särskilda bestämmelser om fåmansbolag	163
7.4.4	Terminsaffärer	164
7.4.5	Switchaffärer	166
7.4.6	Konvertibla skuldebrev m. m.	168
7.4.7	Handelsbolag.....	169
7.5	Avyttring av annan lös egendom än aktier o. d.	170
7.5.1	Inledning	170
7.5.2	Lösöre	170
7.5.3	Värdepapper och rättigheter som inte är jämställda med aktier	172
7.5.4	Aktier och andelar i s. k. äkta bostadsföretag	172
7.6	Övriga frågor	173
7.6.1	Avdrag för realisationsförlust	173
7.6.2	Akkumulerad inkomst	176
7.6.3	Anstånd med betalning av skatt.....	177
7.6.4	Aktiefonders beskattning	177
7.6.5	Emissions- och fondstämplat	178

Prop. 1975/76: 180

185

7.7 Övergångsbestämmelser	179
8 Hemställan	180
9 Beslut	181

