BESKATTNING AV REALISATIONS VINSTER

SOU 1975:53

Ref.

BESKATTNING AV REALISATIONS VINSTER

Betänkande av Realisationsvinstkommittén

SOU 1975:53

2

Statens offentliga utredningar
1975:53
Finansdepartementet

Beskattning av realisationsvinster

Betänkande avgivet av Realisationsvinstkommittén
Stockholm 1975

Omslag Sven-Gunnar Lidmar
ISBN 91-38-02414-4
LiberTryck Stockholm 1975

Till Statsrådet och chefen för finansdepartementet

Genom beslut den 20 november 1970 bemyndigade Kungl. Maj:t chefen för finansdepartementet att tillkalla fyra sakkunniga med uppdrag att se över inkomstbeskattningen av realisationsvinst vid icke yrkesmässig avyttring av fastigheter, värdepapper och annan egendom.

Med stöd av detta bemyndigande tillkallades den 27 november 1970 såsom sakkunniga regeringsrådet Sture Lundell, tillika ordförande, kammarrättsrådet Carl Olof Sandström samt ledamöterna av riksdagen Yngve Nilsson och Paul Jansson.

De sakkunniga har antagit benämningen Realisationsvinstkommittén.

Att såsom experter biträda utredningen förordnades den 27 november 1970 departementssekreteraren Ingmar Fries, den 22 januari 1971 fil.lic. Gösta Dahlström, docenten Dag Helmers och professorn Sven-Erik Johansson samt den 11 maj 1971 börschefen Stig Algott. På egen begäran har börschefen Stig Algott entledigats från uppdraget den 31 januari 1972 och fil.lic. Gösta Dahlström den 31 januari 1975.

Att vara sekreterare åt kommittén förordnades den 28 januari 1971 numera avdelningsdirektören hos länsstyrelsen i Stockholms län Bertil Thomaeus.

Realisationsvinstkommittén har nu slutfört sitt uppdrag och får härmed överlämna sitt betänkande "Beskattning av realisationsvinster".

Stockholm i augusti 1975.

Sture Lundell

Paul Jansson *N. Yngve Nilsson* *C.O. Sandström*

/Bertil Thomaeus

Innehåll

Bilagor

Författningsförslag

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

Härigenom föreskrives att 35 § 2–4 mom., 36 §, 38 § 1 mom., punkt 5 av anvisningarna till 21 §, punkt 8 av anvisningarna till 22 §, punkt 2 av anvisningarna till 35 § och punkterna 1–4 av anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen (1928:370) skall ha nedan angiven lydelse samt att till anvisningarna till 35 § nämnda lag skall fogas två nya punkter, 3 och 7, av följande innehåll.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

35 §

2 mom.[1] Avyttras *fastighet*, som innehafts mindre än två år, är hela realisationsvinsten skattepliktig utom i fall som avses i nästa stycke. Har fastigheten vid avyttringen innehafts två år eller mera är endast 75 procent av vinsten skattepliktig.

Har fastighet tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller eljest avyttrats under sådana förhållanden att tvångsförsäljning måste anses vara för handen, och kan det icke skäligen antagas, att avyttringen skulle ha ägt rum även om tvång icke förelegat, är endast 75 procent av vinsten skattepliktig även om fastigheten innehafts mindre än två år. Detsamma gäller i fråga om fastighetsförsäljning, som utgör led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering, och sådan avyttring av fastighet till staten som ägt rum, därför att fastigheten på grund av flygbuller icke kan bebos utan påtaglig olägenhet, samt vidare när mark överföres till ny ägare genom fastighetsreglering enligt 5 kap. fastighetsbildningslagen (1970:988) eller på grund av inlösen enligt 8 kap. samma lag.

[1] Senaste lydelse 1971:925.

Nuvarande lydelse

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 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.*

Föreslagen lydelse

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 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 *avdrag, som enligt anvisningarna till 36 § får göras vid beräkningen av vinsten eller förlusten.*

Vad i föregående stycke stadgas om uppskov med beskattning av realisationsvinst gäller även när skattskyldig, som är fysisk person, avyttrar fastighet som avses i 24 § 2 mom. eller jordbruksfastighet, om vinsten överstiger 10 procent av vad den skattskyldige erhållit för fastigheten ef-

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

ter avdrag för kostnad för avyttringen samt den skattskyldige varit mantalsskriven på den avyttrade fastigheten och skall mantalsskrivas på ersättningsfastigheten. Skattskyldig kan få uppskov med beskattning av realisationsvinst även när han säljer del av den jordbruksfastighet, där han är mantalsskriven, eller fastighet som tillsammans med nämnda fastighet bildat en förvärvskälla, under förutsättning att vinsten är av den storlek, som nyss sagts, och ersättningsfastigheten tillsammans med den fastighet, där den skattskyldige är mantalsskriven, bildar en förvärvskälla.

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.[2] *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*

3 mom. Avyttras annan egendom än som avses i 2 eller 4 mom. är hela realisationsvinsten skattepliktig, om egendomen innehafts mindre än två år. Har egendomen vid avyttringen innehafts två år eller mera är endast 30 procent av vinsten skattepliktig.

[2] Senaste lydelse 1973: 1057.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
4 år men mindre än 5 år . . . 25 % av vinsten	
Avyttrar skattskyldig egendom som här avses och som den skattskyldige innehaft fem år eller mera och framstår det icke som sannolikt att avyttringen skett utan vinst eller med vinst ej överstigande 5 procent av vad den skattskyldige erhåller för egendomen, skall som skattepliktig realisationsvinst räknas ett belopp motsvarande 10 procent av vad han erhåller för egendomen efter avdrag för kostnad för avyttringen. Från sammanlagda beloppet av skattepliktig realisationsvinst enligt detta stycke under ett beskattningsår äger skattskyldig åtnjuta avdrag med 500 kronor. Har den skattskyldige under beskattningsåret varit gift och levt tillsammans med sin make, får sådant avdrag åtnjutas för dem båda gemensamt med 500 kronor. I intet fall får dock skattskyldig åtnjuta avdrag med högre belopp än som 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 skatt-*	Har egendom som avses i detta moment avyttrats genom sådan tvångsförsäljning som anges i 2 mom. andra stycket, *är endast 30 procent av vinsten skattepliktig även om egendomen innehafts mindre än två år.*

Nuvarande lydelse

skyldige 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 koncernen är aktiebolag eller ekonomisk förening och den överlåtna aktien eller andelen innehaves som ett led i annan koncernens verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom.

Föreslagen lydelse

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

Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer äger medgiva befrielse från eller uppskov med beskattning av realisationsvinst vid avyttring av sådan aktie eller andel i bolag eller ekonomisk förening, som innehafts två år eller mera, om beskattningen kan antagas hindra strukturrationalisering, som är önskvärd från allmän synpunkt. Ansökan om befrielse eller uppskov skall göras av företag, som beröres av strukturrationaliseringen, senast den dag avyttringen sker. Uppskov med beskattningen skall avse den del av realisationsvinsten, som belöper på vederlag i form av aktier. Uppskov innebär att någon beskattning av realisationsvinst icke sker vid avyttringen. De nya aktierna skall anses ha anskaffats för en kostnad, som motsvarar kostnaden för motsvarande avyttrade värdepapper, och skall anses ha innehafts mer än två år.

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 åttonde stycket – beskattning av realisationsvinst icke äga rum, om moderföretaget i koncernen är aktiebolag eller ekonomisk förening och den överlåtna aktien eller andelen innehaves som ett led i annan koncernens verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepap-

Nuvarande lydelse

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

Föreslagen lydelse

per eller annan därmed likartad lös egendom. I fall som nu avses skall den överlåtna aktien eller andelen av köparen anses förvärvad vid för säljaren gällande förvärvstidpunkt och till för säljaren gällande anskaffningskostnad. Om överlåtelsen sker till utländskt företag, äger regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medgiva befrielse från realisationsvinstbeskattningen. Ansökan härom 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. 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 gäller för beräkning av vinst vid försäljning av fastighet, skall försäljningen anses ha avsett den mot aktien eller andelen svarande fastigheten.*

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

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 bedömande 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 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.

Nuvarande lydelse

4 mom.[3] *Avyttras annan egendom än som avses i 2 eller 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*

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

[3] Senaste lydelse 1967: 748.

Föreslagen lydelse

4 mom. Avyttras lös egendom avsedd för personligt bruk, lösöre, skall skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust icke anses ha uppkommit, om fråga är om egendom, som genom sin användning normalt förlorar i värde och för vilken avdrag för värdeminskning icke åtnjutits vid inkomsttaxeringen, t. ex. bohag, personbilar, båtar.

Avyttras annat lösöre än i första stycket avses, såsom konst, antikviteter, ädelstenar, smycken, frimärken, mynt, vissa föremål av guld, silver, tenn, glas och porslin m. m., är hela realisationsvinsten skattepliktig om egendomen innehafts mindre än två år.

Avyttrar skattskyldig egendom som i föregående stycke avses och som den skattskyldige innehaft två år eller mera och framstår det icke som sannolikt att avyttringen skett utan vinst eller med vinst ej överstigande 5 procent av vad den skattskyldige erhåller för egendomen, skall som skattepliktig realisationsvinst räknas ett belopp motsvarande 10 procent av vad han erhåller för egendomen efter avdrag för kostnad för avyttringen. Från sammanlagda beloppet av skattepliktig realisationsvinst enligt detta stycke under ett beskattningsår äger skattskyldig åtnjuta avdrag med 1 000 kronor. Har den skattskyldige under beskattningsåret varit gift och levt tillsammans med sin make, får sådant avdrag åtnjutas för dem båda gemensamt med 1 000 kronor. I intet fall får dock skattskyldig åtnjuta avdrag med högre belopp än som svarar mot sammanlagda beloppet av skattepliktig realisationsvinst enligt detta stycke.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
den som närmast dessförinnan förvärvat egendomen på annat sätt än genom sådan gåva eller bodelning.	*Bestämmelserna i 2 mom. femte stycket äger motsvarande tillämpning på egendom som avses i detta moment.*
Har egendom som avses i detta moment avyttrats genom sådan tvångsförsäljning som anges i 2 mom. andra stycket är vinsten skattepliktig endast om det skäligen kan antagas, att avyttringen skulle ha ägt rum även om tvång icke förelegat.	
(Se vidare anvisningarna.)	(Se vidare anvisningarna.)

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 vinst genom *icke yrkesmässig* avyttring av *egendom* framgår av anvisningarna.
(Se vidare anvisningarna.)	(Se vidare anvisningarna.)

38 §

1 mom.[5] Till *intäkt* av kapital räknas:

ränta å obligationer och å utlånade eller i bank eller annorstädes insatta medel,

utdelning å svenska aktier och andelar i svenska aktiefonder och ekonomiska föreningar samt å andelar i utländska bolag och aktiefonder, så ock

intäkt genom överlåtelse av rätt till utdelning å aktier eller andelar, som nyss sagts, där ej aktierna eller andelarna samtidigt överlåtits,

allt såvitt icke intäkten är att hänföra till intäkt av rörelse.

För den, som genom köp, byte eller därmed jämförligt avtal förvärvat rätt till utdelning å svensk aktie eller å andel i svensk aktiefond eller ekonomisk förening eller i utländskt bolag eller utländsk aktiefond, skall såsom intäkt upptagas endast det belopp, varmed utdelningen eller, om förvärvaren i sin tur överlåtit rätten till utdelning, den därvid erhållna valutan överstigit det vid förvärvet utgivna vederlaget för rätten till utdelning.

[4] Senaste lydelse 1967: 748.
[5] Senaste lydelse 1974: 994.

Nuvarande lydelse

Såsom utdelning från svensk ekonomisk· förening anses jämväl vad som vid föreningens upplösning utskiftats till medlem utöver inbetald insats, dock att vid upplösning genom fusion, som i 28 § 3 mom. andra stycket avses, såsom utdelning i intet fall skall anses större belopp än som motsvarar vad medlemmen erhållit kontant eller eljest i annat än andelar i den övertagande föreningen.

Föreslagen lydelse

Såsom utdelning från svensk ekonomisk förening anses jämväl *vad medlem vid överlåtelse av sin andel till föreningen erhåller utöver inbetald insats samt* vad som vid föreningens upplösning utskiftats till medlem utöver inbetald insats, dock att vid upplösning genom fusion, som i 28 § 3 mom. andra stycket avses, såsom utdelning i intet fall skall anses större belopp än som motsvarar vad medlemmen erhållit kontant eller eljest i annat än andelar i den övertagande föreningen.

Anvisningar
till 21 §

5.[6] 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 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 fastighe-

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 beskattas enligt 27 § såsom inkomst av handelsrörelse. 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.

[6] Senaste lydelse 1972: 741.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

ten 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.

till 22 §

8.[7] Har växande skog avyttrats *i samband med avyttring av marken* i annat fall än då vinst på avyttringen skall beskattas enligt 27 § såsom inkomst av handelsrörelse *eller enligt 35 § såsom realisationsvinst,* får avdrag enligt den skattskyldiges val åtnjutas med ett av följande belopp, nämligen:

ett belopp motsvarande så stor del av köpeskillingen eller den eljest erhållna valutan för skogen, som vid en proportionell fördelning belöper å det för ägaren gällande ingående virkesförrådet (varigenom beskattningen kommer att avse allenast skogens tillväxt, i kubikmassa räknat, utöver det för honom gällande ingående virkesförrådet), så beräknat som i punkt 7 här ovan sägs;

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

eller skogens för ägaren gällande ingångsvärde, så beräknat som i punkt 7 här ovan sägs.

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

ett belopp motsvarande så stor del av köpeskillingen eller den eljest erhållna valutan för skogen, som vid en proportionell fördelning belöper å det för ägaren gällande ingående virkesförrådet (varigenom beskattningen kommer att avse allenast skogens tillväxt, i kubikmassa räknat, utöver det för honom gällande ingående virkesförrådet), så beräknat som i punkt 7 här ovan sägs;

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

eller skogens för ägaren gällande ingångsvärde, så beräknat som i punkt 7 här ovan sägs.

Härvid iakttages dock, att avdrag får ske med högst den å skogen belöpande köpeskillingens eller eljest erhållna valutans belopp.

Avdrag i enlighet med vad nu nämnts må åtnjutas även då nyttjande-

[7] Senaste lydelse 1972:741.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

rätt eller servitut till mark upplåtits för obegränsad tid mot engångsersättning och skog avverkats på marken eller växande skog på marken avyttrats i samband med eller med anledning av upplåtelsen. I sådant fall skall såsom köpeskilling eller eljest erhållen valuta för skogen anses det belopp, vartill intäkterna genom avverkningen enligt 21 § skola upptagas, med avdrag av omkostnaderna för avverkningen och värdet av den skattskyldiges egen arbetsinsats vid denna.

Såsom värde av minsta producerande skogskapital skall vid tillämpning av nyss angivna bestämmelser anses – därest vid den allmänna fastighetstaxering, som avslutats under eller närmast före det kalenderår, varunder fastigheten avyttrats, för skogen vid produktion av barrskog antagits eller skolat antagas högst 80-årig omloppstid – ett belopp svarande mot tre fjärdedelar av det vid nämnda taxering fastställda skogsmarksvärdet och, om därvid för skogen antagits eller skolat antagas längre omloppstid, nedan angiven multipel av nämnde skogsmarksvärde:

vid 90-årig omloppstid	1	vid 140-årig omloppstid	5
vid 100-årig omloppstid	1 1/2	vid 150-årig omloppstid	7
vid 110-årig omloppstid	2	vid 160-årig omloppstid	10
vid 120-årig omloppstid	3	vid 170-årig omloppstid	14
vid 130-årig omloppstid	4	vid mer än 170-årig omloppstid	18.

Exempel:

1) A. inköper ett till skogsbörd dugligt område om 10 hektar, vilket ligger skoglöst, och planterar därå skog. Sedan mer än 10 år förflutit från förvärvet, försäljer han till B. området för en köpeskilling, varav å den växande skogen beräknas belöpa 1 800 kronor. Virkesförrådet uppgår då till 360 kubikmeter. Vid senaste allmänna fastighetstaxering har skogsmarken åsatts ett värde av 35 kronor per hektar. För skogen har därvid räknats med en omloppstid av 120 år, varför såsom minsta producerande skogskapital för skogen antages 3 x 35 = 105 kronor per hektar. Då i detta fall icke finnes något för A. gällande ingående virkesförråd eller ingångsvärde, är han berättigad till avdrag med 10 x 105 = 1 050 kronor, och det belopp, som skall beskattas, blir följaktligen 1 800 – 1 050 = 750 kronor.

Samma skogsmark säljes ånyo 15 år efter B.:s förvärv av densamma, när därå finnes 40 kubikmeter virke per hektar eller tillhopa 400 kubikmeter virke. Av den erhållna köpeskillingen belöper å den växande skogen 4 000 kronor. Avdrag har under innehavet av skogen icke medgivits för minskning av ingångsvärde eller för minskning i ingående virkesförråd, vadan det för B. gällande ingångsvärdet är 1 800 kronor och det för honom gällande ingående virkesförrådet utgör 360 kubikmeter. Vid senaste allmänna fastighetstaxeringen har för fastigheten skogsmarks-

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

värdet fastställts till 35 kronor per hektar och har alltjämt för skogen antagits en omloppstid av 120 år. B. är berättigad att åtnjuta avdrag *antingen* med det för honom gällande ingångsvärdet, 1 800 kronor, *eller* med 10 x 3 x 35 = 1 050 kronor *eller* med vad av den erhållna köpeskillingen belöper å det för honom gällande ingående virkesförrådet, dvs. $\frac{360}{400} \times 4\,000 = 3\,600$ kronor. Därest den skattskyldige begär att få åtnjuta avdrag med sistnämnda belopp, skall till beskattning tagas 4 000 – 3 600 = 400 kronor.

2) C. ärver en fastighet, vars skogsvärde enligt senaste taxering utgör 15 000 kronor. Under de närmast följande åren verkställer han avverkningar och får vid taxeringarna åtnjuta avdrag på sådant sätt, att det ingående virkesförrådet, vilket antages hava ursprungligen utgjort 3 000 kubikmeter, anses hava nedgått till 2 000 kubikmeter och skogens ingångsvärde anses hava nedgått till 10 000 kronor. C. försäljer fastigheten efter ytterligare några år, då virkesförrådet stigit till 2 400 kubikmeter, och vid taxering nästföljande år gör han troligt, att av den erhållna köpeskillingen å skogen belöpt ett belopp av 11 000 kronor. C. är då berättigad att åtnjuta avdrag *antingen* med det för honom gällande ingångsvärdet 10 000 kronor, *eller* med belopp motsvarande värdet av det för skogen beräknade minsta producerande skogskapitalet, vilket i förevarande fall antages utgöra 6 000 kronor, *eller* med $\frac{2\,000}{2\,400} \times 11\,000 =$ 9 167 kronor, vilket belopp utgör vad av den erhållna köpeskillingen belöper å det för C. gällande ingående virkesförrådet. Av de på dessa olika sätt beräknade avdragsbeloppen är avdraget för ingångsvärdet, 10 000 kronor, störst. Därest C. begär avdrag med detta belopp, tages till beskattning 11 000 – 10 000 = 1 000 kronor. Hade däremot av den erhållna köpeskillingen å skogen belöpt mindre belopp än 10 000 kronor, hade avdrag ej fått ske med högre belopp än det, vilket upptagits såsom intäkt genom skogens försäljning.

till 35 §

2.[8] *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 över-*

2. Vid avyttring av jordbruksfastighet med därå växande skog skall skattepliktig realisationsvinst anses ha uppkommit endast om och till den del sådan vinst överstiger intäkten av skogsbruk på grund av avyttringen, beräknad jämlikt 21 §, efter avdrag varom förmäles i 22 §.

[8] Senaste lydelse 1972: 741.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

skjutande 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 sådana 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.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

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

7. Skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust skall icke anses uppkomma,

när konvertibelt skuldebrev utbytes mot aktie,

när aktie enligt i bolagsordningen närmare angiven ordning omvandlas till aktie av annat slag eller aktie eljest enligt aktiebolagslagens bestämmelser utbytes mot annan aktie i samma bolag och

när en delägare i ekonomisk förening överlåter sin andel till föreningen.

till 36 §

1.[9] Vid beräkning av realisationsvinst upptages, utom i fall som avses i 35 § *3 mom. andra* stycket, såsom intäkt vad som erhållits för den avyttrade egendomen. Avdrag får – med iakttagande dock av de särskilda föreskrifter som enligt punkt *2* nedan 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*

1: Vid beräkning av realisationsvinst upptages, utom i fall som avses i 35 § *4 mom. tredje* stycket, såsom intäkt vad som erhållits för den avyttrade egendomen. Avdrag får – med iakttagande dock av de särskilda föreskrifter som enligt punkt *2.a.* nedan gälla beträffande fastighet *och enligt punkt 2.b. och c. gälla beträffande lös egendom* – 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 *inför förestående försäljning nedlagts på reparation och underhåll av fastighet, som avses i 24 § 2 eller*

[9] Senaste lydelse 1972: 741.

Nuvarande lydelse

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 åtnjutits* för värdeminskning av byggnad samt därmed vid beräkning av värdeminskningsavdrag 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 skola upptagas som intäkt av jordbruksfastighet eller rörelse. *I intet fall skall dock omkostnadsbelopp minskas med avdrag för värdeminskning som åtnjutits för år före år 1914. Beräknas anskaffningskostnad för fastighet enligt punkt 2 första eller andra stycket på grundval av visst års taxeringsvärde minskas omkostnadsbeloppet endast med värdeminskningsavdrag för skog, byggnader m. m. som åtnjutits från och med nämnda år.* Har den skattskyldige tidi-

Föreslagen lydelse

3 mom., i den mån den avyttrade egendomen på grund därav vid avyttringen befunnit sig i bättre skick än vid förvärvet. *Kostnad för förbättring och reparation skall anses nedlagd det år, då kostnaden uppförts på avskrivningsplan och eljest när faktura eller räkning erhållits, varav framgår vilket arbete som utförts. Omkostnadsbeloppet skall minskas med värdeminskningsavdrag, som belöper på tid före avyttringen av egendomen, såsom* 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 §) och avdrag för värdeminskning av byggnad samt därmed vid beräkning av värdeminskningsavdrag 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 §). *Avdrag skall dock icke göras*, om vid avyttringen återvunna avskrivningar skola upptagas som intäkt av jordbruksfastighet eller rörelse. 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 värdeminskningsavdrag

Nuvarande lydelse

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

[10] Senaste lydelse 1970:915.

Föreslagen lydelse

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.a. Fastighet, som förvärvats före år 1952, skall vid vinstberäkningen anses förvärvad den 1 januari 1952. Som ingångsvärde skall upptagas 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 skall köpeskillingen vid förvärvet upptagas som ingångsvärde, om köpeskillingen överstiger 150 procent av taxeringsvärdet för år 1952. Fanns taxeringsvärde ej åsatt för år 1952, får motsvarande värde uppskattas med ledning av taxeringsvärdet för fastighet, i vilken den avyttrade egendomen ingått, eller närmast därefter åsatta taxeringsvärde.

Har fastighet vid avyttringen innehafts mer än tjugo år får den skattskyldige vid vinstberäkningen *som ingångsvärde upptaga* ett belopp motsvarande 150 procent av det taxeringsvärde, som gällde tjugo år före avyttringen. *Om sistnämnda belopp upptages som ingångsvärde, skall hänsyn vid vinstberäkningen icke tagas till kostnader och avdrag, som belöper på tidigare år än tjugo år före avyttringen.* Fanns taxeringsvärde ej åsatt tjugo år före avyttringen, får motsvarande värde uppskattas *på sätt angives i första stycket sista meningen.*

Nuvarande lydelse

får motsvarande värde uppskattas *med ledning av taxeringsvärdet för fastighet, i vilken den avyttrade egendomen ingått, eller närmast därefter åsatta taxeringsvärde.*

Har avyttrad fastighet förvärvats genom arv eller testamente eller genom bodelning i anledning av makes död, får den skattskyldige, i stället för 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.

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 omräknas till

Föreslagen 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, *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, dock att om dödsfallet ägt rum efter år 1970 värdet i stället skall uppräknas med 133 procent*. Fanns sådant taxeringsvärde ej åsatt får motsvarande värde uppskattas på sätt som angives i första 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.*

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 *förbättringskostnader*, för vilka avdrag får ske, *och de värdeminskningsavdrag, vilka skola minska omkostnadsbe-*

Nuvarande lydelse

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 bostadsbyggnad*en* 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

loppet, 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, med år *1949* som basår. Riksskatteverket fastställer årligen omräkningstalen.

Har avyttring av fastighet (*taxeringsenhet eller del av taxeringsenhet*) omfattat byggnad (*en eller flera*), som i huvudsak är avsedd att användas för bostadsändamål *och som, om fråga är om annan fastighet än jordbruksfastighet, vid försäljningstillfället varit åsatt ett taxerat byggnadsvärde av lägst 10 000 kronor*, avdrages ytterligare ett belopp av 3 000 kronor för varje påbörjat kalenderår före taxeringsåret som bostadsbyggnad under innehavstiden funnits på fastigheten, dock icke för tidigare år än år *1952*. Sker vinstberäkningen med utgångspunkt från taxeringsvärdet tjugo år före avyttringen enligt *andra* stycket ovan eller från taxeringsvärdet året före dödsfallet enligt *tredje* 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*

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

brand eller liknande, skall vid tillämpning av bestämmelserna i detta stycke bostadsbyggnad 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.

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

Om ägare av jordbruksfastighet avyttrar jordbruksdelen av fastigheten och behåller mangårdsbyggnaden med tillhörande tomtmark, får han – om han begär det – tillgodoräkna sig avdrag enligt föregående stycke som om han sålt hela fastigheten. Vid senare försäljning av behållen del av fastigheten skall avdrag enligt föregående stycke beräknas, som om mangårdsbyggnaden funnits på fastigheten endast från och med året efter det, då den tidigare försäljningen ägde rum.

Avyttrar skattskyldig del av fastighet får så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet – ingångsvärde och förbättringskostnader med avdrag för värdeminskningsavdrag efter uppräkning enligt index – anses belöpa på försåld del som köpeskillingen utgör av fastighetens hela värde vid försäljningstillfället. Den skattskyldige äger dock fördela ingångsvärdet på försåld och behållen del av fastigheten enligt värdenivån vid förvärvstillfället och beräkna förbättringskostnader och värdeminskningsavdrag, som belöper på den försålda delen. Om den försålda delen avser en eller ett fåtal tomter avsedda att bebyggas med bostadshus och

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

köpeskillingen är mindre än 10 procent av fastighetens taxeringsvärde, får på försåld del belöpande andel av fastighetens ingångsvärde utan särskild utredning upptagas till 1 krona per m², dock ej till högre belopp än köpeskillingen.

Har från en fastighet, som avyttras, tidigare skett delförsäljning eller upplåtelse av nyttjanderätt skall – om sådan försäljning eller upplåtelse ägt rum efter den tidpunkt till vilken ingångsvärdet hänför sig – hänsyn tagas till sådan försäljning eller upplåtelse vid beräkning av det omkostnadsbelopp, som får avdragas vid vinstberäkningen. Kan utredning icke förebringas om den andel av ingångsvärdet för fastigheten, som belöpt på delförsäljningen eller upplåtelsen, skall denna andel anses motsvara hälften av erhållen ersättning. Det återstående ingångsvärdet för fastigheten skall dock icke beräknas till lägre belopp än noll.

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

Kostnad för förbättringsarbete, 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 *fjärde stycket* till tiden för skadetillfället, minskas med skillnaden mellan ersättningen och kostnaden för skadans avhjälpande. För tid efter skadetillfället ligger återstoden av det uppräknade ingångsvärdet till grund för uppräkning enligt *fjärde* stycket.

Nuvarande lydelse

ingångsvärdet till grund för uppräkning enligt *tredje* stycket.

Föreslagen lydelse

b. Avyttras aktie, som vid avyttringstillfället innehafts två år eller mera, skall såsom anskaffningskostnad vid vinstberäkningen anses den på aktien belöpande andelen av den sammanlagda anskaffningskostnaden för aktier av samma slag, som den skattskyldige vid avyttringstillfället innehaft två år eller mera.

Avyttras teckningsrätt till aktie eller annat värdepapper får den skattskyldige, om han begär det, vid vinstberäkningen i stället för den på teckningsrätten belöpande anskaffningskostnaden avdraga två tredjedelar av vad han erhållit för teckningsrätten efter avdrag för kostnad för avyttringen.

Vid avyttring för senare leverans av aktier eller andra värdehandlingar, som är avsedda att inköpas vid lämplig tidpunkt i anslutning till leveransen, s. k. terminsaffär, skall skattepliktig realisationsvinst anses ha uppkommit, oaktat det realisationsvinstgrundande fånget ägt rum efter den avyttring, vid vilken realisationsvinst uppkommit. Motsvarande gäller om avyttringen avsett lånade värdepapper, vilka skall återställas till långivaren genom överlämnande av värdepapper av samma slag förvärvade vid lämplig tidpunkt i anslutning till återställandet, s. k. blankningsaffär. Vinst eller förlust vid genomförandet av sådan affär skall beräknas som skillnaden mellan vad som erhålles vid avyttringen av de lånade värdepapperen och anskaffningskostnaden för motsvarande värdepapper, som återställes till långivaren. Har en blankningsaffär inte slutförts före utgången av det kalenderår, som

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

följer närmast efter det då avyttringen skett, skall skillnaden mellan vad den skattskyldige erhållit för det avyttrade värdepapperet och värdet av motsvarande värdepapper beräknat efter den lägsta köpkurs, som noterats från försäljningsdagen till utgången av sistnämnda kalenderår, anses som skattepliktig realisationsvinst. Avdragsgill realisationsförlust skall därvid ej anses ha uppkommit. Om vid återlämnandet av ifrågavarande värdepapper dessa anskaffats till ett pris, som är lägre än det som beräknats vid tidigare vinstberäkning, skall skillnaden upptagas som skattepliktig realisationsvinst det år blankningsaffären avslutats. Har i stället förlust uppkommit är denna att anse som avdragsgill realisationsförlust.

Om här i riket bosatt skattskyldig förvärvar utländskt värdepapper från annan sådan skattskyldig, får han betala ett högre pris än det, som motsvarar noteringen på utländsk börs, varvid skillnaden brukar benämnas switchpremie eller switchrätt. Säljer den skattskyldige det utländska värdepapperet och behåller switchrätten skall vid vinstberäkningen till det belopp den skattskyldige erhållit för värdepapperet läggas värdet av switchrätten.

När konvertibelt skuldebrev utbytes mot aktie anses aktien anskaffad när skuldebrevet förvärvades. När aktie enligt aktiebolagslagens bestämmelser omvandlas till eller utbytes mot annan aktie i samma bolag anses den nya aktien anskaffad när den tidigare aktien förvärvades.

Om optionsrätt till aktie, som

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

är förenad med eller fogad vid skuldebrev, utnyttjas, skall aktien anses anskaffad när skuldebrevet förvärvades.

c. Avyttrar skattskyldig aktie eller andel i bostadsaktiebolag eller bostadsförening jämte den bostadsrätt, som är förenad med aktien eller andelen, får han vid vinstberäkningen göra avdrag för förbättringskostnader, som han nedlagt på lägenheten under de tio år som närmast föregått avyttringen, ävensom kostnad, som inför förestående försäljning nedlagts på reparation och underhåll, i den mån lägenheten på grund därav vid avyttringen befunnit sig i bättre skick än vid förvärvet och den skattskyldige icke medgivits avdrag för kostnaderna från inkomst av lägenheten. Om fråga är om aktie eller andel i bostadsaktiebolag eller bostadsförening, som avses i 24 § 3 mom., och lägenheten vid försäljningen utgjort stadigvarande bostad för den skattskyldige får han därjämte göra avdrag med 3 000 kronor för varje påbörjat kalenderår före taxeringsåret, som lägenheten utgjort sådan bostad för honom, dock ej för tid före år 1952.

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 el-*

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.a.–c.* Vid förlustberäkningen får dock fastighets ingångsvärde icke beräknas på grundval av taxeringsvärde enligt punkt *2.a. andra eller tredje* stycket. Ej heller får omräkning göras enligt punkt

[11] Senaste lydelse 1971: 925.

Nuvarande lydelse

ler andra stycket. Ej heller får omräkning göras enligt punkt *2 tredje* stycket eller tillägg enligt punkt *2 femte* stycket. Har den med förlust avyttrade egendomen innehafts under sådan tid att, om vinst i stället uppstått vid avyttringen, endast del av vinsten skulle ha räknats till skattepliktig realisationsvinst, medgives 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 uppkommit i samma förvärvskälla som realisationsförlusten. *Avdrag för* realisationsförlust *vid avyttring av fastighet* får *dock* utnyttjas *även* genom avdrag

[12] Senaste lydelse 1969: 749.

Föreslagen lydelse

2.a. fjärde stycket eller tillägg enligt punkt *2.a. sjätte* stycket. *Vid förlustberäkningen får ej heller göras tillägg enligt punkt 2.c. sista meningen*. 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, medgives avdrag endast för motsvarande del av förlusten. Har förlusten uppkommit vid fastighetsreglering i fall som avses i punkt 4 av ansivningarna 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 § *4 mom. tredje* stycket får ingen del av förlusten avdragas.

Realisationsförlust är icke 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.

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 uppkommit i samma förvärvskälla som realisationsförlusten. *Sålunda ej utnyttjad* realisationsförlust får utnyttjas genom avdrag från realisationsvinst *eller lotterivinst* under senare beskattningsår än det varunder förlusten

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
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.	uppkommit, dock senast under det beskattningsår för vilket taxering sker sjätte kalenderåret efter det då taxering för förluståret ägt rum.

Denna lag träder i kraft dagen efter den, då lagen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling och skall tillämpas första gången vid 1977 års taxering.

Äldre bestämmelser skall gälla vid 1976 eller tidigare års taxeringar och vid eftertaxering för år 1976 eller tidigare år.

Har aktie, andel i aktiefond eller andel i ekonomisk förening vid ingången av det beskattningsår, för vilket taxering första gången sker år 1977, innehafts fem år eller mera, får den skattskyldige, i stället för köpeskillingen eller motsvarande vederlag för aktien eller andelen vid närmast föregående köp, byte eller därmed jämförliga fång, som anskaffningskostnad vid beräkning av skattepliktig realisationsvinst och avdragsgill realisationsförlust upptaga två tredjedelar av det belopp, till vilket aktien eller andelen skolat per utgången av år 1975 upptagas i allmän självdeklaration för fysisk person eller – om aktien eller andelen inte varit föremål för notering på börs eller liknande – hela beloppet.

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 i 5, 6 och 9 §§ ordet "förordning" skall bytas ut mot "lag",

dels att rubriken till förordningen samt 1, 2 och 4 §§ skall ha nedan angiven 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 sep-	Har skattskyldig haft skattepliktig realisationsvinst, som avses i 35 § 2 mom. tredje *och fjärde styckena* kommunalskattelagen

Nuvarande lydelse

tember 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.

Föreslagen lydelse

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 *angives i nämnda lagrum och här nedan*, erhålla uppskov med beskattning enligt kommunalskattelagen och lagen den 26 juli 1947 (nr 576) om statlig inkomstskatt av realisationsvinsten.

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 hänför sig. Anledning till uppskov föreligger vidare, om den skattskyldige avyttrar en bebyggd fastighet och avser 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 avytt-

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 hänför sig. *Om svårigheter föreligger för den skattskyldige att anskaffa ersättningsfastighet, får regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer förlänga denna tid med ytterligare högst tre år.* Anledning till uppskov föreligger vidare, om den skattskyldige avyttrar en bebyggd fastighet och avser 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 jämför-

[1] Senaste lydelse 1971:926.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
ring varigenom realisationsvinsten uppkommit, får uppskov meddelas, om det kan antagas att förvärvet skett eller byggnaden uppförts för att ersätta den avyttrade fastigheten eller byggnaden.	lig 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.

Om den skattskyldige icke förvärvat ersättningsfastighet innan uppskovsbeslut 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.

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.

[2] Senaste lydelse 1971:926.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
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.

Denna lag träder i kraft dagen efter den, då lagen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling, dock att äldre bestämmelser gäller vid 1976 eller tidigare års taxeringar och vid eftertaxering för år 1976 eller tidigare år.

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, 11 och 13 §§ ordet "förordning" skall bytas ut mot "lag",

dels att rubriken till förordningen samt 4 § skall ha nedan angiven lydelse.

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

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	4 §[1]

Avsatta medel får tagas i anspråk för avskrivning av byggnad som anskaffats under beskattningsåret av den skattskyldige och är avsedd för användning i hans rörelse. Till byggnaden räknas icke sådana tillgångar, vilka enligt kommunalskattelagen skall hänföras till maskiner och andra inventarier i rörelse vid beräkning av värdeminskningsavdrag.

[1] Senaste lydelse 1970: 911.

Nuvarande lydelse

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

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 dagen efter den, då lagen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

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

Härigenom föreskrives att 3 § 4 mom. lagen (1951:763) angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst skall ha nedan angiven lydelse.

Nuvarande lydelse

3 §

4 mom.[1] I fråga om inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet gälla förordningens bestämmelser, såvitt avser

Föreslagen lydelse

4 mom. I fråga om inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet gälla lagens bestämmelser, såvitt avser realisationsvinst, endast intäkt genom

[1] Senaste lydelse 1968:611.

Nuvarande lydelse

realisationsvinst, endast intäkt genom vinst, *beräknad enligt 35 § 3 mom. andra stycket kommunalskattelagen*, vid avyttring av aktie eller andel i bolag vars aktier eller andelar vid tiden för avyttringen ägdes eller innehades på sätt som anges i 54 § 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

vinst 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 nämnda lag *och innehafts två år eller mera*, 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 dagen efter den, då lagen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling, dock att äldre bestämmelser gäller vid 1976 eller tidigare års taxeringar och vid eftertaxering för år 1976 eller tidigare år.

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

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

Nuvarande lydelse

48 §

4 mom.[1] 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

Föreslagen lydelse

4 mom. 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

[1] Senaste lydelse 1967: 939.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
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 ettvart av de två år, som följer närmast efter det år, då den kvarstående skatten enligt debiteringen skolat erläggas.	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 ettvart 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 dagen efter den, då lagen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

Sammanfattning

Förutsättningar enligt direktiven

Enligt direktiven har vår huvuduppgift varit att göra systemen för kapitalvinstbeskattningen så lika som möjligt inom ramen för ett i stort sett oförändrat sammanlagt skatteuttag för detta inkomstslag. Det nu gällande systemet för beskattning av vinster vid fastighetsförsäljningar har emellertid utformats främst för att åstadkomma en från markpolitisk synpunkt rationell beskattning av markvinster. För att nå denna målsättning har man medvetet avvikit från vad som från renodlad skatterättvisesynpunkt skulle framstå som skäligt. Denna målsättning för beskattningen av vinst vid avyttring av fastighet skall bestå. Härav följer att realisationsvinstreglerna när det gäller försäljning av fastighet måste avvika från de regler, som bör gälla vid försäljning av aktier, andelar och annan lös egendom. Den samordning av systemen från teknisk synpunkt, som varit vår huvuduppgift, har därför kunnat åstadkommas endast i begränsad omfattning.

Vi har, såsom förutsättes i direktiven, utgått från att det gällande systemet för beskattning av vinster vid försäljning av fastighet skall bestå i sina huvuddrag. Våra förslag rörande kapitalvinstbeskattningen av fastigheter syftar främst till att förenkla tillämpningen av systemet och att tillgodose de önskemål om ändringar i reglerna, som framkommit vid den praktiska tillämpningen. Vid utformningen av reglerna för beskattning av vinster vid försäljning av aktier, andelar och annan lös egendom har vi, i enlighet med vårt uppdrag, sökt i möjligaste mån anpassa dessa till realisationsvinstreglerna beträffande fastigheter. I fråga om detaljutformningen avviker dock systemen i väsentliga delar.

Förslag till ändring av reglerna beträffande fastigheter

Vi föreslår att fastigheter, som anskaffats före år 1952, skall – vid beräkning av såväl vinst som förlust vid försäljningen – anses anskaffade den 1 januari 1952. Såsom anskaffningskostnad skall räknas 150 % av 1952 års taxeringsvärde, såvida inte den skattskyldige kan visa att den ursprungliga anskaffningskostnaden varit större. Hänsyn skall vid beräkningen av vinst eller förlust inte tas till förbättringskostnader och värdeminskningsavdrag hänförliga till tid före år 1952.

Vid beräkningen av resultatet av försäljningen skall hänsyn tas till samtliga förbättringskostnader och värdeminskningsavdrag, som belöper på innehavstiden dock längst från och med år 1952. Nu gällande begränsning till kostnader och avdrag, som uppgått till eller överstiger 3 000 kronor för beskattningsår, föreslås således avskaffad. Vid beräkning av vinst eller förlust vid försäljning av schablontaxerad fastighet, får avdrag för kostnader för värdehöjande reparationer göras endast om reparationerna utförts omedelbart före avyttringen.

Såväl anskaffningskostnaden som förbättringskostnader och värdeminskningsavdrag skall – vid beräkning av realisationsvinst – uppräknas enligt index. Då hänsyn enligt vårt förslag inte skall tas till kostnader och avdrag, som hänför sig till tid före år 1952, kan indexberäkningen ske på grundval av konsumentprisindex, vilket har 1949 som basår. Vid beräkning av avdragsgill realisationsförlust skall någon uppräkning enligt index ej ske.

Det fasta tillägget till anskaffningskostnaden av 3 000 kronor för år, om bostadsbyggnad funnits på fastigheten, föreslås skola bibehållas. Rätten till sådant tillägg knyts till förekomsten av en eller flera bostadsbyggnader på den försålda fastigheten eller fastighetsdelen. Såsom villkor för att fast årligt tillägg skall få tillgodoräknas föreslås, att byggnaden – när det gäller annan fastighet – vid försäljningstillfället är åsatt ett taxerat byggnadsvärde av minst 10 000 kronor.

Om en jordbrukare säljer jordbruksdelen av sin fastighet och behåller mangårdsbyggnaden, föreslås att han skall ha rätt att – om han begär det – få tillgodoräkna sig 3 000-kronorstillägg som om han sålt hela fastigheten inklusive mangårdsbyggnaden. Han har att välja mellan att utnyttja samtliga 3 000 kronorstillägg eller att avstå från att utnyttja dem. Väljer han att utnyttja de fasta tilläggen får dessa tillägg ej åtnjutas när mangårdsbyggnaden sedermera försäljes. Byggnaden anses då anskaffad året efter det år jordbruksdelen försåldes.

Vid försäljning av del av fastighet skall fördelningen av anskaffningskostnaden för fastigheten på försåld och behållen del liksom i upplåtelsefallen kunna ske med utgångspunkt från värdenivån vid försäljningstillfället. Det skall dock stå den skattskyldige fritt att – om han så önskar – göra fördelningen på grundval av värdenivån vid förvärvstillfället. Om köpeskillingen för den försålda fastighetsdelen inte överstiger en tiondedel av det för hela taxeringsenheten före försäljningen gällande taxeringsvärdet och den försålda delen är avsedd att bebyggas för bostadsändamål, föreslås att anskaffningskostnaden för den försålda delen utan särskild utredning skall få upptagas till 1 krona per m^2.

Tidigare delförsäljningar och upplåtelser av fastighet under innehavstiden skall påverka avdragens storlek vid en slutlig försäljning av fastigheten. Om utredning inte kan förebringas om den andel av ingångsvärdet för fastigheten, som belöpt på delförsäljningen eller upplåtelsen, föreslår vi att konsumerad del av fastighetens totalkostnad – utan särskild utredning – skall få upptagas till halva den vid delförsäljningen eller upplåtelsen erhållna ersättningen. Den återstående anskaffningskostnaden skall dock inte beräknas lägre än noll.

När det gäller avyttring av växande skog i samband med avyttring av jordbruksfastighet, föreslår vi att inkomsten genom avyttring av skogen beskattas i sin helhet såsom inkomst av jordbruksfastighet. Skattepliktig realisationsvinst på grund av fastighetsförsäljningen skall anses ha uppkommit endast till den del sådan vinst överstiger inkomsten av skogsbruk på grund av avyttringen.

Förslag till realisationsvinstregler beträffande annan lös egendom än lösöre

Vi föreslår att realisationsvinstbeskattningen när det gäller all annan lös egendom än lösöre skall vara obegränsad i tiden. Beskattningen skall i princip grundas på den verkliga vinsten och skall – liksom i fråga om kapitalvinstbeskattningen av fastigheter – utgöra en del av den vanliga inkomstbeskattningen. Beträffande tillgångar, som erhållits genom arv eller gåva, skall anskaffningskostnad och förvärvstidpunkt räknas från arvlåtarens eller gåvogivarens förvärv. Om försäljning sker inom två år efter förvärvet, skall hela vinsten beskattas. Har tillgångar innehafts två år eller längre tid skall trettio procent av vinsten utgöra skattepliktig realisationsvinst.

För aktier, andelar i aktiefonder och andelar i ekonomiska föreningar, som vid ikraftträdandet av de nya bestämmelserna innehafts fem år eller mer, får den skattskyldige – om han så önskar – beräkna anskaffningskostnaden på grundval av det värde, till vilket tillgångarna i fråga skolat upptagas vid förmögenhetsberäkningen vid taxeringen året närmast före det, då de nya bestämmelserna första gången skall tillämpas. Om fråga är om tillgångar, som noteras på börs eller är föremål för liknande notering, skall anskaffningskostnaden anses motsvara två tredjedelar av nämnda förmögenhetsvärde och beträffande övriga tillgångar hela förmögenhetsvärdet. Det nu sagda gäller dock inte andel i handelsbolag. Anskaffningskostnaden för sådan andel skall i regel anses motsvara det belopp, som vid försäljningstillfället fanns på säljarens kapitalkonto i bolaget.

För aktier, som innehafts två år eller längre tid, skall anskaffningskostnaden beräknas som en andel av hela anskaffningskostnaden för den skattskyldiges samtliga aktier av samma slag. I deklarationsformuläret skall varje år redovisas förändringarna i den sammanlagda anskaffningskostnaden för aktier av samma slag.

Vid försäljning av teckningsrätt skall – om den skattskyldige så önskar – den på teckningsrätten belöpande anskaffningskostnaden för aktien i fråga anses motsvara två tredjedelar av vad som erhållits vid försäljningen av teckningsrätten efter avdrag för försäljningskostnader.

Den frihet från realisationsvinstbeskattning, som för närvarande gäller vid försäljning av organisationsaktier inom en koncern föreslås avskaffad. I stället skall uppskov med beskattningen medges i dylika fall. Försäljningen medför inte någon omedelbar realisationsvinstbeskattning men det köpande bolaget skall anses ha förvärvat aktierna vid den tidpunkt, då det säljande bolaget förvärvat desamma och till detta bolags anskaff-

ningskostnad. Dylikt uppskov med beskattningen skall dock medges endast när försäljningen sker mellan svenska företag. Sker försäljningen till utländskt dotterbolag skall eventuell vinst beskattas i vanlig ordning. Regeringen föreslås dock ha möjlighet medge skattebefrielse vid sådan försäljning.

Så kallade blankningsaffärer, vilka innebär att värdepapper lånas och försäljes varefter motsvarande aktier vid ett senare tillfälle köpes och återställes till långivaren, föreslås skola bedömas på samma sätt som vanliga terminsaffärer. Som realisationsvinst skall räknas det belopp, varmed försäljningssumman vid avyttringen av de lånade aktierna, överstiger köpeskillingen vid återköp av motsvarande aktier efter avdrag för eventuella kostnader för transaktionen.

Om en i Sverige bosatt skattskyldig köper utländska värdepapper från annan sådan skattskyldig får han betala ett högre pris än det som motsvarar noteringen på utländsk börs. Mellanskillnaden, den s. k. switchpremien, får han betala för att komma in på den utländska marknaden. Säljer han de utländska värdepapperen och behåller switchrätten, gör han sannolikt en förlust, om man bortser från den switchrätt han behåller. Enligt vårt förslag skall värdet av switchrätten öka försäljningspriset vid beräkning av vinst eller förlust på transaktionen.

Vid försäljning av aktie eller andel i bostadsaktiebolag eller förening jämte den bostadsrätt, som är knuten till aktien eller andelen, får enligt vårt förslag avdrag göras för förbättringskostnader, som delägaren nedlagt på lägenheten under de tio år som närmast föregått avyttringen ävensom för kostnad, som inför förestående försäljning nedlagts på reparation och underhåll, i den mån lägenheten på grund därav vid avyttringen befunnit sig i bättre skick än vid förvärvet och avdrag för kostnaderna inte fått göras från inkomst av lägenheten. Om fråga är om aktie eller andel i s. k. äkta bostadsföretag och den till aktien eller andelen knutna lägenheten vid försäljningen utgjort bostad för säljaren och hans familj, får säljaren dessutom öka anskaffningskostnaden med fasta tillägg om 3 000 kronor för vart år lägenheten utnyttjats som bostad för säljaren, dock ej för tid före år 1952.

Om medlem i en ekonomisk förening överlåter sin andel till föreningen, skall vad han erhåller utöver inbetald insats anses som utdelning från föreningen. Däremot skall överlåtelsen inte medföra skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust för medlemmen.

Enligt nuvarande bestämmelser äger regeringen medgiva befrielse helt eller delvis från realisationsvinstbeskattning vid försäljning av aktier (eller liknande tillgångar), som innehafts fem år eller längre tid, om beskattningen kan antagas hindra strukturrationalisering som är önskvärd från allmän synpunkt. Vi föreslår att regeringen skall äga medgiva befrielse från eller uppskov helt eller delvis med realisationsvinstbeskattning vid försäljning av aktier, som innehafts två år eller längre tid under nyss angiven förutsättning. Uppskovet med beskattningen skall innebära att – när köpeskillingen för de försålda aktierna utgöres av andra aktier – de nya aktierna skall anses anskaffade vid den tidpunkt, då de försålda aktierna förvärvades, och till ett pris motsvarande anskaffningskostnaden för sistnämnda aktier.

Förslag till realisationsvinstregler beträffande lösöre

I fråga om sådant lösöre, som förslites vid användning för personligt bruk och normalt förlorar i värde, t. ex. bohag, bilar och båtar, skall enligt vårt förslag skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust inte anses uppkomma vid försäljning.

Beträffande lösöre, som normalt inte förlorar i värde – konst, antikviteter, smycken, samlingar av olika slag etc. – skall realisationsvinstbeskattningen vara obegränsad i tiden. Vinst vid avyttring av sådant lösöre, som vid avyttringstillfället innehafts kortare tid än två år, skall beskattas i sin helhet. Vid avyttring av sådant lösöre, som vid avyttringstillfället innehafts två år eller mera, skall skattepliktig vinst beräknas enligt den schablonmetod som för närvarande tillämpas vid beräkning av vinst vid försäljning av aktier, som innehafts fem år eller längre tid, dvs. i regel till tio procent av försäljningsbeloppet efter avdrag för försäljningskostnader. Ett belopp av 1 000 kronor av den sålunda beräknade vinsten skall dock undantas från beskattning.

Övriga förslag

Utbyte av konvertibla skuldebrev mot aktier skall inte utlösa realisationsvinstbeskattning. Aktierna skall anses anskaffade vid den tidpunkt skuldebreven förvärvades och till en anskaffningskostnad motsvarande priset för skuldebrevet.

Om optionsrätt till aktier, som är förenad med skuldebrev, utnyttjas, skall de nya aktierna anses anskaffade när skuldebrevet anskaffades.

Om aktie i ett aktiebolag enligt aktiebolagslagens bestämmelser omvandlas till eller utbytes mot annan aktie i bolaget, skall utbytet av aktierna inte innebära något nytt fång. De nya aktierna skall anses anskaffade, när de utbytta aktierna anskaffades och till samma anskaffningskostnad.

Realisationsförlust, som inte kunnat utnyttjas under beskattningsåret, får utnyttjas mot realisationsvinst eller lotterivinst under följande sex år.

Om vinst vid försäljning av aktier skall beräknas enligt reglerna för vinst vid försäljning av fastighet – fastigheten har överförts på bolag varefter aktierna försålts – skall så anses som om avyttringen avsett fastigheten. Vinsten skall bl. a. beskattas kommunalt i den kommun, där fastigheten är belägen.

Möjligheten till uppskov med realisationsvinstbeskattningen vid försäljning av fastighet föreslås skola omfatta försäljning av schablontaxerad fastighet och av jordbruksfastighet, om säljaren varit mantalsskriven på fastigheten och vinsten överstigit tio procent av försäljningspriset efter avdrag för försäljningskostnader. En förutsättning för uppskov med beskattning av vinst vid försäljning av schablontaxerad fastighet skall vara att säljaren även blir mantalsskriven på den nya fastigheten.

Lagen om ackumulerad inkomst föreslås bli tillämplig i fråga om alla vinster vid försäljning av fastighet om fråga varit om tvångsförsäljning.

Anstånd med inbetalning av skatt enligt 48 § 4 mom. uppbördslagen skall enligt vårt förslag även omfatta skatt vid försäljning av aktier och andelar i familjebolag.

1 Inledning

1.1 Utredningsuppdraget

I anförande till statsrådsprotokollet den 20 november 1970 anförde chefen för finansdepartementet, statsrådet Sträng, följande.

Enligt den ursprungliga avfattningen av kommunalskattelagen (1928:370) var vinst vid icke yrkesmässig försäljning av egendom (s. k. realisationsvinst) skattepliktig endast under vissa förutsättningar. I fråga om fastighet var vinsten skattepliktig om avyttringen ägt rum inom 10 år från förvärvet. Vinst vid försäljning av annan egendom var skattepliktig om innehavet understeg 5 år. För att få en mjuk övergång från skatteplikt till skattefrihet infördes senare särskilda avtrappningsregler i skattskyldigheten.

Under 1960-talet blev det emellertid alltmer uppenbart att denna avvägning av skatteplikten för realisationsvinst var otidsenlig. Vid 1966 och 1967 års riksdagar genomfördes därför reformer som innebar att en i tiden obegränsad skattskyldighet för vinst vid försäljning av aktier resp. fastigheter infördes. F. n. gäller följande.

Beträffande aktier och vissa andra därmed jämförbara värdepapper som innehafts kortare tid än 5 år gäller att vinst vid försäljning inom 2 år från förvärvet är skattepliktig fullt ut. Har aktien innehafts 2 men inte 3 år beskattas 75 % av vinsten. Vid 3 men inte 4 års innehav beskattas 50 % av vinsten och vid 4 men inte 5 års innehav 25 % av vinsten. Beträffande äldre innehav gäller att beskattningen konstruerats i viss mån som en omsättningsskatt. Som skattepliktig inkomst upptas vid inkomsttaxeringen 10 % av vad den skattskyldige fått vid försäljningen av aktien efter avdrag för kostnader i samband med avyttringen. Beskattning enligt denna schablon skall dock inte ske om det framstår som sannolikt att avyttringen skett utan vinst eller med vinst, som inte överstiger 5 % av försäljningssumman. Schablonregeln tillämpas inte heller vid avyttring av aktier i bostadsaktiebolag och andelar i bostadsföreningar eller vid överlåtelse av s. k. organisationsaktier eller liknande andelar mellan företag inom en koncern. Kungl. Maj:t kan medge befrielse helt eller delvis från beskattning enligt schablonregeln, om regelns tillämpning kan antas hindra från allmän synpunkt önskvärd strukturrationalisering. Från den schablonmässigt beräknade skattepliktiga realisationsvinsten under ett beskattningsår medges avdrag med 500 kr.

Vinst vid icke yrkesmässig avyttring av fastighet beskattas som regel i sin helhet, om fastigheten innehafts mindre än två år. Om fastigheten innehafts två år eller mera beskattas 75 % av vinsten. Samma regel gäller – oberoende av innehavstiden – vid tvångsavyttring eller liknande avyttring. Vid vinstberäkningen skall inköpspriset för fastigheten (ingångs-

värdet) liksom årliga förbättringskostnader som uppgått till minst 3 000 kr. omräknas efter det allmänna prisläget när avyttringen sker. Omräkningen skall ske med ledning av en indexserie, grundad på konsumentprisindex och levnadskostnadsindex med 1914 som basår. Förbättringskostnader får avräknas vid vinstberäkningen för år då de uppgått till minst 3 000 kr. Har den avyttrade fastigheten omfattat byggnad, som i huvudsak varit avsedd att användas för bostadsändamål, får från försäljningsvinsten dras ytterligare ett belopp av 3 000 kronor för varje påbörjat kalenderår som bostadsbyggnaden funnits på fastigheten under innehavstiden. Möjlighet till uppskov med realisationsvinstbeskattningen föreligger i vissa fall t. ex. vid expropriation eller tvångsöverlåtelse och när överlåtelsen ingår som ett led i jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering. Som förutsättning för uppskov med beskattningen gäller att realisationsvinsten uppgått till minst 3 000 kronor, att bankgaranti ställts för den beräknade skatten, och att ersättningsfastighet av jämförligt slag anskaffas inom tre år.

Som framgår av det föregående sker numera realisationsvinstbeskattningen av aktier och fastigheter enligt två skilda system. Att detta skulle medföra vissa olägenheter stod redan från början klart och det ansågs angeläget att på sikt inrikta sig på att samordna de båda systemen. Samtidigt framhölls att det kunde vara ändamålsenligt att avvakta erfarenheterna av den praktiska tillämpningen av de båda systemen innan denna översyn igångsattes.

Den nya lagstiftningen har visserligen ännu tillämpats förhållandevis kort tid men tillräckliga praktiska erfarenheter torde ändå ha vunnits av hur de nya systemen verkar. Jag anser därför att en översyn i syfte att närma systemen till varandra nu bör komma till stånd. För uppgiften bör tillkallas särskilda sakkunniga.

Det utmärkande för den nuvarande aktievinstbeskattningen är att den delvis bygger på det ursprungliga systemet i kommunalskattelagen och kompletterats med en schablonbeskattning för att tillgodose syftet med en icke tidsbegränsad beskattning. Schablonregeln har fördelen att vara relativt enkel. Erinringar kan emellertid riktas mot systemet, bl. a. att det inte för de längre innehaven är någon renodlad vinstbeskattning. Schablonregeln, som avsiktligt gjorts grov, kan i vissa speciella fall leda till resultat som framstår som stötande från rättvisesynpunkt. De sakkunniga bör undersöka möjligheterna att i större utsträckning låta beskattningen anknyta till den verkliga vinsten. Vidare bör de sakkunniga undersöka om någon annan metod än schablonmetoden är bättre ägnad att främja rörligheten på aktiemarknaden, vilket var ett av huvudsyftena med 1966 års reform.

De regler för beskattning av realisationsvinst vid fastighetsförsäljning som infördes 1967 bryter likaså med den tidigare gällande ordningen genom att möjliggöra en icke tidsbegränsad beskattning. Det kan inte förnekas att dessa bestämmelser är tämligen komplicerade. Genom sin mera detaljerade utformning tar lagstiftningen större hänsyn till de varierande omständigheterna i de enskilda fallen och den ger i den meningen mer rättvisande utslag. Å andra sidan kan den nuvarande avvägningen av beskattningen mellan bebyggda och icke bebyggda fastigheter behöva omprövas. F. n. beskattas vinst vid försäljning av mark utan byggnad förhållandevis hårdare än andra fastigheter. Delvis är detta en avsedd konsekvens men det har gjorts gällande att utformningen av de nuvarande reglerna gör skillnaderna i beskattningen omotiverat stora. Detta har i den praktiska tillämpningen medfört svårigheter bl. a. i arbetet för jord- och skogsbrukets yttre rationalisering. De sakkunniga bör pröva denna fråga i belysning av de praktiska erfarenheterna.

Som allmän riktpunkt för utredningsarbetet bör gälla att ett enhetligt

system för kapitalvinstbeskattningen är önskvärt. Visar sig detta omöjligt att åstadkomma utan att lagstiftningen i alltför hög grad tynges med invecklade bestämmelser, bör de sakkunniga sträva efter att göra systemen så lika som möjligt inom ramen för ett i stort sett oförändrat sammanlagt skatteuttag för detta inkomstslag. Vid sina överväganden bör de sakkunniga särskilt beakta att en ny lagstiftning inte får stimulera överflyttningar av fastigheter till eller från aktiebolag inför förestående försäljningar. F. n. finns en särskild regel för att motverka sådana överflyttningar. Denna regel bör ägnas uppmärksamhet, om nuvarande system behålls i en eller annan form.

De sakkunniga bör beakta att särskilt aktievinstbeskattningen måste ses tillsammans med reglerna för företagsbeskattningen. Samråd bör därför äga rum med den tidigare i år tillsatta utredningen om företagsbeskattningen.

Kapitalvinstbeskattningen kan utformas som en del av den vanliga inkomstbeskattningen – såsom skett hos oss – eller som en särskild beskattningsform. Exempel på det sistnämnda finns på åtskilliga håll utomlands. Enligt min mening bör de sakkunniga inte utan starka skäl avlägsna sig från den hittills använda beskattningsformen.

Om de sakkunniga finner skäl därtill, bör de vara oförhindrade att behandla realisationsvinstbeskattningen av obligationer och lösöre. Det bör i övrigt stå de sakkunniga fritt att utreda och lägga fram förslag i fråga om särskilda spörsmål som äger samband med realisationsvinstbeskattningen. Särskilt bör nämnas den fråga om rätt till uppskov i vissa fall med realisationsvinstbeskattningen som nyligen behandlats av riksdagen i anslutning till motionerna I: 494 och II: 568 (BeU 1970: 52).

1.2 Historik

En utförlig redogörelse för realisationsvinstbeskattningens utveckling i Sverige under tidigare år har lämnats i 1944 års allmänna skattekommittés betänkande, SOU 1949: 9. I övrigt kan beträffande olika förslag att i en eller annan form beskatta s. k. oförtjänt värdestegring av fastigheter hänvisas till de redogörelser som lämnats i markvärdeutredningens betänkande, SOU 1957: 43, och i det av 1963 års markvärdekommitté avgivna betänkandet, SOU 1966: 23. Beträffande bakgrunden till reglerna för aktievinstbeskattningen kan hänvisas till redogörelsen i aktievinstutredningens betänkande, SOU 1965: 72.

I det följande redovisas endast huvuddragen av realisationsvinstbeskattningens utveckling fram till nuvarande bestämmelser på området.

Bestämmelser angående beskattning av realisationsvinst infördes första gången genom 1910 års bevillnings- och inkomstförordningar. Enligt praxis hade emellertid realisationsvinster beskattats även tidigare.

1910 års regler avlöstes av motsvarande bestämmelser i 1928 års ännu gällande kommunalskattelag (KL). Dessa bestämmelser, som under årens lopp ändrats i åtskilliga avseenden, återfinns i 35–37 §§ med därtill hörande anvisningar. De är enligt 2 § lagen om statlig inkomstskatt automatiskt tillämpliga även vid den statliga inkomsttaxeringen. Frågan om avdrag för realisationsförluster behandlas i 46 § 1 mom. KL samt i 4 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt.

Enligt såväl 1910 som 1928 års lagstiftning har skattepliktig realisa-

tionsvinst i princip behandlats på samma sätt som den skattskyldiges övriga inkomster och följaktligen underkastats samma beskattning som totalinkomsten.

Gemensamt för tidigare regler har vidare varit att vinstbeskattningen varit beroende av den tid under vilken den skattskyldige innehaft de överlåtna tillgångarna, vare sig fråga är om fast eller lös egendom. Beskattning kunde således endast ifrågakomma om innehavstiden understigit ett föreskrivet antal år, nämligen i regel 10 år beträffande fast egendom och 5 år beträffande lös egendom.

Skattepliktens beroende av innehavstidens längd kan härledas till den diskussion som vid lagstiftningens tillkomst fördes beträffande gränsdragningen mellan skattepliktiga inkomster och skattefria kapitalförvärv. Därvid kom särskilt spekulationsvinsterna i betraktande och i diskussionen bröt sig meningarna i hög grad om man för beskattning skulle kräva förhandenvaron av spekulationssyfte eller ej. Av de inledningsvis nämnda redogörelserna framgår att just frågan om spekulationssyftet som grund för realisationsvinstbeskattningen varit det centrala problemet för en lång rad av utredningar, framför allt under tiden före 1928 års lagstiftning men även under åren därefter. Då frågan om detta syfte knappast är aktuell i dagens diskussion saknas anledning att närmare redovisa de olika synpunkter som då anlades. Här skall blott konstateras att, då förhandenvaron av ett sådant syfte var något som svårligen kunde bevisas i det enskilda fallet, aktualiserades efter hand tanken att göra beskattningen beroende av vissa tidsgränser. Sådana tidsgränser motiverades med att ju kortare tidrymd som förflutit mellan förvärv och avyttring desto starkare var presumtionen för att spekulationssyfte varit för handen hos säljaren. För att förenkla frågan om bevisningen rörande syftet befanns det lämpligt att i lag fixera dessa tidsgränser. Därvid föll det sig naturligt att den innehavstid som skulle vara avgörande för uppkomsten av skattepliktig realisationsvinst gjordes längre för fast egendom än för lös egendom. Då emellertid egendom, som förvärvats genom arv, testamente, gåva eller snarlika fång i regel inte kunde anses ha förvärvats i spekulationssyfte, ansågs skatteplikten böra begränsas till sådana fall, då egendomen förvärvats genom onerösa fång, dvs. köp, byte eller därmed jämförligt fång. På så sätt kom man redan i 1910 års lagstiftning fram till att såsom inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet skulle beskattas vinst genom icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom, som förvärvats genom köp eller byte och varit i den skattskyldiges ägo, om det var fastighet, under mindre än tio år och annars under mindre än fem år.

Samtidigt grundlades även principen att realisationsförlust endast fick avräknas från realisationsvinst som uppkommit under samma år, och alltså inte från annan inkomst som den skattskyldige haft.

De nu angivna huvudreglerna för realisationsvinstbeskattning kom att gälla även enligt 1928 års lagstiftning. Vid kommunalbeskattningen begränsades dock avdragsrätten för realisationsförlust såtillvida att sådan förlust fick avräknas endast mot realisationsvinst hänförlig till förvärvskälla i samma kommun som förlusten.

Genom 1951 års lagstiftning infördes efter förslag av 1944 års allmänna

skattekommitté en fallande skala för bestämmande av skattepliktens omfattning inom de för realisationsvinstbeskattningen föreskrivna tidsgränserna. Den fallande skalan innebar ett vidareutvecklande av tankegången att presumtionen för spekulationssyftet försvagas ju längre tid som förflutit efter förvärvet. I enlighet därmed utformades beskattningen så att den skattepliktiga delen av realisationsvinsten skulle reduceras stegvis enligt viss skala efter det antal år som egendomen innehafts av säljaren vid avyttringen. Således skulle hela vinsten beskattas, i fråga om fast egendom, när avyttringen ägt rum inom kortare tid än 7 år och, i fråga om lös egendom, när avyttringen ägt rum inom kortare tid än 2 år. Om egendomen avyttrades under något av de tre återstående åren inom den för beskattning aktuella perioden, skulle den skattepliktiga delen av vinsten bestämmas efter skalan 75, 50 och 25 % av vinsten. På motsvarande sätt skulle beloppet av avdragsgill realisationsförlust beräknas.

I samband med 1951 års reform fick de provisoriska bestämmelser angående skattefrihet för realisationsvinst vid expropriation och liknande tvångsmässiga förfaranden, som införts redan år 1947, permanent karaktär.

Åren 1966 och 1967 genomfördes slutligen två stora reformer på realisationsvinstbeskattningens område. Den lagstiftning, som då antogs och för vilken redogörelse lämnas under följande avsnitt angående gällande rätt, grundade sig på två betänkanden, dels Aktievinstutredningens betänkande Aktievinsters beskattning, SOU 1965:72, dels 1963 års markvärdekommittés betänkande Markfrågan, SOU 1966:23. Redogörelse för de förslag, som framlades i dessa betänkanden, lämnas i det följande under avsnittet Utredningsarbetets förutsättningar och uppläggning.

1.3 Gällande rätt

Angående beskattningen av realisationsvinst enligt nuvarande bestämmelser gäller i huvudsak följande.

1.3.1 *Allmänna regler*

I 35 och 36 §§ kommunalskattelagen regleras skattskyldigheten för vinst genom avyttring av fast eller lös egendom under förutsättning att fråga är om icke yrkesmässig försäljning.

Den vinst som enligt angivna lagrum skall beskattas helt eller delvis beräknas i princip till skillnaden mellan å ena sidan vad som erhållits för den avyttrade egendomen och å andra sidan summan av alla omkostnader för förvärvet och avyttringen. Till de avdragsgilla omkostnaderna hör således t. ex. erlagd köpeskilling vid förvärvet, vad som nedlagts på förbättring av egendomen, inköps- och försäljningsprovision, stämpelskatt m. m. I fråga om aktier och vissa andra värdepapper som av säljaren innehafts minst fem år är det emellertid inte den faktiska vinsten i enlighet med det nu sagda som utgör underlag för beskattningen. Som underlag används i stället ett schablonmässigt beräknat belopp. Till detta återkommes i det följande.

Av punkt 2 sista stycket av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen framgår att det vid inkomstberäkningen är utan betydelse om köpeskillingen vid försäljningen skall erläggas på en gång eller i särskilda termin er. Realisationsvinst resp. realisationsförlust skall således enligt huvudregeln beräknas med hänsyn till köpeskillingens totala belopp, oavsett om detta skall betalas på en gång eller terminsvis. Enligt praxis inträder skatteplikten för det beskattningsår under vilket likviden börjat erläggas, även om avtal om avyttring träffats tidigare. Vidare gäller enligt praxis att – om köpeskillingen skall utgå dels med ett till sin storlek känt belopp, dels med ett till sin storlek okänt belopp, som fastställes och utbetalas senare – skattepliktig realisationsvinst skall beräknas på grundval av det till sin storlek kända beloppet. Om ytterligare köpeskilling sedermera skulle utgå, skall den återstående realisationsvinsten uppges till beskattning, när den ytterligare köpeskillingen är till sitt belopp känd. Erlägges köpeskillingen helt eller delvis i form av livränta, skall värdet av livräntan inte inräknas i köpeskillingen vid realisationsvinstberäkningen. Köparen får avdrag och säljaren beskattas vid inkomsttaxeringen för de periodiska utbetalningarna. Om hela köpeskillingen betalas i form av livränta, får detta i princip till följd att köparen inte får något avdrag för anskaffningskostnad vid realisationsvinstberäkningen, när han senare säljer egendomen i fråga.

Realisationsförlust beräknas i princip efter samma grunder som gäller för beräkning av realisationsvinst, även om vissa modifikationer gäller i fråga om avdragsrätten i vissa fall. Realisationsförlust får vid taxeringen avdragas endast från realisationsvinst eller, i förekommande fall, lotterivinst, däremot inte från inkomst av annat slag. Vid kommunaltaxeringen gäller vidare den begränsningen att realisationsförlust endast får avräknas mot realisationsvinst (resp. lotterivinst) som beskattas i samma kommun. Gift person kan från realisationsvinst avräkna realisationsförlust som andra maken ej kunnat utnyttja vid sin taxering. Den nyssnämnda begränsningen vid kommunaltaxeringen gäller även när fråga är om makar.

Vinstbeskattningen omfattar i princip all slags egendom, såväl fast som lös. Med hänsyn till att bestämmelserna är olika för de tre huvudkategorierna fastigheter, aktier och liknande samt annan egendom kan det vara lämpligt att i det följande behandla de olika kategorierna var för sig.

1.3.2 *Fastigheter*

Realisationsvinstreglerna för fastigheter gäller oavsett om fastigheten är belägen inom eller utom riket och tillämpas även på tomträtt, strömfall och rättighet till vattenkraft.

Skattepliktig vinst

Vinst vid avyttring av fastighet – beräknad på sätt anges i det följande – beskattas som regel i sin helhet, om fastigheten innehafts mindre än två år. Har fastigheten innehafts två år eller mera beskattas 75 % av vinsten.

Om fastighet tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfa-

rande, är dock endast 75 % av vinsten skattepliktig även om fastigheten innehafts mindre än två år. En förutsättning härför är att det inte skäligen kan antagas att avyttringen skulle ha ägt rum även om tvång ej förelegat. Detsamma gäller i fråga om fastighetsförsäljning som utgör led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering (s. k. arronderingsförsäljning). Andra fall som behandlas på samma sätt är 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 fastighet överföres till ny ägare genom fastighetsreglering enligt 5 kap. fastighetsbildningslagen (1970:988) eller på grund av inlösen enligt 8 kap. samma lag.

Har säljaren av en fastighet förvärvat denna genom köp, byte eller annat fång mot vederlag, dvs. vad som brukar kallas oneröst fång, beräknas säljarens innehavstid med utgångspunkt från hans förvärv av fastigheten.

Har däremot den avyttrade fastigheten förvärvats genom ett icke oneröst fång, dvs. genom arv, testamente, gåva, bodelning eller annat därmed jämförligt fång, kan innehavstidens bestämmande bli mer komplicerat. I sådana fall skall nämligen så anses som om överlåtaren förvärvat fastigheten genom det köp, byte eller därmed jämförliga fång som skett närmast dessförinnan. Detta betyder att säljaren såsom innehavstid för fastigheten får räkna inte endast den tid under vilken han själv ägt fastigheten utan även den tid den ägts av arvlåtaren, testator, givare etc. Har även denne förvärvat fastigheten genom t. ex. arv eller gåva, får man gå tillbaka till närmast föregående köp, byte eller därmed jämförliga fång, vare sig detta kan härledas till arvlåtarens resp. givarens fångesman eller en ännu tidigare fångesman.

I de fall säljaren på detta sätt får gå tillbaka till tidigare fångesmans förvärv för beräkning av innehavstiden, innebär detta att säljaren vid realisationsvinstberäkningen får skatta för den värdestegring som fastigheten undergått, inte endast under den tid han själv ägt fastigheten, utan även under den tid fastigheten innehafts av tidigare ägare.

En motsvarande beskattning av värdestegring som uppkommit under tidigare ägares innehavstid kan enligt övergångsbestämmelserna till 1967 års lagstiftning i vissa fall träffa säljare, som genom köp, byte eller liknande fång förvärvat fastighet före 1968 års ingång, när de nya reglerna skulle träda i kraft. Förutsättning härför är att lagfart sökts först efter den 8 november 1967. De fall som avses är i första hand då säljaren förvärvat fastigheten från föräldrar, far- eller morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make eller från aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening, vari säljaren ensam eller tillsammans med sådana personer, direkt eller indirekt, på grund av det samlade innehavet av aktier eller andra andelar har ett bestämmande inflytande.

Vinstberäkningen

I enlighet med de inledningsvis angivna allmänna reglerna skall vid beräkning av realisationsvinst som uppkommer genom avyttring av fastighet

vinsten räknas fram såsom skillnaden mellan å ena sidan försäljningssumman och å andra sidan omkostnaderna för förvärvet och avyttringen. Genom 1967 års lagstiftning infördes emellertid vissa speciella bestämmelser som också måste beaktas vid vinstberäkningen. Dessa särskilda bestämmelser framgår av den följande redogörelsen.

Fastighetens ingångsvärde

I första hand är det, som nyss antytts, den vid fastighetens förvärvande erlagda köpeskillingen som skall vara utgångspunkt för vinstberäkningen. Av vad som förut sagts om innehavstidens beräknande framgår att det i vissa fall, t. ex. när säljaren själv fått fastigheten i arv eller gåva, kan vara den köpeskilling som arvlåtaren eller gåvogivaren erlagt vid sitt förvärv som skall användas såsom ingångsvärde vid vinstberäkningen.

I dessa senare fall, där man måste räkna med mer än en ägares innehavstid, kan det emellertid ibland vara besvärligt att utröna den senast erlagda köpeskillingens belopp. Men också när man för en ägare måste räkna med en lång innehavstid kan sådana svårigheter uppkomma. För att underlätta vinstberäkningen i fall som dessa kan som alternativ till den senaste köpeskillingen användas vissa andra värden.

Således gäller att, om den avyttrade fastigheten innehafts 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 säljs under år 1975 kan man alltså, förutsatt att fastigheten innehafts 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 arvsskattehänseende 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

Till de vid vinstberäkningen i princip avdragsgilla omkostnaderna räknas även de förbättringskostnader som nedlagts på fastigheten. Det är alltså här inte fråga om sådana reparations- och underhållskostnader som är avdragsgilla vid den årliga inkomsttaxeringen. Däremot jämställs med förbättringskostnader kostnader för reparation och underhåll av sådan fastighet, som vid inkomsttaxeringen beskattas efter schablon enligt 24 § 2 och 3 mom. KL, i den mån fastigheten därigenom befunnit sig i bättre skick vid avyttringen än vid förvärvet. De schablonbeskattade fastigheterna är främst en- och tvåfamiljsfastigheter.

Emellertid är avdragsrätten för förbättringskostnader eller sådana reparations- och underhållskostnader som är jämställda med förbättringskostnader begränsad såtillvida att kostnaderna får inräknas i de vid vinstberäkningen avdragsgilla omkostnaderna endast för de år då kostnaderna uppgått till minst 3 000 kronor. 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 vinstberäkningen sker med utgångspunkt från taxeringsvärdet 20 år före avyttringen eller från taxeringsvärdet året före dödsfallet (bouppteckningsvärdet) eller motsvarande värden, gäller att avdrag inte får göras för förbättringskostnader som uppkommit tidigare än 20 år före avyttringen eller tidigare än året före dödsfallet.

När förbättringskostnader och därmed jämförliga kostnader täckts av försäkringsersättning gäller särskilda regler. Till dem skall återkommas i det följande.

Uppräkning efter index

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. Riksskatteverket fastställer årligen de omräkningstal som skall tillämpas.

3 000-kronorsavdrag

Om fastighetsavyttringen omfattat byggnad som i huvudsak är avsedd att användas för bostadsändamål, får vid vinstberäkningen avdragas 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. Med innehavstid förstås här som annars i detta skattesammanhang den innehavstid, som ligger till grund för vinstberäkningen, dvs. även om innehavstiden skulle omfatta mer än en ägares innehav.

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

Om vinstberäkningen sker med utgångspunkt från taxeringsvärdet 20 år före avyttringen eller från taxeringsvärdet året före dödsfallet (bouppteckningsvärdet) eller motsvarande värden, får här avsett avdrag inte göras för tidigare år än 20 år före avyttringen eller året före dödsfallet.

Det tekniska tillvägagångssättet för att framräkna den skattepliktiga realisationsvinsten enligt de regler som hittills berörts kan belysas med följande från propositionen hämtade exempel.

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

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

Värdeminskningsavdrag

Enligt tidigare regler skulle, om den skattskyldige tidigare under innehavet fått åtnjuta avdrag för värdeminskning av den avyttrade egendomen o. d., det omkostnadsavdrag som han fick avräkna vid realisationsvinstberäkningen minskas med beloppet av sådana avdrag, i den mån de avskrivna beloppen inte skulle beskattas såsom inkomst av rörelse. Det är med andra ord fråga om de värdeminskningsavdrag som den skattskyldige så att säga "återvunnit" genom avyttringen.

Även enligt de regler som tillkom genom 1967 års lagstiftning skall omkostnadsbeloppet minskas med avdrag som för tidigare beskattningsår åtnjutits för värdeminskning av byggnad och sådana inventarier vilkas

värde inräknas i fastighetens taxerade byggnadsvärde. Den inskränkningen har dock införts, att ett sådant återförande till beskattning av återvunna värdeminskningsavdrag inte skall ske för år då åtnjutet avdrag understigit 3 000 kronor. Därigenom har man nått en viss överensstämmelse med regeln att förbättringskostnader under 3 000 kronor inte tillgodoräknas.

Är fråga om tidigare åtnjutna avdrag för värdeminskning av skog eller annan naturtillgång, skall däremot de genom avyttringen återvunna avdragen återföras utan inskränkning. Detsamma gäller beträffande avdrag för värdeminskning av skogsvägar eller täckdikningsanläggningar. I fråga om dessa slags värdeminskningsavdrag har en begränsning av återföringsskyldigheten inte ansetts motiverad då det här ofta rör sig om stora belopp.

När någon av alternativreglerna med taxeringsvärdet som grund för vinstberäkningen åberopas, begränsas återföreningen i samtliga fall till den tid som förflutit sedan taxeringsvärdet fastställdes. Inte heller skall återföras sådant avdrag som till äventyrs åtnjutits före år 1914.

Delförsäljning av fastighet

När delar av fastighet säljs uppkommer fråga om proportionering av anskaffningskostnaden jämte tillägg för beräkning av säljarens realisationsvinst. Enligt gällande rätt skall proportioneringen av anskaffningskostnaden på försåld och behållen del av fastigheten ske med utgångspunkt från värdenivån vid förvärvstillfället.

Försäkringsersättningar

Ett särskilt problem erbjuder beskattningen av försäkringsersättning för skada på fastighet. Tidigare gällde att mottagen försäkringsersättning inte beskattades som realisationsvinst. Denna regel ansågs inte kunna behållas i ett system med realisationsvinstbeskattning oberoende av innehavstiden.

Mot bakgrund av att flertalet skadeförsäkringsfall torde vara sådana, där försäkringsföretaget betalar kostnaderna för skadans avhjälpande, har reglerna utformats så att förbättringskostnad (eller därmed jämförlig kostnad för reparations- eller underhållsarbete) är avdragsgill vid realisationsvinstbeskattningen endast i den mån kostnaden överstigit utgående försäkringsersättning. För det motsatta fallet, nämligen att försäkringsersättningen överstigit kostnaderna för att avhjälpa skadan, gäller att fastighetens ingångsvärde, uppräknat till tiden för skadetillfället med index och – i förekommande fall – fast tillägg, minskas med skillnaden mellan försäkringsersättningen och kostnaderna. Därigenom beskattas alltså den överskjutande delen av försäkringsersättningen i princip. Vad som återstår av det sålunda minskade ingångsvärdet skall därefter ligga till grund för den fortsatta indexberäkningen för tiden efter skadetillfället.

En konsekvens av systemet är att man upphör att räkna fast tillägg om 3 000 kronor per år för fastighet där byggnaden förstörts genom brand och inte ersatts. Detsamma gäller om byggnad rivs. Uppförs en ny bygg-

nad till ersättning för den nedrivna skall kostnaden såsom förbättringskostnad öka anskaffningsvärdet och fast tillägg på nytt beräknas.

Markupplåtelse mot engångsersättning

Engångsersättning vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet på obegränsad tid likställes med köpeskilling 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 eller för motsvarande inskränkningar enligt andra författningar. En uttrycklig föreskrift härom har ansetts erforderlig med hänsyn till att dessa slags inskränkningar i förfoganderätten till fastighet inte utan vidare ansetts innebära upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt, även om de i praxis likställts därmed.

För att undvika beskattning av bagatellersättningar gäller, att den skattskyldige från sammanlagda beloppet av den eller de engångsersättningar han fått under ett beskattningsår får göra avdrag vid vinstberäkningen med 2 000 kronor. Avdraget får dock inte överstiga ersättningsbeloppet. Den skattskyldige är oförhindrad att visa att hans avdragsgilla omkostnader överstigit 2 000 kronor. 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.

Marköverföring

Enligt tidigare bestämmelser var inte överföring av mark i samband med laga skifte eller ägoutbyte underkastad realisationsvinstbeskattning. Sådan beskattning skulle i första hand träffa realiserad vinst vid avyttring 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 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, och detta gällde både 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 genom 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, som trädde i kraft den 1.1.1972, blev nya ändringar i beskattningsreglerna aktuella. I prop. 1971: 135 anförde departementschefen bl. a. att man enligt hans mening inte kunde 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. Departementschefen ifrågasatte 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 kontantersättningen. Det är härvidlag utan betydelse om marköverföringen grundar sig på en frivillig eller tvångsmässigt genomförd förrättning. Av praktiska skäl har man ansett sig böra undanta smärre kontantersättningar från beskattning, när det gäller fastighetsreglering enligt 5 kap. fastighetsbildningslagen, och beskattning kan här endast ifrågakomma om den eller de ersättningar i pengar som den skattskyldige fått under ett beskattningsår överstigit 5 000 kronor. När mark avstås genom inlösen enligt 8 kap. fastighetsbildningslagen, varvid hela ersättningen utgår i pengar, skall vinstbeskattning alltid ske, då någon beloppsgräns inte uppställts för dessa fall.

Realisationsförluster

Som förut nämnts är huvudprincipen att realisationsförlust i första hand endast får kvittas mot realisationsvinst eller lotterivinst, som uppkommit under samma beskattningsår som förlusten. En utsträckt avdragsrätt föreligger emellertid i fråga om fastigheter såtillvida att avdrag för realisationsförlust vid avyttring av fastighet får utnyttjas även genom avdrag från realisationsvinst under senare beskattningsår än det under vilket förlusten uppkommit. En sådan uppskjuten avdragsrätt får dock inte utnyttjas senare än för det beskattningsår för vilket taxering sker sjätte kalenderåret efter det då taxering för förluståret ägt rum. Det är alltså samma tidrymd som den som föreskrivs för förlustavdrag enligt förordningen om förlustutjämning. Skillnaden är att kvittning av realisationsförlust vid fastighetsförsäljning får ske endast mot realisationsvinst.

Realisationsförlusten beräknas med utgångspunkt från de faktiska beloppen. Anskaffningskostnaden får alltså inte räknas upp med indextillägg eller fast belopp. Inte heller får realisationsförlust beräknas med utgångspunkt från sådana fiktiva anskaffningsvärden på grundval av de taxeringsvärden som i vissa fall får användas vid vinstberäkningen. Beträf-

fande egendom som förvärvats genom arv eller gåva eller annat benefikt fång blir vederlaget vid närmast föregående köp, byte eller därmed jämförliga förvärv avgörande för förlustberäkningen.

Fastighetsinnehav via aktier m. m.

Om det inte fanns en särskild bestämmelse mot sådana transaktioner, skulle det vara möjligt att undkomma realisationsvinstskatten på fastigheter genom att överföra fastighet som skall säljas till ett eget aktiebolag eller handelsbolag eller en egen ekonomisk förening och därefter avyttra aktierna eller andelarna. Därigenom skulle man kunna utnyttja de – åtminstone efter längre tids innehav av aktierna eller andelarna – förmånligare reglerna för aktievinstbeskattningen. För att motverka sådana åtgärder gäller att, om fastighet överlåtits på bolag eller föreningar av de slag som nyss nämnts genom fång på vilket lagfart sökts efter 8/11 1967 av någon som har bestämmande inflytande över bolaget eller föreningen, realisationsvinst vid hans avyttring av aktie eller andel i bolaget eller föreningen skall beräknas som om avyttringen avsett mot aktien eller andelen svarande andel av fastigheten. En sådan tillämpning av reglerna för fastighetsvinstbeskattningen får dock ej föranleda att vinsten beräknas lägre eller att förlusten beräknas högre än enligt reglerna för aktier.

Den nu berörda bestämmelsen förutsätter att en eller flera fastigheter utgör företagets väsentliga tillgång. Om företaget driver rörelse av inte alltför obetydlig omfattning kan bestämmelsen alltså inte tillämpas. På vilket sätt fastighetsöverföringen skett är utan betydelse.

Även om realisationsvinsten beräknas på grundval av bestämmelserna om beskattning av vinst vid fastighetsförsäljning, är överlåtelsen formellt att anse som en överlåtelse av aktier eller andelar. De för beskattning av vinst vid aktieförsäljning gällande reglerna om t. ex. beskattningsort vid den kommunala taxeringen blir därför tillämpliga i dessa fall.

Inkomst av skogsbruk vid försäljning av fastighet

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. Av köpeskillingen för fastigheten belöper viss del på den växande skogen. I skattelagstiftningen betraktar man försäljningen, som om den var uppdelad på två olika avyttringar. Den ena avyttringen avser all på fastigheten växande skog och den andra avser fastigheten i övrigt.

Om intäkten av skogsbruk på grund av avyttringen överstiger den skattepliktiga delen av realisationsvinsten beskattas det överskjutande beloppet som intäkt av skogsbruk. Därvid skall dock iakttas att vad som sammanlagt beskattas som inkomst av skogsbruk och inkomst av realisationsvinst inte upptas till högre belopp än den vid fastighetsavyttringen uppkomna realisationsvinsten i dess helhet. Uppkommer inte någon realisationsvinst blir det således inte heller någon skogsbeskattning.

Ackumulerad inkomst

1963 års markvärdekommitté ansåg inte att skäl förelåg att låta reglerna om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst bli tillämpliga på realisationsvinst. Enligt det propositionsförslag, som godtogs av riksdagen, är dock reglerna om ackumulerad inkomst tillämpliga på realisationsvinst vid försäljning av fastighet, om realisationsvinsten till mer än hälften utgöres av återvunna värdeminskningsavdrag.

Uppskovsbestämmelser

Enligt en särskild förordning (1928: 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 när 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.

Som förutsättning för att uppskov skall kunna erhållas gäller generellt att den skattepliktiga realisationsvinsten skall ha uppgått till minst 3 000 kronor. 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. Uppskovs-

ansökningen skall vara inkommen till skatterättens kansli före utgången av året efter det år under vilket 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 uppställer för eftertaxering inte gäller här. Däremot skall som vid eftertaxering tillämpas de skattesatser som följer av bestämmelserna i 63 § KL och 13 § lagen 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 den i ersättning anskaffade fastigheten. 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 i ersättning anskaffade 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. Beskattningen begränsas härigenom till vad som så att säga blir över för den skattskyldige vid bytet.

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 länsskatterätten.

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 indexuppräkning eller de 3 000-kronorstillägg som ingått i den realisationsvinst som på grund av uppskovsreglerna avräknats från ersättningsfastighetens ingångsvärde. Men om den tidigare uppkomna realisationsvinsten som föranlett uppskovet avsett endast en del av fastighetsinnehavet, skall realisationsvinstberäkningen i vad den avser den återstående delen ske med utgångspunkt från det ingångsvärde som är kvar för fastigheten efter den första försäljningen. En liknande delförsäljning 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 efterbeskattning 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.

Avlider skattskyldig, som fått uppskov med beskattningen av realisationsvinst, skall för dödsboet tillämpas vad som enligt uppskovsreglerna skulle ha gällt för den avlidne. Upplöses aktiebolag eller annan juridisk person, som fått sådant uppskov, skall realisationsvinsten snarast upptas till beskattning på samma sätt som vid eftertaxering för det beskattningsår då realisationsvinsten uppkom.

I fråga om handläggningen av uppskovsansökan och om talan mot beslut om uppskovsreglernas tillämpning gäller för övrigt i tillämpliga delar de bestämmelser som finns i förvaltningslagen, förvaltningsprocesslagen samt i taxeringslagen om handläggningen av besvär över taxeringsnämndens beslut och om talan mot skatterättens beslut.

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 avyttrar fastighet få avdrag vid beräkningen av nettointäkt av rörelse för belopp som avsättes 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.

1.3.3 *Aktier m. m.*

På grundval av aktievinstutredningens förslag antogs, som tidigare nämnts, år 1966 nya regler för beskattning av realisationsvinst på aktier och andra liknande värdehandlingar. Reglerna skulle tillämpas i fråga om avyttringar som skedde fr. o. m. den 1 juli 1966. Reglerna innebär i stort sett följande.

Beskattningsobjekten

I huvudsaklig överensstämmelse med vad redan utredningen föreslog omfattar vinstbeskattningen alla aktier, vare sig de är börsnoterade eller ej. Vidare omfattar beskattningen andelar i aktiefonder samt andelar i ekonomiska föreningar och i handelsbolag. Detsamma gäller fondandelar (delbevis) och teckningsrätter till aktier samt andra rättigheter som är jämförliga med nämnda andelsrätter eller aktier.

Dock undantas från beskattningen enligt reglerna för aktievinstbeskattningen aktier eller andelar i bostadsaktiebolag eller bostadsföreningar som avses i 24 § 3 mom. KL. Utanför området faller likaså obligationer, skuldebrev, förlagsbevis och andra liknande på fordringsrätter grundade handlingar. Alla nu nämnda aktier, andelar m. m. skall vara underkastade de regler för realisationsvinstbeskattningen som nu gäller för vanlig lös egendom och som motsvarar tidigare gällande regler. I likhet med vad utredningen framhöll gäller dock att, om en fordringsrätt i praktiken fungerar som en omsättningsbar värdehandling och i övrigt är jämförlig med aktier – vilket kan vara fallet med t. ex. participating debentures – en sådan fordringsrätt skall behandlas på samma sätt som aktier.

Beskattningsmetoden

Skattepliktig aktievinst skall, som förut nämnts, sammanläggas med den skattskyldiges övriga inkomster, vilket innebär att skattens storlek på

vanligt sätt blir beroende av den skattskyldiges totala beskattningsbara inkomst.

En annan sak är att beräkningen av den skattepliktiga aktievinstens belopp skall ske efter olika grunder beroende på om de avyttrade värdepapperen innehafts kortare tid än fem år eller om de innehafts fem år eller längre tid. Till detta återkommes i det följande.

Beskattningsgrundande förvärv; innehavstid

Beskattning kan ske inte blott då avyttrat värdepapper förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Beskattning kan ske även då värdepapperet i fråga förvärvats genom arv, testamente, gåva, bodelning eller annat dylikt principiellt vederlagsfritt fång. Även dödsbo som säljer aktier vilka ingår i boet kan alltså bli skattskyldigt för aktievinst. Däremot utlöser i likhet med vad som tidigare gällt arv, testamente, gåva etc. inte någon realisationsvinstbeskattning.

Då värdepapper, som förvärvats genom arv, testamente, gåva etc. blir föremål för avyttring, skall vid beräkning av anskaffningskostnad och innehavstid för de avyttrade papperen så anses som om värdepapperen förvärvats genom det köp, byte eller därmed jämförliga fång av onerös karaktär som skett närmast dessförinnan. Detta betyder att, om säljaren ärvt eller fått i gåva de aktier han avyttrat, han såsom innehavstid för de sålda papperen får räkna inte bara den tid under vilken han själv ägt dessa aktier utan även den tid under vilken de ägts av arvlåtaren eller givaren. Har även denne förvärvat aktierna genom arv eller gåva, får man gå tillbaka till närmast föregående köp, byte eller därmed jämförliga fång, vare sig detta fång kan härledas till säljarens egen fångesman eller en ännu tidigare fångesman.

Skattepliktig vinst, avdragsgill förlust

Såsom redan nämnts skall beräkningen av den skattepliktiga inkomsten ske efter olika grunder allteftersom de avyttrade värdepapperen innehafts kortare tid än fem år eller de innehafts fem år eller längre tid.

Vid avyttring inom kortare innehavstid än fem år är det den verkliga vinsten som skall ligga till grund för inkomstberäkningen. Den verkliga vinsten beräknas på traditionellt sätt såsom skillnaden mellan försäljningspriset och anskaffningspriset med avdragsrätt för havda omkostnader.

Inom denna innehavstid upp till fem år skall beskattningen avse den del av den faktiska vinsten som är skattepliktig enligt en fallande skala inom femårsperioden. Om aktierna vid försäljningen innehafts mindre än två år är hela vinsten skattepliktig, om de innehafts minst två år men mindre än tre år är 75 % av vinsten skattepliktig, om de innehafts minst tre år men mindre än fyra år är 50 % av vinsten skattepliktig och, om de innehafts minst fyra år men mindre än fem år, är 25 % av vinsten skattepliktig.

Förlust som uppkommer vid avyttring inom de första fem åren av

innehavet blir till motsvarande del – dvs. till 100, 75, 50 eller 25 %, beroende på innehavstiden – avdragsgill från realisationsvinst som uppkommit under samma år som förlusten.

Sker däremot avyttringen först när aktierna innehafts fem år eller mera, skall inkomstberäkningen inte grunda sig på den faktiska vinsten. För att slippa de svårigheter som kan uppkomma, då det gäller att utröna värdepapperens anskaffningsvärde eller motsvarande ingångsvärde, särskilt om säljaren förvärvat dem genom arv eller gåva eller om under en längre tids innehav t. ex. fond- och nyemissioner mellankommit, har man i stället valt en schablonmetod för inkomstberäkningen. Enligt denna skall såsom skattepliktig inkomst på grund av avyttringen i fråga upptas 10 % av vad den skattskyldige fått för aktierna efter avdrag för försäljningskostnaden.

En tillämpning av schablonregeln har emellertid ansetts kunna i vissa fall innebära en oskäligt hård beskattning, särskilt om försäljningen skett med förlust eller med vinst som är relativt liten i förhållande till försäljningssumman. Med tanke på sådana fall har föreskrivits att beskattning enligt schablonregeln inte skall ske om det framstår som sannolikt att avyttringen skett utan vinst eller med vinst som ej överstiger 5 % av försäljningspriset (utan reducering för omkostnader). Härigenom kommer schablonregeln att tillämpas först när vinsten överstiger 5 %. Någon avdragsgill förlust ifrågakommer inte i fall som dessa.

När beskattning enligt 10-procentregeln är aktuell, gäller emellertid den ytterligare modifikationen till den skattskyldiges fördel, att han från sammanlagda beloppet av skattepliktig realisationsvinst enligt denna schablonregel alltid får tillgodoräkna sig avdrag med 500 kronor i den mån realisationsvinsten därtill förslår. För samtaxerade äkta makar uppgår avdraget till sammanlagt högst 500 kronor. Härigenom kan alltså "femårsaktier" säljas för upp till 5 000 kronor skattefritt per år. Avdraget har motiverats av bl. a. intresset att begränsa de fall, då undersökning av vinstens storlek kan bli aktuell på grund av försäljning av teckningsrätter och fondandelar o. d. Schablonregeln skall nämligen gälla även vid beräkning av vinst på sålda teckningsrätter och fondandelar, när dessa hänför sig till aktier som innehafts under så lång tid att schablonregeln skulle tillämpats om aktierna sålts. Avyttras aktier eller liknande tillgångar genom sådan tvångsförsäljning som anges i 35 § 2 mom. andra stycket KL, skall skattepliktig realisationsvinst inte beräknas till högre belopp än som motsvarar 10 % av vad den skattskyldige erhåller för de avyttrade värdepapperen efter avdrag för försäljningskostnaderna. Detta gäller även om avyttringen sker inom fem år från förvärvet.

Strukturrationaliseringar

I prop. 1966:90 framhölls, att en i tiden obegränsad beskattning av aktievinster kunde tänkas få en hämmande inverkan på strukturrationaliseringar inom näringslivet i det fall en sammanslagning av företag kan föranleda vinstbeskattning. En sådan effekt av en utökad beskattning borde enligt departementschefens mening därför i princip undvikas.

Emellertid ansågs det inte möjligt att i lagtext närmare ange de fall då en försäljning av aktier m. m. skall fritas från beskattning enligt schablonmetoden, därför att beskattningen kan anses hindra en från allmänna synpunkter önskvärd strukturrationalisering. Med hänsyn härtill anvisar reglerna ett dispensförfarande, genom vilket regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer äger medgiva befrielse helt eller delvis från beskattning enligt schablonmetoden, om företag som berörs av strukturrationaliseringen gör framställning därom senast den dag avyttringen sker.

Överföring av organisationsaktier inom en koncern

Likaledes för att inte hindra strukturrationaliseringar gäller att vinstbeskattning inte skall ske när organisationsaktier flyttas mellan företag inom koncern.

Det förutsätts för skattefrihet att moderföretaget är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening. Huruvida två företag skall anses tillhöra samma koncern får avgöras med ledning av aktiebolagslagens regler om koncernföretag. Dotterföretagen, således både de företag mellan vilka överföringarna kan ske och de företag som är föremål för överföring, kan dock vara aktiebolag, handelsbolag, ekonomiska föreningar eller utländska bolag.

Från nu ifrågavarande regler har visst undantag gjorts, som närmare beskrivs i följande stycke.

Interna aktieöverlåtelser

I syfte att motverka vissa speciella skatteflyktstransaktioner har en bestämmelse av prohibitiv karaktär införts bland realisationsvinstreglerna. Denna bestämmelse har följande innebörd.

Om en skattskyldig avyttrar aktie i ett aktiebolag, vari aktierna till huvudsaklig del ägs eller på jämförligt sätt innehas – 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 – ägs eller inom två år efter avyttringen vid något tillfälle kommer att ägas av den skattskyldige eller honom närstående person, skall hela vederlaget räknas som skattepliktig realisationsvinst. Bestämmelsen gäller även vid avyttring av andel i handelsbolag eller ekonomisk förening.

Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer äger medge undantag från tillämpning av bestämmelsen, om avyttringen sker av organisatoriska eller marknadstekniska skäl eller andra synnerliga skäl föreligger.

Aktier och andelar i s. k. vinstbolag

I samma syfte, dvs. att motverka vissa speciella skatteflyktstransaktioner, har ytterligare en bestämmelse av prohibitiv natur införts bland realisationsvinstreglerna. Denna bestämmelse innebär i korthet följande.

Om en skattskyldig avyttrar aktie i ett aktiebolag, som vid avyttringen har obeskattade vinstmedel till följd av att större delen av bolagets tillgångar överlåtits på den skattskyldige eller annan före avyttringen, skall hela vederlaget räknas som skattepliktig realisationsvinst. Vid bedömningen av frågan om överlåtelsen omfattat större delen av bolagets tillgångar, 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. Denna bestämmelse gäller även vid avyttring av andel i handelsbolag eller ekonomisk förening. Riksskatteverket får medge undantag från tillämpning av bestämmelsen om det kan antas att avyttringen av aktien eller andelen skett i annat syfte än att erhålla obehörig förmån vid beskattningen.

Ackumulerad inkomst

Vinst vid försäljning av aktier i familjebolag eller andelar i handels- och kommanditbolag får betraktas som ackumulerad inkomst, om aktierna eller andelarna vid avyttringen innehades av ett fåtal fysiska personer och om vinsten beräknas enligt schablonmetoden. Vinsten anses intjänad under den tid vederbörande innehaft aktierna eller andelarna. Detta innebär att, om aktierna eller andelarna förvärvats genom arv eller gåva, tiden för innehavet räknas från det tidigare onerösa fånget.

Undantagsbestämmelser vid fusion

Skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust skall i intet fall anses uppkomma då tillgångar av olika slag överförs till annat företag vid vissa slag av fusioner mellan aktiebolag, mellan ekonomiska föreningar, mellan sparbanker och mellan stadshypoteksföreningar. Motsvarande gäller när ett bankaktiebolags hela bankrörelse övertagits av ett annat bankbolag eller ett försäkringsbolags hela försäkringsbestånd övertagits av ett annat försäkringsbolag.

1.3.4 *Lös egendom i övrigt*

Denna kategori omfattar all egendom som inte är att hänföra till fastigheter och aktier m. m. Till denna kategori hör framför allt vanligt lösöre. Som redan nämnts i samband med reglerna för aktievinstbeskattningen räknas emellertid hit även sådant som obligationer, skuldebrev, förlagsbevis och andra liknande på fordringsrätter grundade handlingar. Detsamma gäller på grund av uttryckligt undantagande från aktievinstbeskattningen, aktier och andelar i bostadsaktiebolag och bostadsföreningar som avses i 24 § 3 mom. KL.

För beskattning av realisationsvinst genom avyttring av sådan egendom som är hänförlig till kategorin lös egendom gäller i princip samma förutsättningar som när KL infördes.

Utom att fråga är om icke yrkesmässig avyttring krävs således att egendomen förvärvats av den skattskyldige genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, och att egendomen varit i den skattskyldiges ägo mindre än fem år.

Begränsningen till sådana fall då förvärvet varit oneröst har kompletterats med en särskild föreskrift, den s. k. skyldemannaregeln. Regeln innebär att, om den skattskyldige förvärvat egendomen genom gåva av make eller skyldeman och har egendomen av givaren förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, frågan om och i vad mån skattepliktig realisationsvinst skall anses föreligga bedöms med hänsyn till sistnämnda fång. Motsvarande gäller om make vid bodelning i anledning av andra makens död erhållit egendom, som förstnämnda make före äktenskapets ingående eller under äktenskapet förvärvat genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, eller om make vid bodelning av annan anledning än andra makens död erhållit egendom, som någondera maken före äktenskapets ingående eller under äktenskapet förvärvat genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Har även den skattskyldiges fångesman erhållit egendomen såsom gåva av make eller skyldeman eller vid sådan bodelning som nyss nämnts, sker bedömningen som om avyttringen verkställts av den som närmast dessförinnan förvärvat egendomen på annat sätt än genom sådan gåva eller bodelning.

Även andra fall finns, då inte säljarens utan fångesmannens förvärv är bestämmande för realisationsvinstbeskattningen. Sålunda grundar ett bolags övertagande av tillgångar genom fusion enligt 174 § 1 mom. aktiebolagslagen inte i och för sig realisationsvinstbeskattning. Om moderbolaget sedermera säljer de vid fusionen övertagna tillgångarna, får man i stället – i den mån vinsten inte skall beskattas såsom inkomst av rörelse – bedöma frågan om bolagets skattskyldighet för realisationsvinst med utgångspunkt från det upplösta dotterbolagets fång. Motsvarande gäller vid fusion mellan ekonomiska föreningar, mellan sparbanker samt mellan vissa försäkringsbolag.

Beträffande förvärvets art är att märka, att egendom, som en person efterlämnat 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.

Inom ramen för den maximerade innehavstiden är för kategorin lös egendom skattepliktens omfattning reglerad enligt en fallande skala efter innehavstidens längd på följande sätt:

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

Om egendom av här angivet slag avyttrats genom tvångsförsäljning, dvs. expropriation eller liknande förfarande, är dock vinsten skattepliktig endast om det skäligen kan antas, att avyttringen skulle ha ägt rum även om tvång inte förelegat.

Realisationsförlust avseende här ifrågakommen egendom beräknas i princip efter samma grunder som gäller för beräkning av realisationsvinst. Enligt praxis har dock förlust på tillgångar, som använts för privat bruk, ansetts utgöra levnadskostnader, varför sådan förlust ej är avdragsgill.

2 Utredningsarbetets förutsättningar och uppläggning

2.1 Bakgrunden för utredningsarbetet

I våra direktiv framhålls att som en allmän riktpunkt för utredningsarbetet bör gälla att ett enhetligt system för kapitalvinstbeskattningen är önskvärt. Såsom framgår av historiken och redogörelsen för gällande rätt har tidigare gällt ett i stort sett enhetligt system för kapitalvinstbeskattningen. Detta enhetliga system har emellertid successivt brutits sönder och vi har nu tre olika system, nämligen ett avseende vinster vid försäljning av fastigheter, ett avseende vinster vid försäljning av aktier och liknande värdepapper och slutligen ett avseende vinster vid försäljning av annan lös egendom än aktier m. m.

Enligt det tidigare enhetliga systemet gällde att realisationsvinstbeskattningen var avhängig av den tid den avyttrade egendomen innehafts före realisationen. Vid avyttring efter viss tids innehav – fem år i fråga om aktier och annan lös egendom – var hela realisationsvinsten skattefri. Under de tre sista åren inträdde en successiv avtrappning av skatteplikten till resp. 75, 50 och 25 % av vinsten. Om avyttringen skedde före avtrappningsperioden var realisationsvinsten i sin helhet skattepliktig. Realisationsförlust fick enligt samma normer kvittas mot realisationsvinst under ett och samma år, i övrigt var realisationsförlust ej avdragsgill.

Vidare gällde enligt det tidigare systemet att vissa förutsättningar avseende såväl förvärvet som avyttringen måste vara uppfyllda för att realisationsvinst skulle beskattas eller realisationsförlust beaktas. Sålunda gällde att avyttrad egendom i princip skulle ha förvärvats genom köp, byte eller liknande fång, och att avyttringen inte skulle ha föranletts av expropriation eller liknande tvångsförfarande. Benefika förvärv såsom arv eller gåva ansågs alltså inte vara realisationsvinstgrundande fång. I sistnämnda hänseende fanns dock ett undantag, den s. k. skyldemannaregeln, som bl. a. innebar att man vid gåva från vissa närstående skulle gå tillbaka till närmast föregående onerösa fång när man bedömde skatteplikten.

Dessa tidigare gällande bestämmelser om beskattning av realisationsvinst kan anses vara en kompromiss mellan å ena sidan uppfattningen att vinst av icke yrkesmässig avyttring av egendom bör beskattas endast om vinsten är resultat av en spekulation och å andra sidan uppfattningen att beskattningen bör omfatta alla kapitalvinster, oavsett om de är av speku-

lativ karaktär eller ej. Frågan huruvida den skattskyldige verkligen haft spekulationssyfte vid förvärvet eller avyttringen tillmättes i och för sig inte någon betydelse. Till grund för bestämmelserna om tidsbegränsningen och inskränkningarna avseende förvärvet och avyttringen låg emellertid den tanken, att ett spekulativt syfte kunde presumeras, när avyttringen skedde inom viss icke alltför lång tid efter förvärvet och utan att någon tvångssituation förelåg, och när tillika avyttrad egendom hade förvärvats genom realisationsvinstgrundande fång.

Aktievinstutredningen

År 1964 tillsattes en utredning för att överse realisationsvinstreglerna avseende aktier. Behovet av en sådan utredning fick ses mot bakgrund av den kraftiga kursuppgången på aktiemarknaden fram till denna tidpunkt. Under efterkrigstiden fram till utgången av år 1963 hade börskurserna på svenska aktier stigit med i genomsnitt ca 230 %, medan konsumentpriserna under samma tid indexmässigt ökat med ca 95 %. De då gällande reglerna för realisationsvinstbeskattningen av aktier ansågs ha bidragit till att förstärka tendenserna till kursstegring genom att öka efterfrågan. Efterfrågan ansågs sålunda öka bl. a. på grund av att de stora kursvinsterna beskattades lindrigt eller inte alls, och eftersom denna ökade efterfrågan avsåg ett begränsat antal förefintliga aktier resulterade detta i kursstegringar. Enär full skattefrihet inträdde efter så jämförelsevis kort tid som fem år, var det vidare – oavsett den reducerade skatteplikten under de tre sista åren – naturligt att många aktieplaceringar gjordes med syfte att behålla aktierna under minst fem år. Härtill ansågs även bidraga att den dittillsvarande utvecklingen på fondbörsen visade att efter denna tid aktiekurserna i regel – även om nedgång skett temporärt – låg högre än vid förvärvet. Obenägenheten att avyttra aktier före femårsperiodens utgång liksom att göra omplaceringar, sedan skattefrihet väl inträtt, ansågs vara ägnad att minska utbudet av förefintliga aktier.

Man kunde vidare peka på att den betydande uppgången av aktievärdena hade inneburit att aktier under efterkrigstiden givit en i förhållande till andra finansiella placeringar mycket god effektiv avkastning, dvs. om man inräknar värdestegringen. Enligt beräkningar, som utförts av värdesäkringskommittén, hade sålunda den årliga effektiva avkastningen för aktieinnehav i 27 större börsnoterade företag, representerande de flesta branscher, uppgått till i genomsnitt ca 14,5 %, när hänsyn alltså togs ej endast till de årliga utdelningarna utan även till kursstegringen samt erhållna aktier vid fondemissioner och erhållna nyteckningsrätter. Beroende på hur den effektiva avkastningen på aktieinnehavet fördelade sig mellan skattepliktig utdelning och värdestegring, blev en större eller mindre del av denna avkastning enligt då gällande regler inte inkomstbeskattad. Vid finansiella placeringar av annan typ, t. ex. i obligationer, blev däremot i allmänhet hela avkastningen föremål för beskattning. Detta gällde i än högre grad det vanliga banksparandet.

Det var alltså mot bakgrunden av omständigheter som de nu anförda

som en översyn och omprövning av då gällande regler rörande beskattning av värdestegringsvinster på aktier ansågs önskvärd. Enligt direktiven för utredningen borde denna eftersträva att framlägga förslag till beskattningsregler, som var ägnade att dämpa tendenserna till kursöverdrifter samt öka rörligheten på aktiemarknaden utan att korttidsspekulationen uppmuntrades. En utgångspunkt för utredningen borde vara att icke realiserade värdestegringsvinster i princip ej borde beskattas i andra former än som var fallet enligt då gällande regler. Å andra sidan borde beskattningen utformas så att realiserade värdestegringsvinster i skälig omfattning blev föremål för beskattning, och detta även vid längre tids innehav än som då gällde. Det erinrades om att i t. ex. Förenta staterna och i Danmark beskattning av värdestegringsvinster på aktier sker utan någon tidsbegränsning men med reducering av skatteplikten efter viss tid. Utredningen hade emellertid fria händer att pröva olika lösningar som var förenliga med principerna för vårt skattesystem. Vid avvägningen av beskattningen borde hänsyn även tas till att realisationsförlust liksom dittills inte borde kunna kvittas mot annan inkomst än realisationsvinst.

I direktiven för aktievinstutredningen framhölls vidare att utredningen borde avse inte blott aktier i egentlig mening utan även därmed jämställda värdepapper såsom teckningsrätter, delbevis, andelar i aktiefonder och liknande. Däremot åsyftades inte någon egentlig översyn av beskattningsreglerna i fråga om försäljningsvinster på lös egendom i allmänhet. Förslagen borde vara praktiska och enkla att tillämpa och hinder borde därför inte föreligga att söka schablonmässiga lösningar om detta visade sig lämpligast. Det betonades vidare att de nya beskattningsreglerna borde vara effektiva från kontrollsynpunkt.

Enligt det förslag till nya regler som framlades av aktievinstutredningen skulle i första hand aktier, vare sig de var börsnoterade eller ej, vara föremål för en skärpt vinstbeskattning. Även vissa andra objekt skulle emellertid omfattas av den nya vinstbeskattningen bl. a. andelar i aktiefonder och liknande samt delbevis och teckningsrätter. Vidare skulle inom området falla andelar i ekonomisk förening, vanligt handelsbolag och kommanditbolag samt rättigheter som kan anses jämförliga med nämnda andelsrätter eller med aktier.

Förslaget utgick från att den nya aktievinstbeskattningen skulle utgöra en del av den allmänna inkomstbeskattningen. Den skulle med andra ord på vanligt sätt sammanläggas med den skattskyldiges övriga inkomster, så att vinster för fysiska personer blev underkastade progressiv beskattning. Vinstbeskattning skulle enligt förslaget inträda oberoende av innehavstidens längd. Vidare skulle – om en person sålt aktier som han själv förvärvat genom arv eller gåva – eventuell vinst eller förlust vid försäljningen beräknas med utgångspunkt från det pris arvlåtaren eller givaren betalat vid sitt förvärv av aktierna.

Vinst genom avyttring av aktier, som innehafts kortare tid än två år, skulle enligt förslaget i sin helhet upptas som skattepliktig inkomst. Hade aktierna innehafts under längre tid, dvs. under två år eller mera, skulle endast 30 % av vinsten redovisas som inkomst. Med vinst avsågs i detta sammanhang skillnaden mellan å ena sidan vad som erhållits för aktierna

vid avyttringen och å andra sidan alla omkostnader för förvärvet och avyttringen i form av erlagd köpeskilling, inköps- och försäljningsprovision, stämpelkostnader m. m.

Aktievinstutredningen förutsatte att svårigheter i många fall kunde uppkomma för de skattskyldiga att förebringa utredning om anskaffningsvärdet för avyttrade aktier – särskilt om aktierna förvärvats genom arv eller gåva, eller om de förutom genom direkta köp även förvärvats genom utnyttjande av fond- och nyemissioner. I anledning härav föreslog utredningen såsom ett alternativ till beskattningen av den verkliga vinsten en schablonmetod för vinstberäkningen beträffande långtidsvinster, dvs. vinster vid avyttring efter den tvåårigа initialperioden. Schablonmetoden innebar att, i stället för 30 % av nettovinsten, såsom skattepliktig realisationsvinst skulle räknas 10 % av vad den skattskyldige erhållit för de avyttrade aktierna, dvs. avtalad köpeskilling efter avdrag för omkostnaderna för avyttringen. Den skattskyldige skulle själv få välja att få denna schablonmetod för vinstberäkningen tillämpad om han fann den vara till sin fördel. Metoden skulle också tillämpas om den skattskyldige inte företedde utredning om den verkliga vinsten.

Realisationsförlust skulle enligt utredningens förslag endast få avräknas mot realisationsvinst och liknande, som uppkommit under samma beskattningsår. Realisationsförlust under ett år skulle således inte få kvittas mot realisationsvinst ett annat år.

Aktievinstutredningen föreslog en särskild undantagsbestämmelse för aktier i fåmansbolag (familjebolag). Utredningen framhöll bl. a. att, om delägarna i ett dylikt bolag sålde en väsentlig andel av aktierna i bolaget, en sådan försäljning inte utan vidare kunde likställas med en försäljning av vanliga börsaktier. Försäljningen kunde i stället betraktas som en avyttring, helt eller delvis, av själva verksamheten som sådan. Med hänsyn härtill och i syfte bl. a. att tillgodose intresset av strukturrationaliseringar föreslog utredningen att avyttring av aktier i fåmansbolag inte skulle föranleda beskattning för realisationsvinst i den mån aktierna innehafts minst fem år och avyttringen omfattat minst hälften av samtliga aktier i bolaget, under förutsättning tillika att avyttringen skett på en gång och till en och samme köpare. Undantagsbestämmelsen gällde, som framgår av det ovanstående, endast försäljningar när aktierna vid avyttringen innehafts mer än fem år. Om aktierna vid avyttringen innehafts kortare tid, skulle de allmänna reglerna enligt förslaget tillämpas.

Aktievinstutredningen framhöll att den ansett sin huvudsakliga uppgift vara att framlägga ett förslag till principiell lösning av frågan om vinstbeskattningen utan att alltför mycket ingå på detaljproblem. Med hänsyn härtill ansåg utredningen det inte vara lämpligt att i förevarande sammanhang reglera vissa speciella frågor, som t. ex. de s. k. terminsaffärerna. Enligt utredningens uppfattning kunde först sedan tillräckliga erfarenheter vunnits av den aktievinstbeskattning utredningen föreslagit bedömas i vad mån särskilda detaljbestämmelser var erforderliga i detta och andra hänseenden.

Det nya skattesystemet skulle enligt förslaget beröra alla försäljningar av aktier och motsvarande tillgångar efter utgången av februari 1966. För

aktier som innehafts under förhållandevis lång tid, dvs. för aktier som före ikraftträdandet hade kunnat försäljas skattefritt, föreslog utredningen att deklarationsvärdet vid utgången av år 1965 skulle räknas som inköpspris.

Utredningens förslag fick ett övervägande negativt bemötande vid *remissbehandlingen,* främst från remissinstanserna på näringslivets område. En i tiden obegränsad kapitalvinstskatt på aktier skulle enligt dessa instanser medföra en allvarlig fördyring av bolagens kapitalanskaffning och, som förslaget utformats, hindra en önskvärd strukturrationalisering inom näringslivet. Allmänt ansågs att deklarations- och kontrollsvårigheterna skulle bli stora om förslaget genomfördes.

Departementschefen konstaterade i *propositionen* (1966:90) att det låg i sakens natur att en i tiden obegränsad beskattning måste leda till vissa tekniska besvärligheter såväl för de skattskyldiga som för skattemyndigheterna. Han delade emellertid den uppfattning som allmänt kommit till uttryck i remissyttrandena att deklarations- och kontrollsvårigheterna i vissa fall kunde bli stora om beskattningen skulle grundas på den exakt uträknade vinsten. Även de av utredningen föreslagna övergångsbestämmelserna skulle bli besvärliga att tillämpa på grund av svårigheterna att fastställa ett marknadspris den 31 december 1965 för andra tillgångar än börsnoterade aktier. Eftersom aktieägandet kunde förväntas bli relativt spritt genom aktiesparklubbar och på annat sätt, måste reglerna utformas så att de var lätta att förstå och tillämpa.

Med denna utgångspunkt föreslogs i propositionen de regler för aktievinstbeskattningen som i stort sett alltjämt gäller. Sålunda gjordes den av utredningen förordade alternativa schablonregeln till huvudregel. Realisationsvinst på aktier och andelar, som innehafts 5 år eller mer, beräknas alltså alltid efter schablon till 10 % av försäljningspriset efter avdrag för kostnaderna för avyttringen och med rätt till schablonavdrag från realisationsvinsten med 500 kronor. Om den skattskyldige kan göra sannolikt, att försäljningen inte lämnat någon vinst eller lämnat en vinst som inte överstiger 5 % av försäljningspriset, sker dock inte någon beskattning.

Den valda konstruktionen för schablonberäkningen medför att förlust vid avyttring av 5-årsaktier inte är avdragsgill, även om den tillförlitligen kan beräknas och styrkas. Endast vid försäljning inom fem år från förvärvet grundas realisationsvinstbeskattningen – vad avser såväl vinst som förlust – för aktier och andelar på det verkliga resultatet av försäljningen, dvs. skillnaden mellan försäljningspris och inköpspris.

I fråga om utredningens förslag om undantagsbestämmelser för aktier i fåmansbolag uttalade departementschefen att han inte kunde tillstyrka en så vidsträckt skattebefrielse. Såsom bl. a. riksskattenämnden framhållit beskattade man en enskild rörelseidkare, när han försålde sin rörelse, för dolda reserver i inventarier och lager och för vad han fick för goodwill. Det var därför knappast motiverat att undanta alla försäljningar av aktier i familjebolag. Undantagen borde även här begränsas till försäljningar som hade samband med strukturrationaliseringar, och befrielsen kunde då avse även försäljningar av minoritetsposter. Det stadgades sålun-

da inte några undantagsbestämmelser till förmån för familjebolagen. Aktier i fåmansbolag skall alltså enligt gällande regler behandlas på i princip samma sätt som börsnoterade aktier i realisationsvinsthänseende.

Markvärdekommittén

Redan år 1963 hade tillsatts en utredning vars huvuduppgift skulle vara att undersöka om man med andra medel än de expropriationsrättsliga bestämmelserna kunde förhindra oförtjänta vinster av jordvärdestegring. Utredningen, kallad 1963 års markvärdekommitté, framlade år 1966 i sitt betänkande bl. a. förslag till nya realisationsvinstregler vid avyttring av fastigheter.

Kommittén föreslog i huvudsak följande ändringar. Vinst vid avyttring av fast egendom skulle i princip alltid vara underkastad skatteplikt, oavsett innehavstidens längd. För korttidsinnehav – dvs. då fastighet ägts mindre än två år – skulle full skatteplikt i stort sett bibehållas. Vid fastighetsförsäljningar efter längre tids innehav skulle enligt förslaget 60 % av vinsten bli beskattad som inkomst. Vinsten skulle i princip vara skillnaden mellan inköpspris och försäljningspris. Vid vinstberäkningen skulle dock inköpspriset ökas för varje år som fastigheten innehafts med belopp motsvarande *dels* 6 % av inköpspriset och *dels* 2 000 kronor. Inköpspriset skulle även få ökas med nybyggnads- och förbättringskostnader. Hade sådana kostnader något år uppgått till 5 000 kronor eller mer, skulle tillägg om 6 % få göras även till sådana belopp. Reduceringen till 60 % skulle göras på det vinstbelopp som därefter återstod.

Om fastighet förvärvats genom benefikt fång, t. ex. arv eller gåva, skulle man vid vinstberäkningen bortse från det benefika fånget och i stället räkna som anskaffningskostnad det vederlag som erlagts då fastigheten senast bytte ägare genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Den tidigare gällande bestämmelsen om skattefrihet vid expropriation eller annan tvångsförsäljning skulle enligt förslaget avskaffas i samband med införandet av evig beskattning. Om tvångsförsäljning ägde rum redan under de två första åren efter förvärvet av fastigheten, skulle dock inte mer än 60 % av den enligt vanliga regler framräknade vinsten vara skattepliktig.

I fråga om realisationsförlust skulle enligt kommitténs förslag avdrag få göras endast för den verkliga förlusten utan årliga tillägg med 2 000 kronor och utan uppräkning av anskaffningskostnaderna med 6 %. Förlust som inte kunnat utnyttjas under beskattningsåret skulle få avdras under något av de tre följande beskattningsåren.

Kommittén betonade, att huvudsyftet med de föreslagna reformerna var att åstadkomma en från markpolitisk synpunkt rationell beskattning av markvinster. Att beskatta små eller måttliga vinster vid försäljning av egna hem, hyreshus, industrifastigheter och lantbruk – däri inbegripet sådana vinster som endast var uttryck för penningsvärdets förändringar – tjänade enligt kommittén inte något förnuftigt syfte. Genom de fasta årliga tilläggen till anskaffningskostnaden – 2 000 kronor per år jämte 6 % av anskaffningskostnaden – kunde man enligt kommitténs mening få

en effektiv beskattning på en från markpolitisk synpunkt lämplig nivå. Tilläggen till anskaffningskostnaden kom visserligen även dem till del, som gjorde avsevärda markvinster, men fick med hänsyn till dessa vinsters storlek jämförelsevis mindre betydelse. Däremot skulle dessa tillägg till anskaffningskostnaden i fråga om normala vinster på jordbruk, egna hem, hyresfastigheter och industrifastigheter få den effekten att vinsten så gott som undantagslöst blev helt skattefri. Kommittén konstaterade att nettoeffekten av omläggningen för huvuddelen av fastighetsbeståndet skulle bli en lindring i beskattningen.

Kommittén framhöll att den var medveten om att den skatt, som skulle komma att erläggas för de största markvinsterna, skulle bli lägre än som från renodlad skatterättvisesynpunkt kunde framstå som skäligt. Emellertid ville kommittén understryka, att man hade att välja mellan att tillgodose denna synpunkt och försöka uppnå vad som för kommittén var huvudsyftet, nämligen att föreslå åtgärder i syfte att begränsa prisstegringen på mark. I detta konfliktläge måste enligt kommitténs mening det sistnämnda intresset få företräde.

Departementschefen konstaterade i *propositionen* (1967: 153) att vad markvärdekommittén föreslagit i skattefrågan borde ses som en del av kommitténs program för lämpliga åtgärder från samhällets sida i syfte att komma till rätta med markvärdestegringsproblemet. Departementschefen tillstyrkte en lagstiftning om beskattning av värdestegring på fastigheter med den målsättning markvärdekommittén uppställt. Lagstiftningen borde således syfta till att åstadkomma ett ökat utbud av fastigheter och därigenom motverka omotiverade prisstegringar på fastigheter. Beskattningen borde framför allt träffa spekulativa investeringar i mark men inte drabba ordinära vinster vid avyttring av egna hem, villor, hyreshus, industribyggnader och jordbruk. Vidare framhöll departementschefen att det var motiverat att undanta från beskattning sådana vinster, som endast berodde på penningvärdets fall.

De slutligen antagna bestämmelserna kom i vissa hänseenden att avvika från kommitténs förslag. Tillägget med 6 % av anskaffningskostnaden per år utbyttes mot en indexberäkning. Det fasta årliga tillägget av 2 000 kronor per år höjdes till 3 000 kronor men begränsades till att avse försäljning av fastighet med bostadsbyggnad.

2.2 Angående samordningen av realisationsvinstreglerna

Aktievinstutredningen

I direktiven för aktievinstutredningen framhölls att utredningen borde ha samråd med 1963 års markvärdekommitté. Aktievinstutredningen avlämnade emellertid sitt betänkande innan markvärdekommittén hade utformat sitt skatteförslag.

I flera *remissyttranden* framhölls nödvändigheten av en samordning av realisationsvinstreglerna för de olika slagen av objekt. Sålunda framhöll näringslivets skattedelegation att de ekonomiska och skatterättsliga sam-

banden var av sådan styrka att det inte var möjligt att ta ställning till förslaget om aktievinstbeskattning isolerat. Verkningarna av en aktievinstskatt var enligt delegationen t. ex. i hög grad avhängiga av hur fastighetsvinsterna behandlades och hur beskattningen i övrigt utformades. Delegationen krävde att förslaget till aktievinstbeskattning och markvärdekommitténs kommande förslag samordnades och därefter remitterades, samtidigt som utredningar presenterades om de av en dylik omläggning föranledda nödvändiga ändringarna i skattesystemet. Liknande synpunkter framfördes från flertalet remissinstanser på näringslivets område.

Kooperativa förbundet underströk i sitt remissyttrande att åtskilliga motiv talade för behovet av samordning av beskattningsreglerna gällande värdestegring på aktier och fast egendom. Förbundet tillade.

Härtill kommer skäl, som talar för att överväga behovet av samordning mellan å ena sidan aktier och å andra sidan övrig lös egendom. Förbundet fäster inte större avseende vid de framförda spekulationerna om att vissa förmögenhetsägare skulle överflytta sitt kapital från aktier till placering i diamanter, frimärken, konst o. d. därest nuvarande realisationsvinstregler bibehålls för dessa tillgångar men en i princip evig aktievinstbeskattning införs. Skulle emellertid frågan om värdestegringsvinster vid en bredare upplagd undersökning befinnas böra underkastas beskattning i större utsträckning än nu är fallet, anser förbundet värdestegring på diamanter, konst m. m. i realiserad form giva ett väl så gott uttryck för vederbörandes skatteförmåga som vinst uppkommen vid försäljning av aktier.

LO sade sig sakna ett samlande grepp på hela problemet beskattning av kapitalvinster. Man måste se som en helhet förmögenhetsbeskattningen, värdestegringsbeskattningen av aktier, mark och fastigheter, arvs- och gåvobeskattningen och aktiebolagsbeskattningen. En samordning och anpassning av reglerna var nödvändig för ett rättvist och effektivt beskattningssystem.

Även kammarrätten, riksskattenämnden och flera länsstyrelser framhöll, att aktievinstutredningens förslag inte borde föranleda slutligt ställningstagande förrän markvärdekommittén framlagt sitt förslag om ändrade regler för beskattningen av kapitalvinster vid fastighetsförsäljning.

Departementschefen anförde i *propositionen* (1966: 90) angående aktievinsterna som sin mening, att den omständigheten att man införde en skälig beskattning av vissa kapitalvinster inte var en åtgärd som krävde en omprövning av skattesystemet i övrigt. En beskattning av värdestegring på aktier fick anses uppbäras av en inte ogrundad uppfattning hos medborgarna i gemen, att en realiserad sådan värdestegring ger en skattekraft från vilken det saknas anledning bortse vid bestämning av beskattningsområdet. De nya reglerna för beskattning av realisationsvinster måste utformas med hänsyn till dels vilka tillgångar det gäller, dels vad man vill nå med bestämmelserna. Det borde därför enligt departementschefen inte möta några hinder att besluta om ändring i reglerna för beskattning av vinster vid försäljning av aktier och likartade tillgångar, trots att motsvarande bestämmelser beträffande fast egendom fortfarande var föremål för översyn. Departementschefen tillade.

Det finns knappast anledning förmoda att reglerna för beskattning av

vinster vid försäljning av aktier och av fastigheter kan och bör utformas på samma sätt om det gäller en i tiden obegränsad vinstbeskattning. Vad man bör tillse är att man inte genom ändrade beskattningsregler för en typ av tillgångar får verkningar som inte är godtagbara, t. ex. en inriktning av sparandets placering som ej är önskvärd från olika synpunkter. Jag vill understryka att det förhållandet att realisationsvinstreglerna för aktier och likartade tillgångar nu ändras inte hindrar att – när motsvarande regler för fast egendom ändras i en framtid – erforderlig samordning då sker av dessa beskattningsregler.

Bevillningsutskottet (BeU 1966:46) underströk nödvändigheten av att de föreslagna beskattningsreglerna blev föremål för överarbetning och samordning med de förslag, som var att vänta från markvärdekommittén, aktiefondutredningen och företagsskatteutredningen.

Markvärdekommittén

Kommittén framhöll i sitt betänkande att den låtit verkställa en översyn av de bestämmelser som reglerade beskattningen av realisationsvinster på fastigheter. Motsvarande regler i fråga om annan egendom hade kommittén i stort sett ansett sig böra lämna åsido. Självfallet hade emellertid hänsyn i vissa avseenden måst tas till det förslag om beskattning av aktievinster som framlagts av aktievinstutredningen. Vid avvägningen av beskattningens höjd hade kommittén sålunda fått tillse, att en riktig balans upprätthölls mellan beskattningen av markvinster och beskattningen av aktievinster. Vidare uppkom vissa gränsproblem. Kommittén pekade i sistnämnda hänseende på att aktievinstutredningen föreslagit, att skatt skulle erläggas bland annat i sådana fall, då vinst erhölls genom att sälja aktierna i ett bolag, vars huvudsakliga uppgift var att förvalta fastighet. Genomfördes detta förslag erfordrades enligt kommittén inte särskilda bestämmelser för att motverka försök att undgå beskattningen av vinster på fastigheter genom att sätta en fastighet på aktier och sälja aktierna. Kommittén tillade.

En direkt jämförelse mellan de av oss och aktievinstutredningen föreslagna nya realisationsvinstreglerna för fastigheter respektive aktier försvåras av att vårt förslag i vad gäller inkomstberäkningen är i viss mån progressivt utformat men aktievinstutredningens förslag proportionellt. Rent allmänt kan emellertid sägas, att vårt förslag beträffande fastighetsvinster i allmänhet är betydligt lindrigare men, i vad angår de stora markvinster, som har betydelse från kapitalplaceringssynpunkt, strängare än aktievinstutredningens förslag. Att så är fallet är i och för sig önskvärt för att uppnå de av oss uppställda syftena, däribland den eftersträvade balansen mellan markinvesteringar och aktieinvesteringar. I motsatt riktning kan emellertid den omständigheten verka, att den årliga beskattningen enligt nuvarande regler i allmänhet är lindrigare för markinvesteringar än för investeringar i aktier. På de förra erlägges som nämnts i princip icke annat än kommunal inkomstskatt för garantibelopp och en efter taxeringsvärdena beräknad förmögenhetsskatt. Aktier däremot träffas av full inkomstskatt på utdelningen samt en i praktiken förhållandevis högre förmögenhetsbeskattning.

Kommittén anförde vidare, att förutsättningarna för att anordna en

från markpolitiska och andra synpunkter rationell beskattning av fastighetsvinster i betydande utsträckning avvek från dem som varit vägledande för aktievinstutredningen. Härav följde, att de av kommittén föreslagna reglerna i olika avseenden måste skilja sig från dem som föreslagits av nämnda utredning.

Det kunde också, framhöll kommittén, förhålla sig så att även till den del som kommitténs förslag var likartade med aktievinstutredningens motiven för kommitténs vidkommande kunde vara andra än för aktievinstutredningen.

I flera *remissyttranden* över markvärdekommitténs betänkande underströks att markvärdestegringsbeskattningen borde samordnas med beskattningen inom andra delar av kapitalmarknaden. Sålunda framhöll näringslivets skattedelegation att det var nödvändigt att ompröva frågan om aktievinstbeskattningen i samband med prövningen av frågan om en ändrad realisationsvinstbeskattning avseende fastigheter. Det var vidare angeläget att tillse att beskattningen av vinster på två för det privata sparandet så väsentliga områden som aktiemarknaden och fastighetsmarknaden inte utformades så att den fick en störande inverkan på kapitalplaceringarna.

Det betonades vidare i remissyttrandena att skillnaden i reglerna för beskattning av mark- och aktievinster kunde beräknas inbjuda till skatteflyktstransaktioner.

Departementschefen framhöll i *propositionen* (1967: 153) angående markvinstbeskattningen att vissa komplikationer inträdde om man genomförde en markvinstbeskattning efter i stort sett kommitténs förslag och behöll reglerna för aktievinstbeskattningen oförändrade. Departementschefen tillade.

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

Bevillningsutskottet (BeU 1967: 64) underströk nödvändigheten av att de föreslagna beskattningsreglerna liksom de år 1966 införda bestämmelserna rörande beskattning av försäljningsvinster på aktier blev föremål för överarbetning och samordning med de förslag som var att vänta från företagsskatteutredningen, skogsskattekommittén och kapitalskatteberedningen. Eftersom systemet med en till tiden obegränsad kapitalvinst-

beskattning av fastigheter och aktier var en nyhet i vår skattelagstiftning borde man enligt utskottets mening först avvakta verkningarna av lagstiftningen i olika hänseenden, innan nya utredningar påbörjades. Det fanns enligt utskottets uppfattning inte anledning att redan innan erfarenhet vunnits av den praktiska tillämpningen av lagstiftningen överväga mera genomgripande ändringar och kompletteringar.

2.3 Utredningsarbetets uppläggning

Enligt direktiven har vår huvuduppgift varit att söka närma de olika systemen för beskattning av vinst vid försäljning av fastigheter, aktier och annan lös egendom till varandra.

I första hand har vi haft att undersöka i vilken utsträckning en rent teknisk samordning av systemen i riktning mot identiskt lika regler för alla tillgångsslagen är möjlig. Vi har vidare haft till uppgift att söka åstadkomma att realisationsvinstbeskattningen blir neutral ur investeringssynpunkt. Beskattningen av realisationsvinster skall bl. a. inte stimulera till överflyttningar av fastigheter till och från aktiebolag inför förestående försäljningar.

Det framgår av direktiven att huvuddragen i gällande regler för beskattning av realisationsvinst vid fastighetsförsäljningar inte skall ändras. Vår översyn skall beträffande realisationsvinstbeskattningen av fastigheter avse detaljutformningen av bestämmelserna för att komma tillrätta med vissa icke önskvärda konsekvenser av de nuvarande reglerna.

Då reglerna för beskattning av realisationsvinst vid fastighetsförsäljningar skall bestå i sina huvuddrag, måste vårt uppdrag att närma systemen till varandra i första hand innebära en undersökning av, hur reglerna för realisationsvinstbeskattning av aktier, andelar och annan lös egendom kan göras så lika systemet för beskattning av fastighetsvinster som möjligt.

Såsom framgår av redogörelsen för tillkomsten av det nu gällande systemet för beskattning av vinster vid fastighetsförsäljningar var huvudsyftet med reformen att åstadkomma en från markpolitisk synpunkt rationell beskattning av markvinster. Denna målsättning för lagstiftningen på detta område skall bestå. Härav följer att reglerna för beskattning av vinster vid försäljning av fastigheter i viss utsträckning måste avvika från dem som bör gälla vid försäljning av aktier, andelar och annan lös egendom. Detta gäller i vart fall detaljutformningen av bestämmelserna, den rent tekniska sidan av vårt uppdrag att samordna systemen. I fråga om vissa huvudprinciper och i fråga om den andra sidan av vårt uppdrag, att söka åstadkomma neutralitet i beskattningen, bör det vara möjligt att närma systemen till varandra.

Vi har funnit att systemen bör kunna samordnas i följande hänseenden.

Beskattningen bör vara obegränsad i tiden

Redan nu gäller för såväl fastigheter som aktier och andelar att realisationsvinstbeskattningen är oberoende av innehavstiden. Motivet för ändring av tidigare regler, enligt vilka vinster vid försäljning av aktier och andelar var helt skattefria efter ett femårigt innehav och vinster av fastigheter var skattefria efter ett tioårigt innehav, var i första hand att dessa regler verkade utbudshämmande. Men det betonades också att det från rättvisesynpunkt var påkallat med en ändring, då man inte kunde bortse från att en realiserad värdestegring på sådana tillgångar gav en skattekraft, till vilken man borde ta hänsyn vid bestämning av beskattningsområdet. Sistnämnda skäl har från skilda håll åberopats för att göra även beskattningen av vinster vid avyttring av annan lös egendom än aktier och andelar oberoende av innehavstiden. Enligt vår bedömning bör beskattningen principiellt vara obegränsad i tiden för alla slags tillgångar. Om tanken på evig realisationsvinstbeskattning av annan lös egendom än aktier och andelar, i första hand lösöre, avvisas, bör skälen härför vara av praktisk natur, dvs. utrednings- och kontrollsvårigheter.

Skatteplikt bör föreligga oavsett förvärvets art och oavsett om avyttringen skett i en tvångssituation eller ej

Som en direkt följd av att en i tiden obegränsad realisationsvinstbeskattning infördes beträffande aktier och fastigheter borttogs för nämnda tillgångsslag tidigare gällande inskränkningar i skatteplikten som hade att göra med de närmare omständigheterna vid förvärvet och avyttringen. För annan lös egendom än aktier o. d. gäller emellertid fortfarande att för skatteplikt krävs, att avyttrad egendom förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång (undantag: den s. k. skyldemannaregeln), och att avyttringen skett utan att en tvångssituation varit för handen (undantag: om det skäligen kan antagas, att avyttringen skulle ha ägt rum även om tvång icke förelegat). Konsekvensen synes kräva att dessa bestämmelser utmönstras ur lagstiftningen, om en icke tidsbegränsad realisationsvinstbeskattning i princip skall omfatta alla slag av tillgångar.

Beskattningen bör bygga på den verkliga vinsten

Realisationsvinstbeskattningen vid försäljning av fastigheter bygger på den verkliga vinsten, dvs. skillnaden mellan försäljningspris och inköpspris. Enligt det förslag, som framlades av aktievinstutredningen, skulle även beskattningen av vinster vid försäljning av aktier och andelar bygga på den verkliga, nominella, vinsten. I propositionen framhöll emellertid departementschefen, att deklarations- och kontrollsvårigheterna i vissa fall skulle bli stora om beskattningen grundades på den exakt beräknade vinsten. Beträffande försäljningar efter ett femårigt innehav valde man därför att beräkna vinsten till 10 % av försäljningspriset sedan försäljningsomkostnaderna avdragits. Såsom framhållits i utredningsdirektiven leder denna schablonregel ofta till resultat som framstår som stötan-

de från rättvisesynpunkt. Att utsträcka schablonregeln till att gälla även för fastigheter är därför knappast någon lämplig metod att närma systemen till varandra. I stället bör man, såsom framhållits i direktiven, försöka anknyta även beskattningen av vinster på aktier och andelar till den verkliga vinsten. Enligt vår mening bör inte deklarations- och kontrollsvårigheter få lägga hinder i vägen för en "riktig" vinstberäkning. Det kan framhållas, att beskattningen i andra länder av försäljningsvinster avseende aktier och andelar i allmänhet bygger på den verkliga vinsten. En annan sak är att man måste göra allt för att förenkla deklarationsförfarandet och kontrollen härav inom ramen för ett system, där beskattningen grundas på faktiska vinster. Den tidsbegränsade beskattningen av vinster vid försäljning av annan lös egendom än aktier och andelar bygger enligt nu gällande regler på den verkliga vinsten, på samma sätt som beskattningen av vinster på sådana aktier och andelar som vid försäljningen innehafts kortare tid än fem år. Om också beskattningen av annan lös egendomen än aktier och andelar görs obegränsad i tiden, bör man oavsett innehavstiden, principiellt – i vart fall som en huvudregel – lägga den verkliga vinsten till grund för beskattningen.

Initialperioden, dvs. den period under vilken hela vinsten beskattas, bör vara densamma för alla tillgångsslag

Enligt nuvarande regler är initialperioden två år, oavsett vilka slag av tillgångar realisationsvinstbeskattningen avser. En tidsperiod om två år har allmänt bedömts som rimlig, när det gällt att avgränsa mellan korttids- och långtidsinnehav för fastigheter. Det har emellertid från skilda håll hävdats att två år är en onödigt lång initialperiod för aktiernas vidkommande. En tidsperiod om t. ex. sex månader skulle vara fullt tillräckligt för att särskilja typiska korttidstransaktioner från mera långsiktig förmögenhetsförvaltning. I utländsk rätt är också i allmänhet initialtiden för aktier betydligt kortare än två år. Enligt vår mening finns det – vid en samordning av systemen – inte tillräckligt vägande skäl för att vidta några ändringar i nu gällande bestämmelser om initialperioden. Även enligt aktievinstutredningens förslag skulle initialtiden vara två år.

Det bör för alla tillgångsslag endast finnas två tidsperioder avseende innehavstiden

För fastigheter gäller enligt nuvarande bestämmelser att vinst vid korttidsinnehav, dvs. när innehavstiden vid avyttringen understiger två år, blir föremål för fullständig beskattning, och att vinst vid långtidsinnehav, dvs. om innehavstiden är två år eller mera, blir föremål för reducerad beskattning. För aktier och andelar gäller en kombination av äldre och nyare bestämmelser. Inom den tvåårige initialperioden beskattas den verkliga vinsten fullständigt, vid innehavstid mellan två och fem år avtrappas beskattningen av den verkliga vinsten och vid en innehavstid av fem år eller mera sker schablonbeskattning. För annan lös egendom än aktier och andelar gäller äldre bestämmelser fullt ut, dvs. fullständig beskattning

inom den tvåårigа initialperioden, avtrappad beskattning vid innehavstid mellan två och fem år och skattefrihet vid innehavstid av fem år eller mera. Om enligt vårt förslag all beskattning av realisationsvinst grundas på verklig vinst, bör alla bestämmelser om tidsperioder för innehavstiden kunna anknytas till gällande regler för fastigheter. I fråga om annan lös egendom än aktier och andelar bör beskattningen, om tanken på evig beskattning av lösöre avvisas, så utformas att hela vinsten beskattas inom en tidsperiod upp till två år, och endast en del av vinsten beskattas vid avyttring inom en period från två år upp till fem år.

Efter initialperioden bör endast viss del av vinsten beskattas

Bestämmelserna bör för alla tillgångsslag vara lika såtillvida att beskattning vid avyttring efter initialperioden alltid skall vara reducerad. När det gäller beräkningen av storleken av den vinst, som efter längre innehavstid än två år bör tas till beskattning, torde det dock inte vara möjligt att helt anpassa systemen till varandra. Den målsättning, som legat till grund för lagstiftningen om beskattning av värdestegring på fastigheter, är en annan än den, som bör vara vägledande för beskattning av vinster på aktier och andelar och annan lös egendom. Vissa olikheter vid beräkning av beskattningsunderlaget torde sålunda vara ofrånkomliga. Beskattningen i de olika systemen måste emellertid avvägas så att man inte får en snedvridning av konkurrensförhållandena på kapitalmarknaden.

Ytterligare punkter där viss samordning bör kunna ske

Utöver i tidigare angivna hänseenden bör systemen utan större olägenheter kunna samordnas i viss utsträckning när det gäller t. ex. avdragsrätt för förlust och förlustutjämning och tillämpning av förordningen om ackumulerad inkomst.

Vidare bör för all realisationsvinst gälla att den antingen skall behandlas som vanlig inkomst eller skall beskattas som särskild inkomst enligt t. ex. flatratemetod.

Slutligen bör reglerna för alla tillgångsslag så utformas att man, vid ändringar, i övergångsskedet kan undvika utredningar om förhållanden som ligger långt tillbaka i tiden. Över huvud taget måste eftersträvas att reglerna så långt möjligt blir praktiska och enkla att tillämpa.

Såsom redan antytts måste man räkna med vissa olikheter i systemen när det gäller realisationsvinstregler för fastigheter, för aktier och andelar samt för övrig lös egendom. Vi kommer därför i det följande att behandla de olika systemen var för sig. Då vi, såsom tidigare framhållits, utgår från att reglerna för beskattning av vinster vid försäljning av fastigheter skall bestå i sina huvuddrag, börjar vi med en översyn av dessa regler. Vi behandlar därefter reglerna för beskattning av vinster på aktier, andelar och liknande tillgångar och sist realisationsvinstreglerna för övrig lös egendom.

Sedan de olika systemen genomgåtts, kommer vi att ta upp vissa spörs-

mål som är gemensamma för de tre regelsystemen. Hit hör bl. a. frågan om kapitalvinstbeskattningen bör utformas som en del av den vanliga inkomstbeskattningen eller som en särskild beskattningsform och frågan om avdragsrätt för förluster och rätt till förlustutjämning.

För att få kännedom om de praktiska erfarenheterna av de nuvarande systemen har vi begärt och fått redogörelser från cheferna för länsstyrelsernas skatteavdelningar om iakttagelser i fråga om de nya bestämmelserna för beskattning av aktie- och markvinster. Lantbrukets riksförbund har även inkommit med en redogörelse i fråga om markvinstbeskattningen. I det följande kommer vi att göra hänvisningar till dessa redogörelser i de olika delavsnitten.

3 Beskattning av vinst vid avyttring av fastighet

3.1 Undantagsbestämmelser för egna hem

Vid vår översyn av realisationsvinstreglerna för beskattning av vinst vid fastighetsförsäljningar har vi haft att ta hänsyn till att huvudsyftet med det nu gällande systemet varit att åstadkomma en från markpolitisk synpunkt rationell beskattning av markvinster. Denna målsättning på området i fråga skall bestå. I prop. 1967: 153 framhöll departementschefen att lagstiftningen borde syfta till att åstadkomma ett ökat utbud av fastigheter och därigenom motverka omotiverade prisstegringar. Beskattningen borde framför allt träffa spekulativa investeringar i mark men lämna ordinära vinster vid avyttring av egnahem, villor, hyreshus, industribyggnader och jordbruk utanför. Vidare borde vinster, som beror på penningvärdets förändringar, undantas från beskattning.

Vad man med de nuvarande reglerna syftar till är att tillföra det allmänna en skälig del av sådana värdestegringar på fastigheter, som väsentligen beror på samhälleliga insatser. Vinster som beror på penningvärdets förändringar undantas från beskattning genom att anskaffnings- och förbättringskostnader omräknas med ledning av en indexserie grundad på konsumentprisindex. Vid avyttring av fastighet, som omfattat byggnad i huvudsak avsedd att användas för bostadsändamål, får vid realisationsvinstberäkningen avdras ytterligare ett belopp av 3 000 kronor för varje påbörjat kalenderår före taxeringsåret som bostadsbyggnaden funnits på fastigheten under innehavstiden. Genom dessa fasta tillägg till anskaffningskostnaden, som har större betydelse för små objekt än för stora, har man främst avsett att normala vinster vid försäljning av egna hem och jordbruk inte skall bli föremål för beskattning.

Den statistiska undersökning av fastighetsförsäljningar som vi gjort (Bilaga 3) visar att några beskattningsbara vinster i regel inte uppkommit vid försäljning av egna hem och mindre jordbruk. Reglerna får sålunda anses ha haft åsyftad effekt. Det kan emellertid framstå som onödigt att ha kvar relativt komplicerade bestämmelser som t. ex. reglerna om de fasta tilläggen för att undvika beskattning av vissa sorters fastigheter. Reglerna skulle möjligen kunna förenklas, om man direkt undantog dessa fastigheter från realisationsvinstbeskattning. Vi har därför undersökt om detta skulle vara möjligt.

I utländsk rätt förekommer bestämmelser med liknande innebörd, *dels*

stadganden om direkt skattefrihet i t. ex. Canadas och Danmarks skattelagstiftning och *dels* stadganden om vidsträckt rätt till uppskov med beskattningen i t. ex. Förenta staternas skattelagstiftning.

I *canadensisk skattelag* finns sålunda, som framgår av i Bilaga 1 lämnad redogörelse för utländsk rätt, bl. a. följande bestämmelser:

Särskilda regler gäller i fråga om realisationsvinst som hänför sig till bostadsfastigheter och jordbruksegendom.

Med bostadsfastighet förstås i detta sammanhang den fastighet som är den skattskyldiges (en fysisk person) huvudsakliga bostad. Från vinstbeskattning undantas vinst som uppkommer vid avyttring av den skattskyldiges bostadsfastighet, inklusive tillhörande mark upp till 1 acre (0,405 ha). Skattefriheten för marken förutsätter att marken har samband med fastighetens utnyttjande såsom bostad. Även större markareal än 1 acre kan inrymmas under skattefriheten om det kan visas att det större området är nödvändigt för fastighetens utnyttjande för bostadsändamål. Lagen anger inga närmare riktlinjer för bedömningen i detta hänseende.

Likaså kan en jordbrukare påräkna skattefrihet för vinst som hänför sig till avyttring av hans huvudsakliga bostad jämte omgivande mark om 1 acre. Å andra sidan måste han skatta för realisationsvinst som uppkommer vid avyttring av övriga delar av hans jordbruksfastighet (farming land). Alternativt kan jordbrukaren i stället till beskattning uppge realisationsvinsten enligt vanliga regler för hela den försålda fastigheten, inklusive bostadsdelen, och därvid räkna sig tillgodo avdrag med 1 000 dollars för varje år som bostaden i fråga utgjort den väsentliga bostaden under tid då han varit bosatt i Canada.

Eftersom vinst inte är skattepliktig vid försäljning av bostadsfastighet är inte heller förlust som uppkommer vid sådan försäljning avdragsgill.

Med bostadsfastighet avses i detta sammanhang inte endast fastighet som den skattskyldige ensam eller tillsammans med annan omedelbart äger utan också aktier eller andelar i bostadsföretag. Den skattskyldige skall i föreskriven ordning göra anmälan om den fastighet som skall anses utgöra hans huvudsakliga bostad såvida det inte kan konstateras att fastigheten varit den huvudsakliga bostaden under de fyra närmast föregående beskattningsåren. Den fastighet som uppgivits som bostad måste också ha varit den skattskyldiges ordinära bostad under året. Som bostad kan dock även räknas en bostadsfastighet som ägaren hyrt ut eller på annat sätt använt i förvärvssyfte under högst fyra år, detta dock endast under förutsättning att han inte valt att använda fastigheten såsom avskrivningstillgång i sin rörelseverksamhet.

Vad som skall anses utgöra den skattskyldiges "ordinära" bostad kan stundom bli föremål för diskussion. Så t. ex. torde det vara en öppen fråga om en semesterbostad kan anses vara en huvudsaklig bostad.

Har bostadsfastigheten inte utgjort den skattskyldiges huvudsakliga bostad under hela beskattningsåret eller har den skattskyldige inte varit bosatt i Canada under hela året skall skattefriheten för vinsten begränsas i proportion härtill.

Såsom framgår av redogörelsen för utländsk lagstiftning gäller i England regler som i stort sett överensstämmer med de canadensiska.

Enligt *dansk skattelagstiftning* gäller bl. a.:

Från "saerlig indkomstskat" undantas vinst vid överlåtelse av en- och tvåfamiljshus, däri inbegripet sommarhus och bostadsrättslägenheter.

Som villkor för skattefriheten gäller dock att

1) fastighetens totala markareal understiger 1 400 kvm;
2) fastighetens markvärde understiger halva taxeringsvärdet enligt lagen om värdering av landets fasta egendomar;
3) huset använts som bostad för ägaren eller hans husfolk ("husstand") under minst två år av den tid han ägt bostaden.

Undantag från vinstbeskattningen kan i vissa fall medges även om markarealen uppgår till 1 400 kvm eller mer om övriga förutsättningar för skattefrihet är för handen. Undantag kan komma i fråga om antingen mark på grund av myndigheternas beslut inte kan avstyckas för självständig bebyggelse eller enligt förklaring av "statens ligningsdirektorats afdelning for vurdering af fast ejendom" en markavstyckning skulle medföra en väsentlig minskning av värdet på den återstående arealen eller den bestående bebyggelsen. Finansministern kan vidare, när särskilda skäl föreligger, medge skattebefrielse även i fall då ägaren eller hans husfolk inte bebott huset under minst två år. Normalt medges sådan befrielse när byte av anställning nödvändiggjort förvärv av annan bostad.

Enligt skattelagstiftningen i *Förenta staterna* gäller följande:

Skattefrihet vid tvångsmässiga avyttringar och andra likställda dispositioner utanför den skattskyldiges kontroll gäller bl. a. i fråga om fastighet som utgör den skattskyldiges personliga bostad. Även en frivillig avyttring av den skattskyldiges bostad kan emellertid vara förenad med skattefrihet för vinsten genom att uppskov med vinstbeskattningen medges i vissa fall. Reglerna härom infördes år 1951 och tillämpas på avyttringar fr. o. m. år 1954 avseende den skattskyldiges egentliga (principal) bostad.

Försäljningsvinsten anses enligt de nämnda reglerna i vissa fall icke realiserad om den skattskyldige inom ett år före eller ett år efter försäljningen förvärvar ny bostad. Intet hindrar alltså att den nya bostaden förvärvas redan innan den gamla bostaden avyttras.

Vad som är att anse som personlig bostad får bedömas från fall till fall. Om endast en del av den tidigare innehavda fastigheten utgjort sådan bostad skall endast motsvarande del av vinsten vid avyttringen omfattas av skattebefrielsen.

Den skattebefrielse som erhålls vid avyttring av personlig bostad innebär att den uppkomna försäljningsvinsten inte anses realiserad till den del försäljningspriset för den gamla bostaden motsvarar anskaffningskostnaden för den nya bostaden. Skulle däremot försäljningslikviden för den gamla bostaden överstiga anskaffningskostnaden för den nya, anses vinsten realiserad till motsvarande del.

I fråga om den nya bostaden gäller att anskaffningskostnaden, dvs. ingångsvärdet, skall minskas med beloppet av den vinst som skulle ha beskattats genom avyttringen av den gamla bostaden om skattebefrielsen inte medgivits. Genom att på detta sätt reducera anskaffningskostnaden för den nya bostaden åstadkommes att skattebefrielsen i princip inte blir definitiv. Vid en senare försäljning av den nya bostaden skall nämligen

vinstberäkningen grunda sig på det reducerade ingångsvärdet för bostaden. Därigenom framtas alltså den vinst som tidigare undgått beskattning, om någon ny ersättningsanskaffning inte gjorts. Resultatet av skattebefrielsen blir alltså en i princip uppskjuten vinstbeskattning. Innehavstiden för den nya bostaden räknas från förvärvet av den gamla bostaden, förutsatt att inte även detta förvärv varit en ersättningsanskaffning.

Överväganden

Det är givetvis möjligt att införa bestämmelser om skattefrihet vid avyttring av egna hem och liknande fastigheter i överensstämmelse med de regler som gäller t. ex. i Canada och Danmark. Vi har emellertid av olika skäl inte ansett oss böra framlägga förslag härom.

Undantagsbestämmelser av detta slag får till följd att – om den sålda fastigheten uppfyller förutsättningarna för skattefrihet – vinsten blir skattefri, oavsett om den kan betraktas som ordinär eller exceptionellt stor. Å andra sidan kan endast ett begränsat urval av fastigheter undantas från beskattning. Då undantagsbestämmelsen är avsedd att ersätta reglerna om de fasta tilläggen, 3 000 kronor för år, skulle följden bli en skärpning av beskattningen beträffande de bostadsfastigheter, för vilka undantagsbestämmelserna ej blev tillämpliga.

Enligt vår mening skulle vidare undantagsbestämmelser av detta slag knappast bli lättare att tillämpa än nuvarande regler om fasta tillägg. Utan tvivel skulle det sålunda uppkomma en mängd gränsfall, när det gäller t. ex. markarealens storlek, relationerna mellan byggnad och mark, bostadsbyggnadens storlek etc. Om de nuvarande bestämmelserna om fasta tillägg något omarbetas så att de blir lättare att tillämpa vid bl. a. delförsäljningar, torde det vara enklare att i praktiken arbeta med regler om fasta tillägg än med undantagsbestämmelser för egnahem. När fråga är om ordinära vinster vid försäljning av egnahem, kan enligt nuvarande regler en enkel överslagsberäkning i regel visa att beskattning inte är aktuell.

De amerikanska uppskovsreglerna har inte tillkommit av det motivet att vinst vid försäljning av vissa särskilt kvalificerade objekt bör vara skattefri. Enligt det amerikanska systemet är det meningen att all vinst förr eller senare skall beskattas. Bestämmelserna avser endast att underlätta anskaffning av ny likvärdig fastighet vid bostadsbyte. Enligt vår mening är en generell uppskovsrätt med beskattningen inte en godtagbar ersättning för de fasta tilläggen. I ett följande avsnitt föreslår vi dock en rätt till uppskov med beskattningen i vissa fall vid byte av bostad.

Som redan framhållits visar vår statistiska undersökning, att den avsedda effekten med de fasta tilläggen har uppnåtts. Beskattningsbara vinster har alltså regelmässigt inte uppkommit vid försäljning av egna hem och mindre jordbruk. Med hänsyn härtill och med hänsyn till att vi inte har kunnat finna någon annan metod som dels medför samma beskattningsresultat och dels är praktiskt mera lätthanterbar, har vi inte ansett oss böra frångå den principiella uppbyggnaden av systemet för beskattning av fastighetsvinster, som sålunda även enligt vårt förslag omfattar bl. a. fasta

tillägg. Vi har i stället undersökt möjligheterna att underlätta tillämpningen av bestämmelserna.

3.2 Avdragsgilla kostnader

3.2.1 *Anskaffningsvärdet*

Markvärdekommitten föreslog i sitt betänkande som en huvudregel, att den ursprungliga anskaffningskostnaden, dvs. den en gång erlagda köpeskillingen, skulle vara den primära avdragsposten vid realisationsvinstberäkning, oavsett när fastigheten förvärvats. Härvid räknade kommittén med att uppgift om köpeskilling i regel lätt kunde erhållas från lagfartshandlingar eller vederbörande inskrivningsdomare.

När det gällde frågan om avdragsgilla förbättringskostnader m. m. förutsatte emellertid kommittén, att svårigheter kunde uppkomma vid lång innehavstid. Kommittén valde i detta hänseende att åberopa en liberal praxis i dylika bedömningsfrågor och förutsätta att denna praxis skulle fortsätta och bli allmänt tillämpad. Vidare föreslogs en möjlighet för fastighetsägare, som innehaft sin fastighet lång tid, att göra realisationsvinstberäkning enligt en förhållandevis förmånlig schablonregel. Denna schablonregel, som numera är gällande rätt, innebär att man, om innehavstiden uppgår till eller överstiger 20 år, får fingera, att fastigheten inköpts 20 år före avyttringen till ett pris motsvarande 150 % av då gällande taxeringsvärde eller motsvarande beräknat värde.

Särskilt stora svårigheter att visa förbättringskostnader o. d. kunde givetvis förväntas uppkomma om fastighet förvärvats genom arv. Med anledning härav föreslog kommittén ytterligare en schablonregel. Denna regel ändrades något beträffande procentsatsen genom propositionen men bibehölls i sina huvuddrag. Som den slutligen avfattades innebär den, att fastighet som förvärvats genom arv, testamente eller bodelning i anledning av makes död får fingeras vara inköpt året före dödsfallet till ett pris motsvarande 150 % av fastighetens taxeringsvärde detta år eller motsvarande i arvsskattehänseende gällande värde.

Även när det gällde problemet att återföra till beskattning under innehavstiden åtnjutna värdeminskningsavdrag, förutsatte kommittén att svårigheter kunde uppkomma vid lång innehavstid. Trots sin principiella inställning att alla dylika avdrag borde beaktas vid en realisationsvinstberäkning, menade sålunda kommittén, att det av utredningstekniska skäl endast var realistiskt att återföra sådana värdeminskningsavdrag till beskattning som åtnjutits under de tio senaste åren före avyttringen.

Vid *remissbehandlingen* framfördes viss kritik mot kommitténs förslag i ovan berörda delar. Beträffande förbättringskostnaderna hyste man sålunda ganska allmänt farhågor för att det skulle bli mycket svårt för de skattskyldiga att visa och för beskattningsmyndigheterna att pröva förbättringskostnader som nedlagts på fastighet lång tid före avyttringen – i all synnerhet gällde detta förbättringskostnader till små belopp. I detta sammanhang framfördes tanken, att man måhända endast behövde med-

räkna sådana förbättringskostnader som uppgått till visst minimibelopp för kalenderår räknat. Markvärdekommittén hade visserligen också tänkt sig ett stadgande om minimibelopp för förbättringskostnader, 5 000 kronor, men enligt kommitténs förslag skulle detta minimibelopp endast vara avgörande för om uppräkning med 6 % skulle få ske eller ej.

Beträffande värdeminskningsavdragen framfördes *dels* synpunkter om att vissa värdeminskningsavdrag, t. ex. för skog och andra naturtillgångar, kunde vara av betydande storlek, och att avdragen därför borde återföras till beskattning för hela innehavstiden, och *dels* synpunkter om att det erfarenhetsmässigt var så besvärligt att uträkna åtnjutna värdeminskningsavdrag att man helst borde bortse från avdragen i fråga eller i vart fall lösa problemet genom schablonbestämmelser. Det betonades härvid att deklarationsmaterialet för fysiska personer bevarades endast i sex år.

Vad avser den ursprungliga anskaffningskostnaden för fastigheten betvivlade man visserligen inte att det skulle gå att från lagfartshandlingar o. d. få fram exakta belopp. Man hyste däremot tvivel om att det skulle vara så lätt att visa eller pröva, att det var identiskt samma fastighet som köpts respektive försålts. Förutom att det kunde ha gjorts sammanläggningar och uppdelningar av fastigheter i samme ägares hand, kunde även ha gjorts avstyckningar från fastigheten eller upplåtelser för all framtid under innehavstiden. I all synnerhet de sistnämnda, dvs. upplåtelserna, skulle sannolikt bli mycket svåra att följa upp i efterhand.

Genom *propositionsförslaget* infördes en beloppsmässig spärr för förbättringskostnader. Detta stadgande innebär att endast sådana förbättringskostnader som för kalenderår räknat uppgått till minst 3 000 kronor får medräknas som avdragsgilla kostnader vid realisationsvinstberäkning.

I fråga om värdeminskningsavdragen infördes likaledes en beloppsgräns om 3 000 kronor för värdeminskningsavdrag för byggnad och sådana inventarier, vilkas värde inräknas i fastighets taxerade byggnadsvärde. Värdeminskningsavdrag för skog eller liknande naturtillgång skall däremot återföras till beskattning oavsett beloppens storlek. Kommitténs förslag om en särskild tidsgräns för återförande av värdeminskningsavdrag till beskattning – tio år – slopades i samband med införandet av beloppsgränsen.

Båda de av kommittén föreslagna schablonreglerna, 20-årsregeln för de långa innehaven och specialregeln för arvsfallen, bibehölls som tidigare nämnts i så gott som oförändrat skick. Samtidigt med att kommitténs förslag om uppräkning av anskaffnings- och förbättringskostnader med 6 % per år utbyttes mot indexuppräkning av enahanda kostnader enligt en indexserie med 1914 som basår, infördes genom propositionen ytterligare en schablonregel för de mycket långa innehaven. Denna schablonregel innebär att man, om fastighet förvärvats före år 1914, får fingera inköp av fastigheten år 1914 till ett inköpspris motsvarande 150 % av fastighetens taxeringsvärde detta år eller – om taxeringsvärde ej var åsatt avyttrad fastighet – motsvarande uppskattade värde.

Det bör framhållas, att tidpunkten år 1914 är en konsekvens av att detta år är basår för vald indexserie, och att tidpunkten 20 år före avyttringen endast har motiverats på följande sätt:

En sådan regel skulle kunna grundas på att enligt allmän uppfattning ett mer än 20-årigt innehav brukar betraktas som långvarigt – ett dylikt betraktelsesätt torde exempelvis ligga bakom reglerna om 20-årig hävd.

Vad gäller möjligheterna att bevisa förbättringskostnader och dylikt hade markvärdekommittén åberopat en tidigare existerande liberal praxis i detta hänseende. Departementschefen gjorde följande uttalande:

Några remissinstanser har berört frågan hur taxering skall åsättas om den skattskyldige inte lämnar tillfredsställande uppgifter om förbättringskostnader m. m. Det ifrågasätts att ge taxeringsmyndigheterna rätt att åberopa alternativmetod för beräkning av anskaffningskostnad om utredningen är ofullständig.

Enligt min mening bör kravet på bevisning kunna ställas tämligen högt vad gäller kostnader som läggs ned på fastighet sedan lagstiftningen trätt i kraft. För äldre tid måste hänsyn tas till att de skattskyldiga inte haft lika stor anledning att bevara verifikationer o. d. för framtiden. Det bör emellertid för avdragsrätt åtminstone fordras att den skattskyldige gör sannolikt att förbättringar skett och att han haft kostnader på minst 3 000 kronor med anledning härav.

Som tidigare framhållits har vi från olika håll fått redogörelser om *de praktiska erfarenheterna* av bl. a. 1967 års reform av markvinstbeskattningen.

Enligt redogörelserna från cheferna för länsstyrelsernas skatteavdelningar har knappast de långa innehaven och bevisfrågorna avseende nedlagda kostnader i och för sig vållat så mycket bekymmer eller förorsakat så många rättstvister. Det talas betydligt mera om svårigheterna vid delförsäljningar och om proportioneringar o. d. Av redogörelserna framgår emellertid ganska klart att detta förhållande mera har att göra med de lågt ställda beviskraven än med att de skattskyldiga och taxeringsmyndigheterna verkligen bemästrat svårigheterna.

Avseende problemen med att visa respektive pröva att inköpt fastighet är identisk med avyttrad fastighet har bl. a. följande anförts från en länsstyrelse:

De flesta ägare av jordbruksfastighet har under årens lopp mottagit en eller flera engångsersättningar för upplåtelse för all framtid, vanligen ersättningar för vägrättsupplåtelser och ersättningar enligt vattenlagen och för kraftledningsgator.

Lagstiftningens konstruktion innebär att sådana ersättningar förtär en förhållandevis betydande del av ingångsvärdet, varför det i och för sig är angeläget att ersättningarna beaktas vid ingångsvärdeberäkningar. Att ex officio få fram sådana ersättningar är i praktiken ogörligt.

Överväganden

Det kan till en början konstateras att nu gällande regler för beräkning av anskaffningsvärde, förbättringskostnader och värdeminskningsavdrag knappast kan sägas ha medfört avsevärda svårigheter vid den praktiska tillämpningen. Om man bibehåller bestämmelserna om minimibelopp för avdragsgilla förbättringskostnader och för värdeminskningsavdrag och om man har relativt blygsamma anspråk på utredning när det gäller de

äldre fastighetsinnehavens förbättringskostnader och värdeminskningsavdrag och huruvida avyttrad fastighet är identisk med förvärvad, kan man enligt vår mening utgå från att något trängande behov av att ändra reglerna inte föreligger.

Vägande invändningar kan emellertid göras mot bestämmelserna att vid realisationsvinstberäkningen hänsyn endast skall tas till förbättringskostnader och värdeminskningsavdrag, som uppgår till minst 3 000 kronor. Våra synpunkter kommer att redovisas i kommande avsnitt av betänkandet under rubrikerna Förbättringskostnader och Värdeminskningsavdrag, där vi föreslår att beloppsgränserna för såväl förbättringskostnader som värdeminskningsavdrag borttas. Vidare skall enligt vårt förslag hänsyn vid realisationsvinstberäkningen endast tas till sådana förbättringskostnader, som kan styrkas genom verifikationer. Då ett sådant krav inte kan uppställas beträffande arbeten, som ligger långt tillbaka i tiden och innan nu gällande regler infördes, har vi funnit det nödvändigt att för äldre innehav skapa en schablonregel av innebörd att fastigheten skall anses anskaffad ett visst senare år för en köpeskilling motsvarande viss procent av då gällande taxeringsvärde.

Ett ytterligare skäl för en sådan schablonregel är det förhållandet att anskaffningskostnaden alltid skall påverkas av såväl gjorda avstyckningar som gjorda upplåtelser för all framtid. I avsnittet Delförsäljning av fastighet kommer vi att närmare gå in på beräkningsmetodiken. Här skall endast framhållas att en viss begränsning av innehavstidens längd är nödvändig om man uppställer kravet på att hänsyn skall tas till tidigare gjorda avstyckningar och upplåtelser.

Den ändring av nu gällande bestämmelser, som sålunda av en rad skäl synes vara önskvärd, innebär följande. Vi vill bibehålla huvudregeln att det är den faktiska anskaffningskostnaden, dvs. den erlagda köpeskillingen, som är den primära avdragsposten vid realisationsvinstberäkningen. Huvudregeln skall dock endast gälla för fastigheter, som förvärvats genom icke-benefikt fång efter ett "stickdatum". De fastigheter, som förvärvats före denna dag, skall anses anskaffade nämnda dag till ett pris som motsvarar viss procent av då gällande taxeringsvärde. Den anskaffningsdag för äldre fastighetsinnehav, som man vid införande av en dylik regel bör välja, bör vara den 1 januari något av de år allmän fastighetstaxering har skett.

Enligt den alternativregel, som f. n. gäller, får den skattskyldige för äldre fastighetsinnehav som anskaffningskostnad välja 150 % av taxeringsvärdet 20 år före avyttringen. Detta innebär att den skattskyldige f. n., år 1975, kan välja det taxeringsvärde som gällde 1955, dvs. 1952 års taxeringsvärde. Med hänsyn härtill har vi funnit det naturligt att i första hand undersöka möjligheten att för äldre innehav föreskriva, att fastigheten skall anses anskaffad den 1 januari 1952 till viss procent av 1952 års taxeringsvärde.

Enligt de undersökningar vi gjort och som redovisas i följande avsnitt har vi funnit att 150 % av 1952 års taxeringsvärde kan godtas som obligatorisk anskaffningskostnad för äldre fastighetsinnehav. Någon utredning om den verkliga anskaffningskostnaden behöver således ej ske när förvärvet skett före den 1 januari 1952.

Om den skattskyldige kan visa att den ursprungliga anskaffningskostnaden är större än 150 % av 1952 års taxeringsvärde, bör han dock ha rätt att vid realisationsvinstberäkningen utgå från den verkliga anskaffningskostnaden. Fastigheten skall då anses anskaffad den 1 januari 1952 till ett pris motsvarande den verkliga anskaffningskostnaden. Däremot bör hänsyn inte tas till förbättringskostnader och värdeminskningsavdrag som hänför sig till tid före den 1 januari 1952. En sådan bestämmelse skulle alltså motsvara vad som f. n. gäller beträffande fastigheter som förvärvats före år 1914. Man torde kunna utgå från att de fall då den ursprungliga anskaffningskostnaden överstiger 150 % av 1952 års taxeringsvärde är få.

Det förhållandet att anskaffningskostnaden för äldre fastighetsinnehav i regel bestäms till 150 % av 1952 års taxeringsvärde innebär ej att alternativet med viss procent av taxeringsvärdet 20 år före avyttringen bör slopas. Inte heller bör man slopa schablonregeln för arvsfallen, viss procent av taxeringsvärdet året före dödsfallet.

Den av oss föreslagna regeln, att fastigheter anskaffade före år 1952 skall anses förvärvade den 1 januari 1952 till ett pris motsvarande 150 % av 1952 års taxeringsvärde behöver inte bli bestående för all framtid. När tillräckligt lång tid förflutit torde kunna övervägas att framflytta tidpunkten ifråga till ett senare år, då allmän fastighetstaxering ägt rum.

Möjligheten att som anskaffningskostnad få upptaga 150 % av taxeringsvärdet för fastigheten vid viss tidpunkt innebär en särskild förmån för den skattskyldige, då anskaffningskostnaden varit speciellt låg. Detta kan vara fallet t. ex. när köpeskillingen helt eller delvis erlagts i form av livränta eller periodisk utbetalning, som varit avdragsgill vid inkomsttaxeringen för köparen och utgjort skattepliktig inkomst för säljaren. Om hela köpeskillingen erlagts i form av livränta, finns överhuvudtaget inte någon anskaffningskostnad, som får avdragas vid realisationsvinstberäkningen vid en framtida försäljning.

Vi anser emellertid inte att dylika specialfall bör motivera undantag från rätten att använda schablonregeln om 150 % av taxeringsvärdet vid viss tidpunkt. Även om den ursprungliga anskaffningskostnaden varit låg eller lika med noll kan för övrigt förbättringskostnader till betydande belopp ha nedlagts på fastigheten från förvärvstillfället till den tidpunkt, till vilken taxeringsvärdet hänför sig.

3.2.2 *1952 års taxeringsvärde som anskaffningsvärde*

När fråga är om långa fastighetsinnehav är det viktigt att få ett lämpligt taxeringsvärde som generellt kan användas som utgångspunkt för realisationsvinstbeskattningen. För att undvika alltför omfattande utredningar bör taxeringsvärdet ligga så nära i tiden som möjligt. Från den synpunkten anser vi att endast de taxeringsvärden, som hänför sig till de allmänna fastighetstaxeringarna åren 1952, 1957, 1965 och 1970, bör komma i fråga i detta sammanhang.

Med hänsyn till att en alltför kort beräknad innehavstid kan medföra att de fasta tilläggen inte får avsedd genomslagskraft, torde dock för

närvarande endast 1952 och 1957 års fastighetstaxeringar vara möjliga som basår. Som en särskild motivering för att vi inte ansett oss kunna föreslå någon av fastighetstaxeringarna åren 1965 och 1970, vilket ur utredningssynpunkt hade varit att föredra, vill vi anföra följande. Redan vid 1965 års allmänna fastighetstaxering började man i viss mån beakta den värdehöjning av mark som uppkommit genom det allmännas insatser, och vid 1970 års fastighetstaxering beaktades sådan värdestegring i ännu högre grad. Detta förhållande sammantaget med att kort beräknad innehavstid minskar betydelsen av de fasta tilläggen skulle säkerligen medföra att, om vi valde någon av de sistnämnda fastighetstaxeringarna, beskattningen av realisationsvinster skulle kunna bli snedvriden. Stora vinster på mark som väsentligen beror på det allmännas insatser, dvs. oförtjänt markvärdestegring, skulle beskattas ganska lindrigt, medan smärre vinster vid försäljning av egnahem och dylikt ofta skulle föranleda beskattning, även om försäljningsvinsterna måste anses som "normala".

Fastighetstaxeringarna åren 1952 och 1957 synes i och för sig båda kunna vara acceptabla som basår. Till förmån för fastighetstaxeringen år 1957 skulle man kunna anföra bl. a., att den "eviga" beskattningen av fastighetsvinster infördes tio år senare, dvs. år 1967. Med hänsyn till att skatteplikt enligt tidigare gällande regler förelåg om avyttringen ägde rum inom en tioårsperiod, borde förbättringskostnader m. m. kunna styrkas avseende sådana fastigheter som förvärvats genom icke-benefikt fång år 1957 eller senare.

Av flera skäl anser vi oss dock böra föreslå den 1 januari 1952 som stickdatum. Som redan nämnts, är det redan i nuläget möjligt att använda 150 % av 1952 års taxeringsvärde som ingångsvärde enligt den alternativa 20-årsregeln. Som ytterligare skäl kan åberopas, att det vid fastighetstaxeringen år 1952 infördes en rad nya principer för taxeringen, och att fastighetstaxeringen i fråga genom sin jämnhet har ansetts vara en tillförlitlig bas för beskattningsändamål. Det sistnämnda har för jordbruksfastigheternas vidkommande bestyrkts av gjorda jämförelser mellan taxeringsvärden och köpeskillingar, Undersökning av taxeringsutfallet (SOU 1956: 57). Även vid 1957 års fastighetstaxering infördes visserligen en del nyheter, men för en betydande del av fastighetsbeståndet torde denna taxering i huvudsak ha inneburit en procentuell uppräkning av 1952 års värden. Vidare var det under första hälften av 1950-talet som småhus började byggas i större omfattning, och det kan vara lämpligt om så många fastigheter som möjligt får faktiska anskaffningskostnader som ingångsvärde.

Det viktigaste skälet till att vi vill föreslå den 1 januari 1952 som stickdatum är emellertid att vi vid den tidigare omnämnda statistiska undersökningen (Bilaga 2) avseende 1952 års taxeringsvärden ansett oss kunna konstatera, *dels* att 150 % av 1952 års taxeringsvärden ganska väl överensstämmer med uppräknade faktiska anskaffningskostnader för långtidsinnehavda fastigheter, vilket framgår av tabell 1 i Bilaga 2, och *dels* att fasta tillägg, om 3 000 kronor per år, räknade fr. o. m. år 1952 medför ett "rimligt" beskattningsresultat, dvs. medför att det knappast blir några beskattningsbara vinster vid normala försäljningar av långtidsin-

nehavda egnahem och mindre jordbruksfastigheter, vilket framgår av tabell 2.

I de tabeller som visar undersökningens resultat har införts inte mindre än fyra alternativ avseende de fasta tilläggen. De fyra alternativen är avsedda att visa de olika taxeringsresultat som framkommer om de fasta tilläggen beräknas till 3 000 kronor respektive 2 000 kronor per år och under förutsättning att fasta tillägg får räknas fr. o. m. år 1952 respektive från den faktiska anskaffningstidpunkten före år 1952. Vi återkommer till dessa frågeställningar i avsnittet De fasta tilläggen. Här skall endast framhållas, att det vid val av 1952 års taxeringsvärde torde vara tillräckligt att räkna fasta tillägg fr. o. m. år 1952, medan det vid val av 1957 års taxeringsvärde sannolikt varit nödvändigt att beräkna fasta tillägg även för viss tid före stickdatum.

Som tidigare anförts har det i den statistiska undersökningen räknats med 150 % av 1952 års taxeringsvärden. Anledningen härtill är givetvis i första hand att procenttalet är 150 enligt samtliga nu gällande alternativregler, sålunda 150 % av taxeringsvärdet år 1914, 150 % av taxeringsvärdet 20 år före avyttringen och 150 % av taxeringsvärdet året före dödsfallet. Detta procenttal får betraktas som ett uttryck för den skillnad mellan försäljningspris och taxeringsvärde som förelåg vid de olika fastighetstaxeringarna före 1970 års allmänna fastighetstaxering. Fram t. o. m. 1965 års allmänna fastighetstaxering uttalade man visserligen inte direkt att man eftersträvade taxeringsvärden som uppgick till viss procent av saluvärdena. Ett taxeringsvärde skulle närmast vara vad en förståndig köpare kunde antas vilja betala för fastigheten – med en kraftigt tilltagen försiktighetsmarginal. I efterhand gjorda undersökningar har emellertid visat att försiktighetsmarginalen genomsnittligt uppgått till åtminstone 1/3 av saluvärdet, varför taxeringsnivån grovt räknat kan anses ha varit ca 2/3 av saluvärdet.

Vid 1970 års allmänna fastighetstaxering inriktade man sig däremot direkt på att taxeringsvärdena skulle utgöra – i allmänhet – 75 % av marknadsvärdena (80 % för vissa fastighetstyper), och gjorda beräkningar har visat att denna målsättning i stort sett förverkligats. Inför 1975 års allmänna fastighetstaxering är taxeringsnivån, 75 % av marknadsvärdena, lagfäst.

Med hänsyn till att taxeringsnivån vid 1952 års fastighetstaxering kan antagas ha varit ca 2/3 av saluvärdena, att nu gällande alternativregler innehåller stadganden om 150 % och att 150 % av 1952 års taxeringsvärden härjämte visar god överensstämmelse med faktiska uppräknade anskaffningskostnader, föreslår vi sålunda, att 150 % av 1952 års taxeringsvärde skall vara ingångsvärde för fastighet som förvärvats före den 1.1.1952.

Vad gäller alternativreglerna, 20-årsregeln och arvsregeln, som vi i princip vill bibehålla, bör procenttalet likaledes vara 150, om åberopad fastighetstaxering åsatts före 1970 års allmänna fastighetstaxering. Om den skattskyldige däremot vill använda sig av ett taxeringsvärde som åsatts år 1970 eller senare (fram till år 1990 kan detta endast inträffa vid arv) bör procenttalet vara 133, och vi föreslår denna ändring i nu gällande bestämmelser.

Det kan uppkomma vissa problem om vi stadgar att 150 % av 1952 års taxeringsvärde obligatoriskt skall vara ingångsvärde för långtidsinnehavda fastigheter. (Vi bortser här från de sannolikt mycket få fall, då den ursprungliga anskaffningskostnaden visats vara större.) Dessa problem är naturligtvis inte helt nya, men det kan vara viktigt att beakta, att nu gällande bestämmelser om att använda 150 % av ett taxeringsvärde som beräknat anskaffningsvärde samtliga är alternativregler. Man förutsätts alltid ha huvudregeln, den faktiska anskaffningskostnaden, att falla tillbaka på.

Först bör det fallet beaktas att en fastighet över huvud taget inte hade något taxeringsvärde år 1952. Den kan t. ex. ha haft sådan användning att den författningsenligt inte skulle åsättas taxeringsvärde vid 1952 års fastighetstaxering. Sådana fastigheter synes emellertid vara så sällsynta att de knappast kan föranleda några nämnvärda praktiska bekymmer. Det torde i så fall bli nödvändigt att retroaktivt beräkna ett skäligt "taxeringsvärde" per den 1.1.1952.

De problem eller komplikationer som har praktisk betydelse sammanhänger alla med att identitet inte alltid föreligger mellan 1952 års taxeringsenhet och taxeringsenheten vid försäljnings- eller upplåtelsetillfället.

När den bristande överensstämmelsen beror på tidigare delförsäljningar och upplåtelser som sålunda skett efter den 1.1.1952 men före det aktuella försäljnings- eller upplåtelsetillfället, uppstår delvis samma problem som när man utgår från den faktiska anskaffningskostnaden. Vi återkommer till dessa frågeställningar i avsnittet Delförsäljning av fastighet (Konsumering av anskaffningsvärde). I detta sammanhang vill vi endast betona, att problemen av denna art blir mindre enligt vårt förslag, eftersom allt som kan ha hänt före den 1.1.1952 är borta ur bilden.

Emellertid kan också komplikationer uppkomma som har direkt samband med vårt förslag att 150 % av 1952 års taxeringsvärde obligatoriskt skall vara ingångsvärde för fastighet som förvärvats före den 1.1.1952. Vi tänker här närmast på det fallet att taxeringsenheterna inte är identiska, därför att fastigheter i samme ägares hand antingen har sammanslagits till större taxeringsenheter eller har uppdelats på mindre taxeringsenheter.

Om en sammanslagning har skett, torde detta förhållande knappast behöva medföra några bekymmer. 1952 års taxeringsvärden för de registerfastigheter som tillsammans utgör taxeringsenhet vid avyttringstillfället skall då summeras före uppräkning till 150 %. Om däremot den taxeringsenhet som gällde vid 1952 års fastighetstaxering uppdelats före det aktuella försäljningstillfället, kan vissa svårigheter uppkomma. Reducering av 1952 års taxeringsvärde bör då ske genom ett proportioneringsförfarande, och proportioneringen bör utföras enligt de värderelationer som rådde vid uppdelningstillfället, varvid de efter uppdelningen åsatta taxeringsvärdena kan vara till ledning. I detta sammanhang kan nämnas, att ett taxeringsvärde som åsatts vid särskild fastighetstaxering fram t. o. m. år 1956 är användbart som 1952 års taxeringsvärde, eftersom de taxeringsvärden som fastställs vid särskilda fastighetstaxeringar beräknas efter samma grunder som vid närmast föregående allmänna fastighetstaxering.

3.2.3 *Förbättringskostnader*

Markvärdekommittén föreslog, att avdrag vid realisationsvinstberäkningen skulle utan beloppsmässiga inskränkningar få göras för vad som nedlagts på förbättring av egendomen under den aktuella innehavstiden. Däremot föreslog kommittén en inskränkning i rätten att göra årliga tillägg med 6 % (motsvarande den sedermera beslutade indexuppräkningen) till kostnader av denna art. Sådana tillägg skulle endast få göras till större förbättringskostnader, dvs. om under ett och samma år nedlagts kostnader för förbättring om lägst 5 000 kronor.

Vid *remissbehandlingen* framfördes viss kritik mot förslaget i denna del. Sålunda ifrågasatte kammarrätten om kommitténs förslag var skäligt och anförde.

De skattskyldiga, som av kapitalbrist eller andra skäl tvingas kontinuerligt verkställa förbättringar under en följd av år för årliga kostnader understigande 5 000 kronor, missgynnas i förhållande till dem som har möjlighet att genomföra en större förbättring under ett år. Från rättvisesynpunkt är det därför enligt kammarrättens mening att föredra att det 6-procentiga tillägget medges beträffande all förbättringskostnad. Några större tillämpningssvårigheter bör detta inte medföra, eftersom hela förbättringskostnaden är avdragsgill såsom anskaffningskostnad. Om den skattskyldiges uppgifter härutinnan kan godtas, torde i allmänhet också hans uppgifter om de år, under vilka förbättringarna skett, kunna godkännas.

Ett stort antal remissinstanser framförde å andra sidan betänkligheter beträffande möjligheterna att kontrollera yrkanden om avdrag för förbättringskostnader och ansåg att vissa begränsningar i avdragsrätten borde införas. Från en länsstyrelse anfördes sålunda.

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

Enligt *propositionsförslaget* fick förbättringskostnad inräknas i de avdragsgilla omkostnaderna endast för år, då de nedlagda kostnaderna uppgått till minst 3 000 kronor. Departementschefen motiverade förslaget på följande sätt.

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

Många remissinstanser har befarat stora praktiska svårigheter vid tillämpningen av dessa regler med hänsyn till att det erfarenhetsmässigt är besvärligt att utreda förbättringar som är utförda för många år sedan. Jag instämmer i denna uppfattning. Om man godtar mitt förslag med ett så relativt högt fast tillägg som 3 000 kronor per år bör man av praktiska skäl kunna begränsa rätten att tillgodoräkna förbättringskostnader. Jag föreslår att hänsyn till förbättringskostnader tas endast för år då de över-

stiger 3 000 kronor. Det fasta tillägget skulle med andra ord inkludera smärre årliga förbättringar.

Vidkommande frågan om en särskild beloppsgräns för att årliga tillägg (indextillägg) skulle få göras till förbättringskostnaderna, framhöll departementschefen, att sådana förbättringar som beaktades vid realisationsvinstbeskattningen också borde uppräknas i förhållande till index för de år de utförts.

Såväl från cheferna för länsstyrelsernas skatteavdelningar som från lantbrukarnas riksförbund har framförts viss kritik av de nu gällande bestämmelserna om avdrag för förbättringskostnader. I sitt svar på vår förfrågan om praktiska erfarenheter av det nya systemet har sålunda *lantbrukarnas riksförbund* bl. a. anfört följande.

Av förarbetena kan inhämtas att den uteblivna avdragsrätten för förbättringskostnader understigande 3 000 kronor anses kompenserad av det fasta tillägget för bostadsbyggnad om 3 000 kronor. Härav kan indirekt utläsas att lagstiftaren endast haft förbättringskostnader på byggnad – enkannerligen bostadsbyggnad – i tankarna. Bestämmelserna är emellertid tillämpliga även på grundförbättringskostnader.

Över huvud taget kan ifrågasättas om det är nödvändigt att i detta sammanhang arbeta med en beloppsgräns. Givetvis är det praktiska skäl som föranlett bestämmelsen. Det utredningsarbete som i sammanhanget kan ifrågakomma faller dock väsentligen på den skattskyldige. Kan denne påvisa att förbättringskostnader förevarit, bör rätt att beakta desamma vid realisationsvinstberäkningen också föreligga. Under alla förhållanden synes det nödvändigt att beloppsgränsen slopas beträffande grundförbättringar.

Överväganden

Begränsningen av avdragsrätten för förbättringskostnader till belopp på minst 3 000 kronor per år är betingad av praktiska skäl. När det gäller fastigheter som innehafts lång tid kan det vara svårt att utreda nedlagda förbättringskostnader. I all synnerhet beträffande mindre kostnader kan det vara besvärligt såväl att visa och kontrollera att kostnader över huvud taget förekommit som att i efterhand konstatera om det varit fråga om förbättringskostnader eller reparationskostnader.

Beloppsbegränsningen har i första hand motiverats med att det fasta årliga tillägget i fråga om bostadsfastigheter satts så högt som 3 000 kronor. Som lantbrukarnas riksförbund påpekat gäller emellertid begränsningsregeln inte bara byggnadskostnader utan även grundförbättringskostnader, och regeln blir tillämplig även vid försäljning av obebyggd fastighet och fastighet som väl är bebyggd men inte med bostadsbyggnad.

Vid avyttring av fastigheter av de senare slagen kan därför nuvarande bestämmelser i materiellt hänseende ibland visa sig otillfredsställande. Begränsningsregeln kan vidare leda till otillfredsställande resultat när en bostadsbyggnad uppförs i etapper, som t. ex. när tomtägaren själv uppför ett eget hem eller ett fritidshus. I sina redogörelser för erfarenheterna av nuvarande regler har skattecheferna i länen pekat på några olika fall, då

begränsningsregeln får konsekvenser som inte är godtagbara. Sålunda anförs från ett län.

Hur förfares med förbättringskostnader (t. ex. anslutningsavgifter o. d.) understigande 3 000 kronor å obebyggd fastighet? Anvisningarna till 36 § KL föreskriver, att hänsyn endast skall tagas till förbättringskostnader, som uppgår till minst 3 000 kronor årligen.

Exempel:

År 1	Tomt inköpt	5 000 kr.
År 2	Anslutningsavgift för vatten och avlopp	2 800 kr.
År 3	Uppförande av staket runt tomten	2 500 kr.
År 4	Diverse grundarbeten	2 700 kr.
		13 000 kr.

Om fastigheten år 5 försäljes för 15 000 kronor uppkommer en reell vinst uppgående till 2 000 kronor. Fråga är dock om man vid en strängt formell tolkning av bestämmelserna vid realisationsvinstberäkningen kan såsom ingångsvärde upptaga annat än den indexuppräknade anskaffningskostnaden å 5 000 kronor. Vid tillämpningen torde dock i sådant här fall sammanlagda kostnaderna ha bedömts som ingångsvärde och indexberäknats för respektive år.

Från ett annat län anförs följande.

Om en skattskyldig köper tomt och bebygger den etappvis, vilket är vanligt i fråga om fritidsbebyggelse, kan han råka illa ut på grund av att gränsen för avdrag för förbättringskostnader underskrids vad gäller de olika etapperna. Det kan ju hänga på någon eller några kronor om den skattskyldige skall få eller inte få ett avdrag som i skatt kan betyda 1 500 kronor eller mera. I detta liksom i andra sammanhang synes dylika trösklar böra undvikas.

Liknande synpunkter framförs från ytterligare ett län.

Beträffande realisationsvinstberäkningar vid försäljning av fritidsfastigheter föreligger gränsdragningssvårigheter när det gäller att avgöra vad som skall anses ingå i den ursprungliga anskaffningskostnaden resp. senare förbättringar. Det är beträffande dessa fastigheter vanligt att anskaffningskostnaderna fördelar sig på flera år. Ägarna till fritidsfastigheterna utför ofta själva förbättringsarbetena.

Man kan tänka sig olika lösningar för att undvika otillfredsställande resultat av en beloppsspärr. Närmast till hands ligger att låta beloppsspärren endast gälla beträffande fastigheter med bostadsbyggnad och beträffande dessa fastigheter endast för år, för vilka fast tillägg beräknas. Fast tillägg bör enligt vår mening inte beräknas förrän byggnadsvärde åsatts vid fastighetstaxering, vilket överensstämmer med nuvarande praxis.

Under alla förhållanden bör man – vid bibehållande av beloppsbegränsningen – ha en alternativregel som innebär att skattepliktig vinst aldrig får beräknas till högre belopp än vad den skattskyldige kan styrka ha varit den verkliga vinsten, dvs. utan indexuppräkning och fasta tillägg. I detta sammanhang vill vi erinra om att beloppsbegränsningen för förbättringskostnader även gäller vid beräkning av avdragsgill realisationsförlust enligt nuvarande bestämmelser. Om man vill bibehålla beloppsbe-

gränsningen, torde det vara nödvändigt att införa undantagsbestämmelser även när det gäller beräkningen av realisationsförlust.

Såsom vi redan tidigare framhållit föreslår vi att beloppsbegränsningen generellt borttas för förbättringskostnader. En sådan lösning anser vi praktiskt möjlig, om vårt förslag att anskaffningskostnaden för äldre fastighetsinnehav obligatoriskt skall vara 150 % av 1952 års taxeringsvärde godtas.

Vi föreslår vidare att förbättringskostnader, som inte uppförts på avskrivningsplan som legat till grund för beräkning av värdeminskningsavdrag vid inkomsttaxeringen, principiellt måste verifieras genom fakturor eller räkningar, varav framgår dels kostnaden, dels vilka arbeten som utförts. Från och med 1972 års taxering sker avskrivning av annan fastighet som ej schablontaxeras uteslutande enligt avskrivningsplan. Även beträffande jordbruksfastighet kommer all avskrivning att ske enligt plan. Det är således endast kostnaderna fr. o. m. år 1952 till dess avskrivningsplan började tillämpas som kan behöva verifieras genom faktura eller räkning. Det förutsättes att avskrivningsplanerna skall finnas bevarade.

För avdragsrätt för förbättringskostnader bör således krävas att kostnaderna kan verifieras genom faktura eller räkning. Enligt vår mening bör man kunna uppställa ett sådant krav beträffande kostnader som nedlagts fr. o. m. år 1952. Vi erinrar om att förslag till en icke tidsbegränsad realisationsvinstbeskattning framlades år 1966 samt att realisationsvinstbeskattning enligt äldre regler ägde rum om försäljningen skedde inom en 10-årsperiod. De skattskyldiga har i vart fall haft anledning bevara verifikationer beträffande förbättringskostnaderna å nyförvärv från mitten av 1950-talet.

Realisationsvinstberäkningen när det gäller schablontaxerade fastigheter kommer att behandlas i ett särskilt avsnitt.

Förbättringskostnader bör uppräknas i förhållande till index för de år till vilka de hänför sig. Enligt gällande bestämmelser hänför sig kostnaderna till de år under vilka de "nedlagts", vilket enligt nuvarande praxis torde vara betalningsåret. Praxis är dock inte helt klar. Sålunda anför lantbrukarnas riksförbund.

I sammanhanget kan framhållas att delade meningar råder om hur begreppet "nedlagda kostnader" i detta sammanhang skall förstås. Skall kostnaden anses nedlagd det år arbetet utförts eller det år då betalning skett? Problem kan även uppkomma i det fall ett förbättringsarbete sträcker sig över flera år. Enligt vår uppfattning bör rätta tolkningen vara att en kostnad skall anses nedlagd det år arbetet utförts. För denna tolkning talar bl. a. den omständigheten, att pågående bebyggelse skall beaktas vid åsättande av taxeringsvärde.

Liknande synpunkter anförs från länsstyrelsen i Stockholms län.

Det råder delade meningar i frågan när en kostnad skall anses "nedlagd". Vad som anförs i Ekmans och Sterners bok, Skatt på fastighetsvinster s. 46, synes diskutabelt och även svävande. Man kan inte som där gjorts hävda att kontantprincipen gäller och samtidigt anföra att den inte bör hårdras. I det praktiska arbetet bör man ha fasta regler. Enligt prop.

1967:153 s. 131 görs omräkningen efter index på grundval av de år förbättringsarbeten "utförts". Detta tyder inte på att kontantprincipen skulle gälla. Principen gäller för övrigt endast för fördelning av intäkter och kostnader mellan olika beskattningsår medan det här gäller hur vinst under ett visst beskattningsår skall beräknas. Man måste även beakta att kontantprincipen inte ger riktigt resultat om man begagnar taxeringsvärde som ingångsvärde och ger avdrag för förbättringskostnader som utförts före den tidpunkt till vilket taxeringsvärdet hänför sig men betalas efter denna tidpunkt.

I den åberopade boken "Skatt på fastighetsvinster" hävdas principiellt att kostnader bör anses nedlagda det år de betalts (kontantprincipen) och alltså inte under det år arbetet utförts. Dock framhålles att principen inte får hårdras. Redovisning av förbättringskostnader i ett aktiebolag enligt bokföringsmässiga grunder bör exempelvis inte angripas.

Förbättringskostnad, som skall uppföras på avskrivningsplan, skall enligt vår mening anses nedlagd det år kostnaden uppförts på planen. Förbättringskostnad, som skolat avskrivas enligt plan men inte uppförts på avskrivningsplan, får inte åberopas vid realisationsvinstberäkningen.

Kostnad, som inte skolat uppföras på avskrivningsplan, skall som tidigare framhållits verifieras med faktura eller räkning. Sådan kostnad bör anses nedlagd under det år, då specificerad faktura eller räkning erhållits, varav klart framgår vilket arbete som utförts. Om vid en senare uppgörelse ersättningen skulle justeras, får fakturabeloppet jämkas i motsvarande mån.

Enligt vårt förslag påverkas realisationsvinstberäkningen endast av sådan värdestegring av fastighet, som föranletts av förbättringskostnader som kunnat styrkas. Då förslaget till nuvarande regler år 1967 behandlades av riksdagen, hemställdes i vissa motioner (I:916 och II:1134) om införande av en särskild justeringsfaktor till skydd mot överbeskattning av effektiva jordbruksenheter.

Efter att ha konstaterat att den föreslagna nya lagstiftningen framför allt borde träffa spekulativa investeringar i mark men lämna ordinära vinster vid avyttring av egnahem, villor, hyreshus, industribyggnader och jordbruk utanför och att vissa regler föreslogs för att tillgodose detta senare syfte, anförde motionärerna följande.

Det vill emellertid förefalla som om ett stort antal jordbruk i vilka produktivitetsutvecklingen varit större än den ordinära, och där det på intet sätt varit fråga om spekulativa investeringar, kommer att vid försäljning mer eller mindre hårt drabbas av realisationsvinstbeskattning. Detta sammanhänger med en på dessa jordbruk bedriven intensiv odling de senaste båda årtiondena, vilken lett till en ovanligt stor värdestegring. Sålunda har gjorda beräkningar givit vid handen att i Skåne flertalet jordbruk som är större än 60–80 tunnland av denna anledning kommer att hårt drabbas av markvärdeskatten. Liknande förhållanden råder även i andra slättbygder under hög jordbrukskultur. Värdestegringen har berott på vidtagna strukturrationaliseringsåtgärder och sammanslagning till större enheter, mekanisering av driften i förening med ekonomisk driftplanering, rationella arbetsprocesser och en rationell gödsling av jorden. I den mån vederbörande vidtagit grundförbättring, för vilka kostnaderna icke tidigare avdragits vid den årliga inkomsttaxeringen, är han enligt proposi-

tionen berättigad till förbättringskostnadsavdrag. I detta fall är alltså allt i sin ordning. Men denna möjlighet är ofta icke till fyllest, eftersom värdestegringen i mycket stor utsträckning varit resultat, antingen av egna arbetsinsatser, vilka icke kan direkt uppskattas i pengar, eller av nedlagda kostnader, som varit avdragsgilla vid den årliga inkomstbeskattningen och därför icke berättigar till avdrag i förevarande sammanhang. De kostnader för vilka avdrag sålunda åtnjutits har å andra sidan resulterat i höjda intäkter, vilka i sin tur i vanlig ordning årligen inkomstbeskattats. Det ena har i detta fallet vägt upp det andra.

Det kvarstår emellertid en av de egna arbets- och kapitalinsatserna framkallad värdestegring, som icke berättigar till förbättringskostnadsavdrag och därför drabbas fullt ut av realisationsvinstbeskattningen. Det är här i realiteten fråga om ett i jordbruksdriften nedlagt sparkapital, som kommer till uttryck i ett högre försäljningsvärde den dag egendomen avyttras. Att staten lägger beslag på den därigenom uppkómna vinsten såsom realisationsvinst måste ligga utanför lagstiftningens syfte. Även den omständigheten, att jordbruksregleringen på sina håll kapitaliserats i höjda jordvärden, ligger utanför lagstiftningens ram. I den mån vederbörande egendom har växande skog tillkommer ytterligare andra problem sammanhängande med skogsbeskattningen.

Frågan är då huru man skall kunna finna en rimlig reduktionsfaktor, som undanröjer den orättvisa i beskattningen som eljest uppstår. Valet står här mellan åstadkommande av en rimlig schablon eller någon annan form av reduktionsfaktor. En framkomlig väg synes vara att det överlåtes åt ett opartiskt organ, t. ex. vederbörande lantbruksnämnd, att fastställa den kulturförbättring, som av ägaren på olika sätt åstadkommits å egendomen, och det odlingsavdrag som till följd av dylika åtgärder bör åtnjutas, bör stå i visst förhållande till den brukade arealen. Andra möjligheter kan måhända också föreligga. Införandet av ett dylikt odlingskostnadsavdrag torde vara erforderligt även för att lagstiftningen icke skall bli ägnad motverka effektivitetssträvandena inom jordbruket och skogsskötseln. För skogens del är av samma anledning en ändrad skogsbeskattning dessutom oundgängligen nödvändig.

Särskilt hårt drabbas uppenbarligen de egendomar vilka varit att hänföra till fideikommiss eller varit förvärvade till billigt pris genom släktköp. Eftersom dessa egendomar aldrig gått i allmänna handeln, och egentlig valfrihet mellan olika metoder för beräkning av ingångsvärdet saknas, är taxeringsvärdet i allmänhet den enda utgångspunkten. På många av dessa egendomar har taxeringsvärdet av kända anledningar varit lågt, varför ingångsvärdet är oförmånligt; den beskattningsbara realisationsvinsten blir i motsvarande mån högre.

Bevillningsutskottet, som i betänkande nr 64 år 1967 behandlat motionerna, anförde följande.

Genom den skattefrihet som inträder efter tioårstidens utgång har det i motionerna behandlade spörsmålet hittills varit av underordnad betydelse. Vid införandet av en evig realisationsvinstbeskattning av fastigheter blir förhållandena annorlunda. Åtskilliga av de direkta och indirekta förbättringskostnader, som berörs i motionerna, har inte varit avdragsgilla vid inkomsttaxeringen och skall enligt förslaget i propositionen inte heller beaktas vid realisationsvinstberäkningen. Den värdeökning, som dylika jordbruksfastigheter undergått, är till väsentlig del resultatet av vidtagna planeringsåtgärder och gjorda investeringar i syfte att erhålla ett förbättrat ekonomiskt resultat av näringsverksamheten. Avsikten med den förevarande lagstiftningen är emellertid i första hand att beskatta oförtjänt markvärdestegring, som väsentligen beror på samhällets egna insatser.

Från markpolitisk synpunkt är det därför enligt utskottets uppfattning inte angeläget att beskatta sådana realisationsvinster, som avses i motionerna. En omotiverat hög beskattning av dylika vinster är dessutom ägnad att motverka den från samhällssynpunkt önskvärda rationaliseringen inom jordbruket. Utskottet vill inte bestrida att det är förenat med vissa svårigheter att finna en lämplig lösning på problemet. En möjlighet synes, såsom motionärerna också framhållit, vara att fastställa jordförbättringen efter schablonmässiga grunder. Även andra lösningar är givetvis tänkbara. Utskottet vill därför förorda, att Kungl. Maj:t tar frågan under övervägande och efter erforderlig utredning för riksdagen framlägger förslag till bestämmelser i ämnet.

Bevillningsutskottets uttalande har godkänts av riksdagen.

Byråchefen Filip Ericson erhöll uppdrag att inom finansdepartementet utreda frågan. Han konstaterade därvid att motionärernas motiveringar kunde sammanfattas under följande rubriker.

A. Värdestegring genom strukturrationalisering och sammanläggning till större enheter.
B. Värdestegring genom mekanisering av driften.
C. Värdestegring genom ekonomisk driftplanering, rationella arbetsprocesser och en rationell gödsling.
D. Värdestegring genom grundförbättring med egna arbetsinsatser och vid den årliga inkomsttaxeringen avdragsgilla kostnader.
E. Värdestegring genom jordbruksregleringen.

Utredningsmannen konstaterade att de under rubrikerna A–D behandlade värdestegringarna alla har det gemensamt att de inte i någon nämnvärd grad beror på samhällets egna insatser utan främst är ett resultat av vidtagna planeringsåtgärder och gjorda investeringar. I fråga om den under rubriken E angivna värdestegringen genom jordbruksregleringen är den till inte oväsentlig del ett resultat av en företagsekonomisk anpassning till av samhället fastställda produktionsvillkor. Utredningsmannen tillade.

En realisationsvinstbeskattning av de ovan nämnda värdestegringarna får högst varierande effekt beroende på dels avståndet mellan tidpunkten för den insatta åtgärden och försäljningsdagen, dels vad slags åtgärd som orsakat värdestegringen. Beskattningen kommer att drabba ojämnt och därigenom orättvist. Härtill kommer att skatteeffekten i regel avtar med tiden, vilket kan fördröja en ur rationaliseringssynpunkt önskvärd omsättning av jordbruksfastigheter. Risk finns också att säljarna lyckas kompensera sig för skatten genom en höjning av fastighetspriser.

När det gällde frågan om särskilt tillägg för värdestegring genom vidtagna planeringsåtgärder och gjorda investeringar, konstaterade utredningsmannen, att en individuell bedömning av den värdestegring som härrör från vidtagna planeringsåtgärder och gjorda investeringar blir mycket vansklig. Han framhöll vidare följande.

Härtill kommer att man i regel inte heller torde kunna fastställa det sakliga underlaget för en dylik bedömning. Åtgärderna ligger ofta långt tillbaka i tiden och många kan inte verifieras av vare sig bokföring eller självdeklarationer. En individuell bedömning finge sannolikt utgå från en

konstaterad realisationsvinst och söka dela upp denna på en del som borde undgå beskattning och en annan del som borde beskattas. Att objektivt göra en dylik uppdelning synes mycket svårt. Om man inte kan individuellt utföra en reducering av realisationsvinsten, uppkommer frågan om en schablonmetod kan tillämpas. De två viktigaste kraven på en dylik metod är för det första att den grundas på ett sakligt underlag och för det andra att den bör verka vinstreducerande i berättigade fall men inte ge otillbörliga skattelättnader i övriga fall. Det kan övervägas, om schablonen bör vara värde- eller arealbunden, dvs. anknyta till fastighetens värde eller till dess areal. Eftersom schablonen bör vara enhetlig för hela landet, torde värdebundenheten inte vara lämplig. Denna skulle få för hög effekt i södra Sverige och ge alltför litet utslag i norra Sverige. Härtill kommer att kompensationsbehovet bl. a. genom sin starka anknytning till brukarens egna insatser inte torde öka med vare sig fastighetsvärdet eller gårdsstorleken, varför varken en värde- eller en arealbunden kompensation kan anses lämplig.

Om värde- eller arealbunden schablon inte ger en rättvis kompensation för värdestegring genom vidtagna planeringsåtgärder och gjorda investeringar återstår att pröva ett årligt tillägg liknande det nuvarande fasta 3 000-kronorstillägget. Uppenbart är att man med ett sådant kan komma att överkompensera små enheter där samma utrymme för egna insatser inte torde finnas som på företag av minst familjejordbrukskaraktär. En viss risk finns också för underkompensation vid större företag även om denna torde uppvägas av att ifrågavarande brukare bör ha större möjlighet att tillägga indexuppräknade förbättringskostnader. Om alltså inte heller ett årligt tillägg innebär en idealisk lösning, synes det dock överlägset värde- resp. arealbundna schabloner och bör därför närmare prövas.

Utredningsmannens överväganden utmynnade i ett förslag om ett extra värdestegringstillägg med 1 000 kr. per innehavsår. Tillägget borde avse alla jordbruksfastigheter och få utnyttjas dels vid försäljning av hela fastigheten, dels vid delförsäljning i samband med att bostaden avstyckas och behålles av säljaren. Något förslag i frågan har inte förelagts riksdagen.

Utredningsmannens förslag innebär således att man, för att undvika icke önskvärda effekter av realisationsvinstreglerna när det gäller jordbruksfastigheter, skulle införa ett nytt årligt fast tillägg. Vi återkommer till denna fråga i ett följande delavsnitt, De fasta tilläggen.

3.2.4 *Värdeminskningsavdrag*

Markvärdekommitténs förslag innebar, att då gällande regler, dvs. att anskaffningskostnaden skulle minskas med vid realisationen återvunna värdeminskningsavdrag, i princip skulle bibehållas.

Av praktiska skäl föreslog dock kommittén den inskränkningen i skyldigheten att beakta tidigare åtnjutna avdrag att endast sådana värdeminskningsavdrag, som belöpte på de tio senaste åren, skulle medräknas. Kommittén anförde härom följande.

Om den skattskyldige under innehavstiden åtnjutit värdeminskningsavdrag, innebär detta att han vid inkomsttaxeringen fått avdrag för en del av anskaffningskostnaden. Denna del får inte avdragas en gång till vid realisationsvinstberäkningen. Anskaffningskostnaden skall därför minskas med de vid realisationen återvunna värdeminskningsavdragen. I praxis

sker detta merendels så, att värdeminskningsavdragen lägges till försäljningssumman, vilket ger samma resultat.

Denna regel bör i princip bibehållas och synes lämpligen kunna utformas i överensstämmelse med nämnda praxis. Vid långa innehav kan det emellertid visa sig svårt att exakt beräkna värdeminskningsavdragen. Vi vill därför av praktiska skäl föreslå, att man endast medräknar värdeminskningsavdrag, som åtnjutits under de tio senast förflutna åren.

Remissinstanserna framförde i vissa fall kritik mot kommitténs ställningstagande i denna fråga. Å ena sidan framhölls att värdeminskningsavdragen i allmänhet, åtminstone när det gällde byggnader, var små och att det borde övervägas om man inte kunde antingen införa en schablonregel eller också helt bortse från dem. Å andra sidan anfördes, att värdeminskningsavdrag för t. ex. skog och substansminskning borde beaktas även före tioårsperioden, då dessa avdrag ofta var betydande i förhållande till hela fastighetsvärdet.

Riksskattenämnden konstaterade, att det i det praktiska taxeringsarbetet visat sig vara besvärligt och tidsödande att utreda storleken av tidigare åtnjutna värdeminskningsavdrag. Även om beräkningen av åtnjutna värdeminskningsavdrag begränsades till de tio senast förflutna åren, skulle enligt nämndens mening dylika utredningar komma att väsentligt belasta taxeringsarbetet. Med hänsyn härtill och då den föreslagna realisationsvinstbeskattningen i viss mån hade karaktär av schablon, ifrågasatte nämnden, om inte tillägget för värdeminskningsavdrag kunde lösas genom en schablonregel. Nämnden tillade dock.

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

Beträffande skogsfastigheterna framhöll riksskattenämnden, att tillägg borde göras vid realisationsvinstberäkningen för åtnjutna värdeminskningsavdrag för skog, och att tilläggen borde avse hela den tid under vilken fastigheten innehafts.

Liknande förslag beträffande skogsfastigheterna framfördes av flertalet länsstyrelser, som även framhöll, att hänsyn i förekommande fall borde tas till värdeminskningsavdrag på grusfyndigheter och liknande, dvs. på grund av s. k. substansminskning.

I *propositionen* anförde departementschefen bl. a. följande.

För egen del är jag beredd att bortse från värdeminskningsavdrag för byggnader och inventarier för år då avdraget understiger 3 000 kronor. Med en sådan regel vinner man en viss överensstämmelse med regeln att förbättringskostnader under samma belopp inte tillgodoräknas. Värdeminskningsavdrag på högre belopp måste däremot enligt min mening beaktas.

Samma betraktelsesätt kan inte anläggas på skogs- och substansminskningsavdrag. Åtnjutna avdrag av denna art måste alltid återföras till beskattning, i den mån de återvinns vid en avyttring, för att realisationsvinstbeskattningen skall bli någorlunda riktig.

I anvisningarna till 36 § KL stadgas i enlighet härmed, att en fastighets anskaffningskostnader utan beloppsbegränsning skall minskas med sådana åtnjutna värdeminskningsavdrag som avser skog, annan naturtillgång på avyttrad fastighet, skogsvägar, täckdikningsanläggningar och markanläggningar. Värdeminskningsavdrag för byggnader och därmed vid beräkning av värdeminskningsavdrag likställda tillgångar skall däremot endast beaktas för de år då åtnjutet värdeminskningsavdrag uppgått till lägst 3 000 kronor.

Som svar på våra förfrågningar om erfarenheterna av de nuvarande bestämmelserna har från fiskalt håll framförts erinringar beträffande *dels* frågan om indexuppräkning av värdeminskningsavdragen, *dels* frågan om värdeminskningsavdragen nödvändigtvis måste vara åtnjutna för att beaktas vid realisationsvinstberäkningen.

Vi återkommer till frågan om indexberäkning av värdeminskningsavdragen i ett följande delavsnitt, Indexberäkningen.

Vad avser frågan om värdeminskningsavdragen måste vara åtnjutna eller ej har följande påpekande gjorts från en länsstyrelse.

Frågan huruvida värdeminskningsavdragen under innehavstiden utnyttjats helt eller delvis torde i de flesta fall vara omöjlig att avgöra. I regel tillämpar de skattskyldiga en schablonberäkning, viss procent av de under innehavet taxerade byggnadsvärdena. En korrekt prövning av detta tillägg hade krävt tillgång till samtliga deklarationer och eventuella beslut och utslag från överinstanser om besvär anförts.

Överväganden

Om vårt förslag beträffande anskaffningsvärdet vid äldre innehav, obligatoriskt 150 % av 1952 års taxeringsvärde om inte den ursprungliga anskaffningskostnaden visas vara större eller någon av de två alternativreglerna tillämpas, vinner bifall, och om som en direkt följd härav beloppsbegränsningen för förbättringskostnader borttas, bör enligt vår mening beloppsspärren slopas även beträffande värdeminskningsavdragen.

Det bör inte vara förenat med några större svårigheter att beräkna de värdeminskningsavdrag som belöper på tid efter den 1.1.1952. Praxis beträffande avskrivningsprocenten för olika slag av byggnader har varit ganska fast under dessa år. Om planenlig avskrivning tillämpats bör avdragen framgå av avskrivningsplanerna. I den mån avskrivning inte skett enligt avskrivningsplan har värdeminskningsavdraget beräknats till viss procent av det för beskattningsåret gällande taxerade byggnadsvärdet eller jordbruksvärdet.

Däremot kan 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 vår mening bör man vid realisationsvinstberäkningen av praktiska skäl utgå från att de på beskattningsåret belöpande värdeminskningsavdragen också kunnat utnyttjas vid taxeringen till såväl statlig som kommunal inkomstskatt.

Vi föreslår sålunda att omkostnadsbeloppet, dvs. anskaffnings- och förbättringskostnaden, vid beräkning av skattepliktig realisationsvinst och

avdragsgill realisationsförlust skall minskas med de på innehavstiden belöpande värdeminskningsavdragen oavsett om dessa har åtnjutits eller ej.

Det kanske bör betonas, att vi är väl medvetna om att nu gällande regel, att endast åtnjutna värdeminskningsavdrag skall återföras till beskattning, är teoretiskt helt riktig. Vi anser emellertid att en sådan bestämmelse är så svårhanterbar i det praktiska arbetet att det är befogat att göra ett avsteg från de bakomliggande tankegångarna om millimeterrättvisa. Som anförts från diverse håll har hela realisationsvinstbeskattningen efter införandet av indexuppräkning, fasta tillägg, beräknade ingångsvärden etc. fått en viss prägel av schablonbeskattning. Det torde främst bli vid taxering till kommunal inkomstskatt som differenser kan uppkomma mellan på innehavstiden belöpande värdeminskningsavdrag och under innehavstiden åtnjutna värdeminskningsavdrag. Med hänsyn till möjligheten till förlustutjämning torde det för övrigt numera höra till undantagen att värdeminskningsavdragen inte kan utnyttjas.

3.3 Särskilda regler för schablontaxerade fastigheter

Bestämmelser om schablontaxering av en- och tvåfamiljsfastigheter infördes i KL år 1953. Till grund för lagstiftningen låg en av 1950 års skattelagssakkunniga utarbetad promemoria angående taxering av inkomst av en- och tvåfamiljsfastigheter (31.12.1951).

Motsvarande bestämmelser avseende *dels* fastigheter som tillhör bostadsföreningar och bostadsaktiebolag och *dels* fastigheter som tillhör allmännyttiga bostadsföretag infördes i KL år 1954. Till grund för dessa lagstiftningsåtgärder låg likaledes av 1950 års skattelagssakkunniga utarbetade promemorior, promemoria angående beskattning av bostadsföreningar och bostadsaktiebolag samt av deras medlemmar eller delägare (30.10.1953) resp. promemoria med förslag till särskilda bestämmelser rörande beräkning av inkomst av fastigheter, tillhöriga allmännyttiga bostadsföretag (3.10.1953).

År 1966 utvidgades tillämpningsområdet för schablonen avseende bostadsföreningar och bostadsaktiebolag till att även omfatta ekonomisk förening eller aktiebolag vars verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande består i att tillhandahålla medlemmarna eller delägarna garage eller annan för deras personliga räkning avsedd gemensamhetsanläggning i byggnad som ägs av föreningen eller bolaget. Till grund för denna lagstiftning låg Villabeskattningsutredningens betänkande Stencil Fi 1966:4.

Nu gällande bestämmelser avseende beräknade intäkter vid schablontaxering av fastigheter återfinns i KL 24 § 2 mom. (beträffande en- och tvåfamiljsfastigheterna) och 3 mom. (beträffande de fastigheter som tillhör bostadsföreningar och bostadsaktiebolag samt allmännyttiga bostadsföretag). Avdragsrätten vid schablontaxering regleras i KL 25 § 3 mom.

Bestämmelserna innebär – vid 1975 års taxering – för en- och tvåfamiljsfastigheterna, att som intäkt av fastigheten skall upptagas ett belopp motsvarande för helt år räknat 2 % av den del av fastighetens taxerings-

värde året näst före taxeringsåret som inte överstiger 150 000 kronor, 4 % av den del av taxeringsvärdet som överstiger 150 000 kronor men inte 225 000 kronor och 8 % av den del av taxeringsvärdet som överstiger 225 000 kronor.

För de fastigheter som tillhör bostadsföreningar och bostadsaktiebolag samt allmännyttiga bostadsföretag innebär bestämmelserna att som intäkt av fastigheten skall upptagas ett belopp motsvarande för helt år räknat 3 % av fastighetens taxeringsvärde året näst före taxeringsåret.

I fråga om samtliga ovannämnda fastigheter får vid schablontaxering avdrag inte göras för andra omkostnader än för ränta å lånat, i fastigheten nedlagt kapital samt tomträttsavgäld eller liknande avgäld. Härutöver får dock fysisk person, som blivit för året näst före taxeringsåret eller för taxeringsåret mantalsskriven å honom tillhörig fastighet, i fråga om nämnda fastighet åtnjuta ett extra avdrag med, för helt år räknat, 500 kronor, dock högst med det belopp som skall upptagas som intäkt av fastigheten. Sistnämnda rätt till extra avdrag gäller även för oskift dödsbo under förutsättning att någon delägare i boet blivit mantalsskriven på fastigheten.

Överväganden

Det belopp som jämlikt KL 24 § 2 och 3 mom. skall upptagas som intäkt bör anses vara skillnaden mellan å ena sidan bruttovärdet för utnyttjande av fastigheten och å andra sidan alla andra omkostnader än ränta å lånat, i fastigheten nedlagt kapital och tomträttsavgäld eller liknande avgäld.

I sin promemoria angående taxering av inkomst av en- och tvåfamiljsfastigheter anförde nämligen 1950 års skattelagssakkunniga ungefär följande.

Såväl hyresvärdet som avdraget för andra omkostnader än gäldränta bör bestämmas enligt schablonmässiga grunder. För att komma fram till den procentsats som betecknar intäkten bör man alltså utgå från hyresvärdet, uttryckt i procent av taxeringsvärdet, och därefter reducera detta procenttal med hänsyn till omkostnader utöver gäldränta.

Hyresvärdet av enfamiljsfastigheter i ouppvärmt skick kan anses uppgå till 6 % av taxeringsvärdet. Ett belopp motsvarande 2,5 % av taxeringsvärdet kan vidare anses utgöra skäligt avdrag för värdeminskning, för reparation och underhåll samt för sådana omkostnader som vattenförbrukning, renhållning, sotning, försäkring o. d. Detta innebär att för enfamiljsfastigheter, för vilka fullständig schablon tillämpas, intäkten bör upptagas till (6–2,5=) 3,5 %.

De sakkunnigas förslag om 3,5 % ändrades i propositionsförslaget till 3 % bl. a. med hänvisning till den avkastning ägaren till fastigheten hade kunnat få på sitt i fastigheten nedlagda kapital vid insättning på bankbok. Beträffande den använda metoden för beräkning av intäkten, att först uppskatta hela hyresvärdet till viss procent av taxeringsvärdet och därefter reducera detta procenttal med hänsyn till alla omkostnader utom gäldränta, restes emellertid inga principiella invändningar.

Vid realisationsvinstberäkning bör naturligtvis ägare av schablon-

taxerad fastighet ha samma avdragsrätt för egentliga förbättringskostnader som ägare av fastighet, för vilken fullständig redovisning har lämnats vid inkomsttaxeringarna. Eftersom förbättringskostnaderna vid schablontaxering inte skall uppföras på avskrivningsplan, blir avdragsrätten avhängig av att kostnaderna i fråga kan styrkas genom faktura eller räkning.

Nu gällande realisationsvinstregler innehåller emellertid också en specialbestämmelse för de schablontaxerade fastigheterna. I anslutning till en uppräkning av avdragsgilla kostnader, bl. a. vad som nedlagts på förbättring av egendomen, stadgas sålunda i anvisningarna till KL 36 § första stycket.

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.

Enligt vår mening får hänsyn anses ha tagits till all reparation och allt underhåll av fastigheten vid bestämmandet av det procenttal av taxeringsvärdet som skall anses utgöra beräknad intäkt. På grund härav och då specialbestämmelsen är mycket svår att tillämpa i praktiken föreslår vi att den borttas.

Denna presumtion, att hänsyn tagits till all reparation och allt underhåll vid bestämmandet av procenttalet vid intäktsberäkningen, synes vara godtagbar vid längre tids innehav. Vi är emellertid medvetna om att det i vissa fall skulle kunna bli otillfredsställande resultat, om specialbestämmelsen borttogs utan att någon annan bestämmelse infördes i stället när det gäller fastigheter som innehafts kort tid. Vi åsyftar här bl. a. det fallet att en starkt nedsliten fastighet förvärvas, blir föremål för en omfattande renovering och strax därefter avyttras. Enligt vår mening är det bättre att, delvis efter utländskt mönster, införa avdragsrätt för iståndsättningskostnader som nedläggs strax före en avyttring, än att ha kvar en generell avdragsrätt för värdehöjande reparation, som nödvändigtvis måste medföra avsevärda utredningssvårigheter.

Avdragsrätten för sådan "försäljningsreparation" bör enligt vår mening inskränkas till att avse reparation som nedläggs på fastigheten omedelbart före avyttringen. Härjämte skall naturligtvis fastigheten genom reparationen befinna sig i bättre skick vid avyttringen än vid förvärvet.

Det framgår av förarbetena till lagstiftningen, att hänsyn även tagits till skäligt avdrag för värdeminskning vid bestämmandet av procenttalet för beräknad intäkt när det gäller schablontaxerade fastigheter. Principiellt borde man därför enligt vår mening beakta dessa underförstådda värdeminskningsavdrag vid realisationsvinstberäkningen.

Det skulle i och för sig vara möjligt att beräkna skäliga belopp för sådana värdeminskningsavdrag. De skulle t. ex. kunna beräknas till någon eller några procent av taxerat byggnadsvärde. Med hänsyn till att normala vinster på bl. a. schablontaxerade fastigheter enligt syftet med realisationsvinstreglerna inte bör bli föremål för någon vinstbeskattning, anser vi oss emellertid inte ha anledning komplicera bestämmelserna genom

regler om beräknade värdeminskningsavdrag. Om inkomsten av en schablontaxerad fastighet under viss del av innehavstiden beräknats enligt konventionell metod, skall naturligtvis värdeminskningsavdrag som belöper på denna tid beaktas vid realisationsvinstberäkningen.

3.4 Indexberäkningen

Markvärdekommittén framhöll, att fastigheter i regel innehas så lång tid, att penningvärdet hinner ändras. Vinsten som framkommer vid fastighetsförsäljningar är därför oftast, åtminstone delvis, uttryck för penningvärdets fall. Är vinsten liten eller måttlig består den erfarenhetsmässigt till större delen av sådan inflationsvinst och har alltså inte tillfört säljaren ökad skattekraft. Med dessa utgångspunkter skulle det enligt kommitténs mening vara föga välbetänkt att, bortsett från korttidsinnehav, beskatta hela den nominella nettovinsten av en fastighetsförsäljning såsom inkomst. Kommittén tillade.

Vi har också kommit fram till att man, när det gäller fastigheter med de stora värden det här gäller och de bättre möjligheter till exakt vinstberäkning som finnes, inte bör – såsom aktievinstutredningen föreslagit beträffande aktier – taga den nominella vinsten till utgångspunkt och föreskriva, att visst procenttal av denna skall utgöra skattepliktig intäkt. Skulle man nödgas fastställa ett sådant procenttal, skulle det nämligen bli för lågt beträffande större markvinster men samtidigt innebära en omotiverad skatteskärpning på vinster vid försäljning av egna hem m. m.

Kommittén föreslog, att ett procentuellt tillägg varje år skulle göras till anskaffningskostnaden. Tillägget borde motsvara den genomsnittliga penningvärdeförändringen och därutöver ge en marginal för små eller måttliga reella försäljningsvinster. Från dessa utgångspunkter förordade kommittén, att till anskaffningskostnaden för varje helt års innehav schablonmässigt skulle läggas 6 %. Såsom anskaffningskostnad betraktade kommittén, i överensstämmelse med gällande rätt, den en gång erlagda köpeskillingen för fastigheten men inte lagfartskostnader eller dylikt.

Departementschefen ansåg det motiverat att undanta vinster som berodde på penningvärdets fall från beskattning vid försäljning av fastigheter och tillade.

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

Departementschefen tillstyrkte således att anskaffningsvärdet uppräknades på grundval av konsumentprisindex men underströk att en in-

dexmetod för att beräkna anskaffningsvärde vid realisationsvinstbeskattningen för fastighet inte med fog kunde åberopas som skäl för att metoden skulle tillämpas över hela fältet.

Överväganden

Beräkning av beskattningsbar vinst

Såsom redan framhållits förutsätter våra direktiv, att det nuvarande systemet när det gäller beskattning av vinster vid fastighetsförsäljning skall bestå i sina huvuddrag. Vi har därför att utgå från att hänsyn skall tas till penningvärdeförändringen. När det gäller fastigheter är enligt vår mening en indexuppräkning av avdragsgilla poster den bästa metoden att ta hänsyn till penningvärdeförändringen vid realisationsvinstbeskattningen.

Värdesäkringskommittén framhöll i sitt betänkande (SOU 1964: 1) att – även om man i övrigt bibehåller den nominalistiska beskattningen – en real beskattning av kapitalvinster, åtminstone för vissa tillgångar, kan vara motiverad ur risksynpunkt. En real beskattning av kapitalvinster är emellertid, som värdesäkringskommittén framhöll, nära förknippad med en real metod för beräkning av kapitalintäkter och kapitalkostnader.

Om man inför en real beskattning enbart beträffande kapitalvinster, borde man i princip ta hänsyn till i vad mån den försålda egendomen varit skuldbelastad.

Indexuppräkning bör i princip endast ske av den del av anskaffningskostnaden som fastighetsägaren finansierat med egna medel. Emellertid är det av praktiska skäl omöjligt att vid indexberäkningen ta hänsyn till skuldbelastningen. Denna är mycket olika i de enskilda fallen och skulderna amorteras helt eller delvis under innehavstiden. Vi har därför kommit till att hela anskaffningskostnaden, liksom nu är fallet, bör indexuppräknas, när fråga är om beräkning av beskattningsbar vinst.

Liksom för närvarande sker bör även förbättringskostnaderna indexuppräknas. Enligt gällande regler sker däremot inte någon indexuppräkning av värdeminskningsavdragen. Detta är principiellt fel. Vi erinrar om vad värdesäkringskommittén anförde i denna fråga (s. 53).

Beträffande medgivna värdeminskningsavdrag skall dessa återföras till beskattning och kommer sålunda att öka eljest framkommen vinst. Man kan emellertid inte – såsom för närvarande sker – sammanräkna de under innehavstiden medgivna avdragsbeloppen utan man har att konstatera, hur stor del av det vid försäljningstillfället gällande reala avskrivningsunderlaget som avskrivits och återföra denna reala avskrivning till beskattning. Om sålunda en å fastigheten befintlig byggnad under innehavstiden avskrivits med sammanlagt 10 % samt det reala avskrivningsunderlaget på grund av fallande penningvärde stigit från 100 000 kronor till 120 000 kronor skall 12 000 kronor återföras till beskattning.

I ett remissyttrande med anledning av markvärdekommitténs betänkande hade ifrågasatts om inte anskaffningskostnaden borde med hänsyn till skogsvärdeminskningsavdragens storlek minskas med beloppet av sådana avdrag vid indexberäkningen. Departementschefen uttalade att det-

ta knappast var en nödvändig konsekvens av systemet. Även praktiska skäl talade starkt emot ett sådant förfarande.

Enligt vår mening finns inte anledning göra avsteg från det principiellt riktiga, nämligen att indexuppräkna även värdeminskningsavdragen. Vi anser detta ofrånkomligt, när det gäller stora värdeminskningsavdrag, t. ex. när en byggnad fått avskrivas på en gång med anlitande av investeringsfond. Behovet av en indexuppräkning av värdeminskningsavdragen har ökat eftersom sådana avdrag nu medges med större belopp än tidigare. Vad angår de praktiska svårigheterna med en indexuppräkning av värdeminskningsavdragen vill vi framhålla, att svårigheterna ligger i att fastställa värdeminskningsavdragens belopp och inte i att räkna upp dessa belopp enligt index sedan de fastställts. Uppräkning skall ske räknat från det kalenderår, under vilket det räkenskapsår utgått, för vilket värdeminskningsavdraget har medgivits.

Vi vill i detta sammanhang framhålla att – om vid övergången till de nya avskrivningsreglerna vissa delar av en byggnad hänförts till inventarier i avskrivningshänseende – det skall så anses som om byggnaden avskrivits med belopp motsvarande värdet av de utbrutna delarna. Även detta "värdeminskningsavdrag" skall givetvis indexuppräknas från det år utbrytning skett.

Problemen vid delförsäljning av fastighet kommer att behandlas under avsnittet Delförsäljning av fastighet.

Om vårt förslag att 150 % av 1952 års taxeringsvärde obligatoriskt skall anses som anskaffningsvärde för fastigheter anskaffade före år 1952 godtas, kan indexuppräkningen ske på grundval av konsumentprisindex, vilket har år 1949 som basår.

Beräkning av avdragsgill förlust

Det kan ifrågasättas om inte i ett system med en real kapitalvinstbeskattning avdrag borde medges för real förlust. Förlusten skulle alltså – bortsett från 3 000-kronorstilläggen – beräknas på samma sätt som vinsten, dvs. med indexuppräkning av anskaffningskostnad, förbättringskostnad och värdeminskningsavdrag. För närvarande beräknas avdragsgill realisationsförlust såsom skillnaden mellan, å ena sidan, försäljningspriset och, å andra sidan, den verkliga anskaffningskostnaden ökad med förbättringskostnader och minskad med värdeminskningsavdragen. Någon indexuppräkning sker ej och de alternativa möjligheterna för beräkning av anskaffningskostnaden – 150 % av taxeringsvärdet 20 år före försäljningen och motsvarande regel vid arv – står inte till buds när det gäller beräkning av avdragsgill förlust.

Om vårt förslag att 150 % av 1952 års taxeringsvärde skall vara obligatorisk anskaffningskostnad för fastigheter anskaffade före år 1952 godtas, föreslår vi att denna schablonmässigt beräknade anskaffningskostnad skall gälla även vid förlustberäkningen. Däremot föreslår vi inte någon indexuppräkning när det gäller förluster. Beskattningsreglerna när det gäller vinster har utformats med hänsyn till markpolitiska synpunkter och beskattningen har medvetet gjorts lägre än som från renodlad skatte-

rättvisesynpunkt skulle kunna framstå som skäligt. Det finns från markpolitiska synpunkter knappast någon anledning beräkna avdragsgilla förluster efter samma förmånliga regler.

Vi vill redan nu framhålla att vi – när det gäller aktievinstbeskattningen – inte anser oss kunna förorda en indexuppräkning av anskaffningskostnaden. I denna del kommer således systemen att vara olika. Vi återkommer till denna fråga vid behandlingen av aktievinstbeskattningen.

3.5 De fasta tilläggen

Markvärdekommittén förordade, att till anskaffningskostnaden skulle för varje helt års innehav schablonmässigt läggas, förutom ett belopp motsvarande 6 % av kostnaden (i propositionsförslaget ersatt med indexberäkning), även ett fast årligt tillägg om 2 000 kronor. Sistnämnda tillägg skulle få åtnjutas för varje inköpt fastighetskomplex, fastighet eller fastighetsdel.

Kommittén framhöll att dessa tillägg till anskaffningskostnaden kom även dem till del, som gjorde avsevärda markvinster. Med hänsyn till dessa vinsters storlek fick de dock anses vara av jämförelsevis mindre betydelse. Man kunde då enligt kommittén få en effektiv beskattning vid en från markpolitisk synpunkt lämplig nivå. Däremot skulle, menade kommittén, tilläggen ifråga om normala vinster på jordbruk, egnahem, hyresfastigheter och industrifastigheter få den effekten, att vinsten så gott som undantagslöst blev helt skattefri. Beskattningen skulle, bortsett från vissa gränsfall, endast träffa de stora markvinsterna.

Såsom redan tidigare framhållits tillstyrkte departementschefen en lagstiftning om beskattning av värdestegring av fastigheter med den målsättning markvärdekommittén uppställt. Förslaget hade i princip godtagits av *remissinstanserna* men invändningar hade bl. a. gjorts mot det föreslagna tillägget om 2 000 kronor per år för varje inköpt fastighet eller fastighetsdel. Sålunda anmärktes att konstruktionen ledde till överkompensation för den, som förvärvade en fastighet genom delköp, och vidare att tillägget var svåradministrerat. Svårigheter skulle också uppkomma vid avyttring av fastighetsdelar. Det ifrågasattes därför från remissinstansernas sida om inte tillägget borde begränsas till villor och egnahem eller åtminstone till fastigheter med byggnader.

Departementschefen framhöll i propositionen att ett tillägg av den föreslagna typen inte kunde undvaras i systemet. Att beskatta mindre vinster vid försäljning av egnahem, villor och jordbruk låg enligt departementschefen inte i linje med förslagets markpolitiska syfte. Även praktiska skäl talade starkt för ett sådant tillägg. Å andra sidan kunde det inte bestridas att fog fanns för viss del av den kritik som riktats mot tilläggets konstruktion. Departementschefen anförde härom.

Jag föreslår på grund härav att tillägget konstrueras så att det medges endast för bebyggda fastigheter och i sådana fall knyts till den väsentliga bostadsbyggnaden. Enligt min mening bör det årliga fasta tillägget beräknas för fastigheter, som schablontaxeras enligt 24 § 2 mom. KL, dvs.

egnahem, villor och sommarstugor. Förekomsten av en bostadsbyggnad av viss standard på fastigheten torde vara en förutsättning för att schablonen skall vara tillämplig. Beträffande andra fastigheter av annan fastighets natur bör tillägg få göras om byggnad som till väsentlig del innehåller bostäder finns på fastigheten. För jordbruksfastigheter bör fordras mangårdsbyggnad eller annan likvärdig bostadsbyggnad för den kontinuerliga skötseln av fastigheten. Bostaden bör således vara av ej alltför obetydlig standard med hänsyn till att det fasta tillägget – såsom framgår av det följande – avser att kompensera för vissa fastighetsomkostnader. Av vad jag nu anfört följer att tillägg beräknas för egnahem, villor, sommarstugor, hyreshus och jordbruksfastigheter men däremot inte för t. ex. tomtmark, skogsmark utan annan bebyggelse än "skogskoja" e. d. (jfr punkt 4 fjärde stycket av anvisningarna till 9 § KL) och ej heller för industrifastigheter. För varje taxeringsenhet räknas ett fast tillägg oavsett hur många bostadsbyggnader den omfattar. För ideella andelar av fastighet beräknas motsvarande del av det fasta tillägget.

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

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

Det förekommer att industri- och affärsbyggnader ibland innehåller bostäder. För att fast tillägg skall beräknas i dessa fall bör fordras att bostadsdelen inte är obetydlig i förhållande till hela byggnaden. En portvaktsbostad på en fastighet, som i övrigt har större fabrikslokaler, bör således inte berättiga till fast tillägg. Däremot bör sådant tillägg beräknas för exempelvis byggnad som innehåller butik i bottenplanet och bostad för ägaren en trappa upp.

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

Överväganden

Eftersom det väsentliga syftet med det fasta årliga tillägget om 3 000 kronor varit att undanta vinster vid försäljning av egnahem, villor och jordbruk har vi, såsom tidigare redovisats, undersökt om detta syfte kan nås på annat sätt än genom ett fast årligt tillägg. Vi har emellertid inte funnit någon annan tillfredsställande metod. Ett årligt fast tillägg av detta slag kan därför även enligt vår mening inte undvaras i systemet.

Genom att det fasta årliga tillägget enligt nuvarande regler begränsats till fastigheter med bostadsbyggnad kommer – såsom framhålles i våra direktiv – vinst vid försäljning av mark utan sådan byggnad att beskattas hårdare än andra fastigheter. Det konstateras i direktiven att detta delvis är en avsedd konsekvens men att det gjorts gällande att utformningen av

de nuvarande reglerna gjort skillnaderna i beskattningshänseende omotiverat stora. I direktiven påpekas att skillnaden i beskattningshänseende mellan bebyggda och icke bebyggda fastigheter medfört svårigheter bl. a. i arbetet för jord- och skogsbrukets yttre rationalisering och att vi bör pröva denna fråga i belysning av de praktiska erfarenheterna.

Att generellt införa ett fast årligt tillägg även för obebyggda fastigheter anser vi oss inte kunna förorda. Det skulle innebära en återgång till markvärdekommitténs förslag i detta hänseende, vilket förslag redan avvisats.

Om man vill utjämna skillnaderna i beskattningen av vinster vid försäljning av bebyggda och obebyggda fastigheter, kan detta emellertid ske genom att 3 000-kronorstillägget minskas till 2 000 eller till 1 000 kronor. Markvärdekommittén föreslog att tillägget skulle vara 2 000 kronor. I propositionsförslaget höjdes tillägget till 3 000 kronor utan särskild motivering. Det bör således vara möjligt att minska det årliga tillägget till 2 000 kronor utan att syftet med lagstiftningen åsidosätts.

Även en sänkning av tillägget till 1 000 kronor bör – såvitt våra undersökningar ger vid handen – i dagens läge vara möjlig utan att syftet med tillägget helt förfelas. Man har då fortfarande kvar den effekten av tillägget att små reella vinster undantas från beskattning. En sänkning av tillägget till 1 000 kronor bör dock kombineras med en utökad möjlighet att erhålla uppskov med beskattningen när ersättningsfastighet anskaffas.

Vi har således funnit att tillägget för bebyggda fastigheter bör bibehållas men att det möjligen kan reduceras. Betydelsen av ett fast årligt tillägg kommer emellertid att minska på grund av penningvärdeförändringen. Vi har därför inte ansett oss böra förorda en sänkning av det årliga tillägget. Å andra sidan har vi inte heller ansett oss böra förorda att tillägget indexuppräknas. Vi har stannat för att i stället förorda att storleken av det fasta tillägget omprövas efter ett antal år med beaktande av penningvärdeförändringen.

Om vårt förslag godtas att 150 % av 1952 års taxeringsvärde obligatoriskt skall anses som anskaffningskostnad för fastigheter anskaffade före nämnda år, bör fasta tillägg ej beräknas för tid före år 1952. Detta överensstämmer med nuvarande regler att – när vinstberäkningen sker med utgångspunkt från taxeringsvärdet 20 år före avyttringen eller från taxeringsvärdet året före dödsfallet – fasta tillägg ej får beräknas för tidigare år än 20 år före avyttringen eller året före dödsfallet. Då den av oss föreslagna regeln i motsats till nu gällande alternativregler i princip blir obligatorisk, har vi övervägt att kombinera vår schablonregel med en rätt att räkna fasta tillägg även för tid före år 1952. Se alternativ D i tabell 1 i Bilaga 2. Även om det vid den praktiska tillämpningen av schablonregeln inte behöver innebära någon större komplikation att beräkna fasta tillägg även för tid före år 1952, har vi dock inte ansett oss böra förorda en sådan lösning.

När man i direktiven talar om att den nuvarande avvägningen av beskattningen mellan bebyggda och icke bebyggda fastigheter medför svårigheter i arbetet för jordbrukets och skogsbrukets yttre rationalisering,

torde man främst ha avsett det fallet att en jordbrukare skall sälja sin jordbruksfastighet men önskar behålla mangårdsbyggnaden. Han får då inte åtnjuta något årligt 3 000-kronorstillägg till anskaffningskostnaden, eftersom mangårdsbyggnaden inte medföljer vid försäljningen. När bostadsbyggnaden en gång försäljs får jordbrukaren visserligen åtnjuta 3 000-kronorstillägg vid realisationsvinstberäkningen, men vid den försäljningen kan försäljningspriset vara avsevärt lägre än summan av anskaffningskostnaden uppräknad med index och 3 000-kronorstilläggen. Han har då inte kunnat utnyttja dessa tillägg tillfullo. Den beskattningsbara vinsten skulle kanske ha blivit avsevärt lägre om hela fastigheten sålts på en gång.

Av redogörelser för erfarenheterna av nuvarande regler, som lämnats av skattecheferna vid länsstyrelserna, framgår, att man vid försäljning av jordbruksfastighet, där säljaren behåller mangårdsbyggnaden, vidtagit åtgärder för att 3 000-kronorstillägget skall få åtnjutas. Följande exempel på uttalanden kan lämnas.

Ägare av jordbruksfastighet, som önskar avyttra sin fastighet utom mangårdsbyggnaden med därtill hörande tomt och trädgård, säljer ofta formellt hela jordbruksfastigheten och återköper därpå omedelbart bostadshuset med tillhörande markområde. En sådan transaktion företas givetvis för att kunna utnyttja nu ifrågavarande avdrag och förekommer även när lantbruksnämnden köper upp jordbruksfastigheter. Till en början skedde återköpen via tredje man men numera anser man sig inte behöva gå denna omväg. Metoden att på detta sätt kringgå lagstiftningen torde böra stävjas.

– – –

Vid försäljning till lantbruksnämnden har konstaterats, att avtal träffats dels om försäljning av hela fastigheten (jordbruksfastighet) dels ock om återköp av byggnader och tomtmark till dessa. Arrangemanget har medfört, att någon skattepliktig realisationsvinst merendels icke uppkommit för säljaren, då han vid realisationsvinstberäkningen kunnat utnyttja ingångsvärdet för mark + byggnader, fasta beloppet på 3 000 kronor per år samt index, trots att avsikten med försäljningen varit att endast avyttra mark, och således inte byggnaderna med tillhörande tomt. Dylika transaktioner bör ej premieras, då därigenom vinsten på markvärdestegringen undgår beskattning.

– – –

Erfarenheterna från detta län visar att vid försäljning av jordbruksfastighet med bostadsbyggnad den många gånger komplicerade utredningen i regel leder till att någon skattepliktig realisationsvinst visar sig inte ha uppkommit. Detta beror huvudsakligen på att det fasta tillägget ger en hög effekt på de små brukningsenheter, varom här i regel är fråga.

Detta förhållande utnyttjas systematiskt för att undgå beskattning även vid försäljning av enbart skogbärande mark eller åkermark. Man säljer sålunda regelmässigt hela fastigheten och återköper därefter byggnaderna med erforderlig mark.

Även om transaktionerna av naturliga skäl sker i ett sammanhang har man från fiskalt håll på grund av bevissvårigheterna inte veterligen framfört yrkande om beskattning av sådana försäljningar såsom avseende enbart mark. Metoden måste betecknas som ett kringgående av gällande beskattningsregler och framstår som särskilt betänklig när statlig myndighet och kommun är medverkande.

– – –

Lantbruksnämnden tillämpar metoden att köpa hela fastigheten och därefter återförsälja bostadsbyggnaden med tomt. Säljaren kan då tillgodoföra sig 3 000-kronorstillägget. Vissa kommuner synes icke vilja tillämpa angiven metod. Det framstår som synnerligen tveksamt om metoden bör godtas.

Enligt vår mening är det befogat att en jordbrukare, som säljer sin jordbruksfastighet vilken utgjort hans hem, inte skall komma i sämre ställning i realisationsvinsthänseende, därför att försäljningen sker i två etapper. Vi föreslår därför att en jordbrukare, som försäljer sin jordbruksfastighet men behåller mangårdsbyggnaden, skall – om han så begär – få tillgodoräkna sig 3 000-kronorstilläggen vid försäljningen av jordbruksdelen. Vid en framtida försäljning av mangårdsbyggnaden får han i så fall tillgodoräkna sig 3 000-kronorstillägg endast från och med året efter det då jordbruksdelen försåldes. Med en sådan regel torde man i huvudsak ha undanröjt de svårigheter, som skillnaden i beskattningshänseende mellan bebyggda och icke bebyggda fastigheter medfört i arbetet för jordbrukets och skogsbrukets yttre rationalisering. Vi kommer att behandla även dessa spörsmål i samband med övriga problem, som hör samman med delförsäljning av fastighet, under rubriken Delförsäljning av fastighet.

Vi övergår härefter till att behandla vissa problem beträffande de fasta tilläggen, som visat sig ha uppkommit vid tillämpningen av nuvarande lagstiftning. Det är främst vid delförsäljning av fastighet och vid försäljning av fastighet, där olika byggnader under årens lopp varit huvudbyggnad, som problem uppkommit. Flertalet av dessa problem beror på att man kan ha olika uppfattningar om de fasta tilläggens roll vid realisationsvinstberäkningen. Man kan antingen anse att de fasta tilläggen tillkommer fastighet, som vid avyttringen omfattat bostadsbyggnad, eller att de mera direkt avser bostadsbyggnaden som sådan.

I anvisningarna till 36 § p. 3 KL stadgas följande.

Har avyttrad 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 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.

Markvärdekommittén avsåg att det fasta tillägget skulle tillkomma varje fastighet, således även obebyggd fastighet. Departementschefen ansåg emellertid att tillägget borde konstrueras så att det medges endast för bebyggda fastigheter och att det i sådana fall borde knytas till den väsentliga bostadsbyggnaden. Det kan ifrågasättas om det fasta tillägget genom detta uttalande fått en annan innebörd, dvs. övergått från att avse fastigheten till att avse själva bostadsbyggnaden.

Regeringsrätten har i ett förhandsbeskedsärende haft att pröva för hur många år det fasta tillägget skulle medges, när en bostadsbyggnad rivits och ersatts genom en nybyggnad. Regeringsrätten förklarade att tillägg inte fick åtnjutas för tiden före nybyggnaden.

I den redogörelse vi fått från lantbrukarnas riksförbund angående erfarenheterna av det nuvarande systemet lämnar förbundet följande kommentar till regeringsrättens dom.

Enligt förarbetena skulle fast tillägg utgå även för riven bostadsbyggnad som ersatts av ny sådan. I förhandsbeskedsärende, som prövats av regeringsrätten, har fast tillägg dock vägrats för den rivna byggnaden. Anledningen härtill torde vara den bestämda formen "bostadsbyggnaden", som lagstiftaren använt i styckets första mening. Konsekvensen härav blir att om den ersatta bostadsbyggnaden inte rivits utan fått kvarstå på fastigheten i ett mer eller mindre fallfärdigt skick så föreligger rätt till fast tillägg även för den ersatta byggnaden. Även i det fall bostadsbyggnad brunnit kan på grund av specialregeln i sjunde stycket fast tillägg utgå för den brunna byggnaden. Det framstår som angeläget att lagstiftningen här omredigeras på ett sådant sätt, att den ger uttryck för lagstiftarens intentioner.

Enligt vår mening bör det fasta tillägget hänföra sig till den taxeringsenhet, som gäller vid försäljningstillfället. Antingen säljs en eller flera taxeringsenheter eller också säljs en del av taxeringsenhet. Se följande avsnitt om beskattningsenhet vid realisationsvinstberäkning. Om på en taxeringsenhet eller del av taxeringsenhet, som säljs, finns en byggnad, som i huvudsak är avsedd att användas för bostadsändamål, skall ett årligt fast tillägg beräknas för vart år en sådan byggnad funnits på fastigheten under innehavstiden. Endast *ett* fast årligt tillägg får beräknas för den försålda taxeringsenheten eller delen av taxeringsenheten oavsett hur många bostadsbyggnader, som finns på densamma. Om vid försäljningstillfället inte finns någon bostadsbyggnad på taxeringsenheten, får något tillägg inte åtnjutas även om bostadsbyggnad tidigare funnits på fastigheten. Byggnaden har t. ex. rivits eller förstörts och ej återuppförts eller den har fått annan användning än för bostadsändamål.

Vi föreslår vidare, att – om en bostadsbyggnad rivs eller förstörs genom brand eller dylikt och omedelbart ersätts av en ny bostadsbyggnad – fasta tillägg skall beräknas även för den tid den rivna eller förstörda bostadsbyggnaden har funnits. Däremot bortfaller rätten att räkna fasta tillägg för den rivna eller förstörda byggnaden om den inte ersätts inom ett år, dvs. arbetet med att uppföra ersättningsbyggnaden skall ha igångsatts inom ett år. Samma skall gälla om en bostadsbyggnad under högst ett år tas i anspråk huvudsakligen för annat ändamål än bostadsändamål.

Om en del av en taxeringsenhet försäljs och på denna del finns en bostadsbyggnad, skall 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 till förekomsten av en eller flera bostadsbyggnader på den försålda fastigheten eller fastighetsdelen. Risk för missbruk i större omfattning av en sådan bestämmelse torde inte föreligga. Fasta tillägg bör dock inte beräknas om byggnadens

värde är alltför obetydligt. Vi föreslår att som villkor för att 3 000-kronorstillägg skall få tillgodoräknas föreskrives, att byggnaden – när det gäller annan fastighet – vid försäljningstillfället skall vara åsatt ett taxerat byggnadsvärde av minst 10 000 kronor.

Antalet år för vilka fasta tillägg skall beräknas blir beroende på *dels* hur länge den försålda byggnaden varit i huvudsak avsedd att användas för bostadsändamål, *dels* hur länge den funnits på fastigheten under innehavstiden. Den tid som är kortast blir avgörande för beräkningen av de fasta tilläggen.

Från en länsstyrelse har påpekats en felaktighet i nuvarande regler, som har samband med 3 000-kronorstillägget. Det gäller bestämmelserna i anvisningarna till 36 § punkt 2 sista stycket, som behandlar ingångsvärdeberäkningen för det fall att ersättning på grund av skadeförsäkring utgått. Stadgandet lyder till den del det har intresse i detta sammanhang.

– – – 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 ingångsvärdet till grund för uppräkning enligt tredje stycket.

Uppräkning enligt femte stycket innebär att – i förekommande fall – 3 000-kronorstillägg skall medräknas. Detta betyder i sin tur att dessa 3 000-kronorstillägg skall uppräknas med index för tiden efter skadetillfället. Då detta knappast kan ha varit avsett, bör meningen ändras så att hänvisning endast sker till tredje stycket.

Under avsnittet Förbättringskostnader har vi redovisat ett framlagt förslag att införa ett fast årligt tillägg för att undvika beskattning av den värdeökning, som är beroende av en jordbrukares personliga insatser för att förbättra jordbruket. Vi har av olika skäl inte ansett oss kunna biträda detta förslag. Om en fastighetsägare vid försäljning av fastighet får ersättning för arbete, som han nedlagt på densamma, kan det i och för sig inte anses stötande att denna ersättning liksom annan inkomst av utfört arbete beskattas. Även om realisationsvinstbeskattningen när det gäller fastigheter i första hand är avsedd att träffa s. k. oförtjänt värdestegring, kan invändning med fog göras mot att ersättning för utfört arbete undantas från beskattning. Därtill kommer att spörsmålet inte är begränsat till jordbruksfastigheter. Det torde vara mycket vanligt att t. ex. vinsterna vid försäljning av egnahem till en del orsakats av arbeten som ägaren utfört på fastigheten. Det särskilda fasta tillägget skulle då komma att gälla alla fastigheter. Att begränsa tillägget till sådana fastigheter, där ägaren bevisligen nedlagt eget arbete som påverkat vinsten, torde av naturliga skäl inte vara praktiskt möjligt.

Om en fastighetsägare nedlagt mycket arbete på en fastighet, kan emellertid den beskattningsbara vinsten bli så stor att han på grund av beskattningen får svårigheter att anskaffa en annan likvärdig fastighet. Vi anser det därför befogat att utöka möjligheterna att erhålla uppskov med beskattningen av vinsten i de fall säljaren avser att anskaffa ersättningsfas-

tighet. Vi återkommer till denna fråga vid behandlingen av förordningen om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst.

3.6 Beskattningsenhet vid realisationsvinstberäkningen

Med hänsyn till att olika regler gäller vid beräkning av realisationsvinst och vid beräkning av avdragsgill realisationsförlust, synes böra klarläggas i vilken utsträckning särskild utredning skall lämnas, om en skattskyldig under ett och samma beskattningsår har försålt flera fastigheter eller fastighetsdelar.

Nu gällande bestämmelser torde i regel förutsätta att utredning lämnas för varje försäljning och även för varje inköp, om en fastighet inköpts successivt för sammanläggning.

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

Bestämmelsen att taxeringsenheten skall vara utredningsenhet vid realisationsvinstberäkningen kan medföra en komplikation, nämligen om 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.

Man torde i sådana fall få tillgripa proportionering av den framräknade realisationsvinsten. Om t. ex. mark successivt anskaffats kan lämpligen de uppräknade kostnaderna för fastighetens olika delar tjäna som proportioneringsgrund. Har fastigheten anskaffats successivt genom förvärv av ideella andelar bör realisationsvinsten kunna uppdelas med hänsyn till hur stor procentdel av fastigheten, som innehafts mindre än två år resp. innehafts längre tid.

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

Enligt vårt förslag skall 150 % av 1952 års taxeringsvärde utgöra anskaffningskostnad för fastighet anskaffad före nämnda år. Har vissa delar av fastigheten anskaffats före och andra efter år 1952, skall – om vårt förslag godtas – som anskaffningsvärde för den del, som anskaffats före år 1952 räknas 150 % av 1952 års taxeringsvärde för fastighetsdelen. Var särskilt taxeringsvärde inte åsatt fastighetsdelen, får ett taxeringsvärde beräknas för densamma. Detta spörsmål har behandlats under avsnittet 1952 års taxeringsvärde som anskaffningskostnad. Har olika ideella andelar av fastigheten anskaffats före och efter år 1952, skall som

anskaffningskostnad för den före år 1952 anskaffade andelen räknas motsvarande andel av 150 % av 1952 års taxeringsvärde för fastigheten.

3.7 Delförsäljning av fastighet

3.7.1 *Proportionering av anskaffningskostnader*

Markvärdekommittén gick i sitt förslag inte närmare in på problemen vid delförsäljningar. Kommittén torde emellertid ha avsett att fördelning av anskaffnings- och förbättringskostnader på försåld och behållen fastighetsdel skulle ske enligt då gällande rätt, vilket innebar att proportionering skulle göras med utgångspunkt från den ursprungliga värdenivån, således den tidpunkt till vilken kostnaden hänförde sig.

Beträffande de föreslagna fasta årliga tilläggen om 2 000 kronor, som enligt förslaget skulle få åtnjutas för varje inköpt fastighetskomplex, fastighet eller fastighetsdel, gjorde kommittén följande uttalande.

Delas en egendom, beräknas anskaffningskostnad jämte tillägg på den en gång inköpta egendomen i dess helhet och proportioneras mellan den försålda delen och den del som ägaren behåller. På motsvarande sätt göres en proportionering vid framtida delförsäljningar, dvs. det ursprungliga anskaffningsvärdet jämte tillägg tages till utgångspunkt och uppdelas mellan förut sålda delar, delar vilkas försäljning skall realisationsvinstbeskattas, samt den återstående delen.

Å andra sidan föreslog kommittén att tidigare gällande bestämmelser, om hur proportionering skulle ske vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet för obegränsad tid, skulle bibehållas oförändrade. Bestämmelserna, som innebar att proportionering av anskaffnings- och förbättringskostnader skulle göras med utgångspunkt från värdenivån vid upplåtelsetillfället, hade följande lydelse.

Avyttringen skall i sådant fall anses hava omfattat så stor del av fastigheten som ersättningsbeloppet utgör av fastighetens hela värde vid tiden för upplåtelsen.

Redan vid *remissbehandlingen* framfördes vissa betänkligheter beträffande de praktiska möjligheterna att utföra proportioneringar enligt av kommittén antydda riktlinjer. Sålunda anfördes från en länsstyrelse.

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

Det framhölls å andra sidan, att proportioneringen inte kunde ske direkt efter areal. Hänsyn måste tas även till bl. a. befintlig bebyggelse, markens värde från bebyggelsesynpunkt samt ofta även till markområdenas olika värde från jordbruks- och skogsbrukssynpunkt.

Frågan om nödvändigheten att föra särskild liggare över delupplåtelser

och delavyttringar berördes också vid remissbehandlingen. En länsstyrelse ifrågasatte således om inte ett genomförande av förslaget, som ju innebar en avsevärd utvidgning av beskattningsområdet, påkallade att en liggare fördes över alla delupplåtelser och delförsäljningar. Länsstyrelsen framhöll också att sådana upplåtelseersättningar, som uppburits före den tilltänkta lagstiftningens ikraftträdande, torde bli nära nog omöjliga att rekonstruera. En översyn med hänsyn till de praktiska frågorna vid tillämpningen av de föreslagna nya reglerna var enligt länsstyrelsens mening nödvändig.

I *propositionsförslaget* anförde departementschefen bl. a. följande.

När delar av fastighet säljs uppkommer fråga om proportionering av anskaffningskostnaden jämte tillägg för beräkning av säljarens realisationsvinst. Denna fråga har berörts i några remissyttranden. Man framhåller att proportioneringen inte kan ske direkt efter areal och inte heller utan vidare efter nedlagda kostnader. Oklarhet råder om från vilken värdenivå proportioneringen bör ske, inköpsårets eller försäljningsårets. Det uppkommer givetvis också svårigheter att hålla reda på säljarens "skattemässiga restvärde" för framtida avyttringar.

Genom mitt förslag att det fasta tillägget skall räknas endast för bebyggd fastighet och följa bostadsbyggnaden minskas otvivelaktigt de antydda svårigheterna. I samma riktning verkar det förslag till beskattningen av engångsersättningar vid upplåtelser av nyttjanderätter som jag förordar i det följande. Det kan emellertid inte förnekas att här föreligger ett problem. Att i lagtexten ge föreskrifter till lösning av dessa praktiska problem är knappast möjligt. Denna uppgift lämpar sig bättre för riksskattenämnden som allmänt har att meddela anvisningar till de skattskyldigas och taxeringsmyndigheternas ledning.

Vad beträffar svårigheterna att hålla reda på hur mycket av anskaffningskostnaden som för varje skattskyldig återstår outnyttjad vid beskattningen, kan det som någon remissinstans förordat övervägas att tillskapa en särskild liggare på länsstyrelsen för detta ändamål. En bättre metod synes dock vara att undersöka möjligheterna att bevara deklarationsmaterialet längre än nu är fallet.

Enligt min mening bör anskaffningskostnaden proportioneras med utgångspunkt från den ursprungliga värdenivån, således den tidpunkt till vilken kostnaden hänför sig, dvs. i allmänhet inköpsåret resp. det år förbättringar bekostats.

Som framgår av ovanstående intogs inte i lagtexten några föreskrifter om hur proportioneringen skulle utföras vid delförsäljningar. Ej heller medtogs i propositionens lagförslag den av kommittén föreslagna föreskriften om hur proportionering skall ske vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet för obegränsad tid. Genom proposition 1968: 88 återinfördes dock specialföreskriften om proportionering i upplåtelsefallen. Departementschefen anförde härom följande.

Genom att man nu återgår till att likställa alla fall av engångsersättning för allframtidsupplåtelse med köpeskilling för avyttrad fastighet, är det enligt min mening lämpligt att i anvisningarna till 35 § KL uttryckligen föreskriva att 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. En motsvarande föreskrift fanns före 1967 års lagstiftning för upplåtelsefallen.

Bevillningsutskottet har, i samband med att det avstyrkte bifall till vissa motioner vid 1967 års riksdag, något berört proportioneringsproblematiken. Såväl motionärernas principiella linje i denna fråga som utskottets ställningstagande synes framgå av följande utdrag ur bevillningsutskottets betänkande nr 64 år 1967.

Den i propositionen berörda frågan om proportionering av anskaffningskostnad har behandlats i motionerna I: 918 av herr Sundin m. fl. och II: 1123 av herr Eriksson i Bäckmora m. fl. Motionärerna begär ett uttalande att anskaffningskostnaden vid delförsäljningar skall proportioneras enligt försäljningsobjektets aktuella värderelationer.

De spörsmål rörande proportionering av anskaffningskostnaden som kan uppkomma vid beräkning av realisationsvinst vid försäljning av delar av fastighet är inte närmare reglerade i lagstiftningen. Det har förutsatts att riksskattenämnden kommer att utfärda anvisningar härom till ledning för taxeringsmyndigheterna.

Departementschefen har emellertid uttalat, att anskaffningskostnaden enligt hans mening bör proportioneras med utgångspunkt från den ursprungliga värdenivån, således den tidpunkt till vilken kostnaden hänför sig, dvs. i allmänhet inköpsåret resp. det år förbättringar bekostats. Utskottet ansluter sig till den av departementschefen uttalade uppfattningen, som överensstämmer med gällande rätt. Med det anförda avstyrker utskottet bifall till motionerna I: 918 och II: 1123 även i denna del.

Enligt gällande rätt skall således proportionering av anskaffningskostnaden vid delförsäljningar göras med utgångspunkt från den ursprungliga värdenivån, medan proportionering vid upplåtelse skall ske med utgångspunkt från den vid upplåtelsen aktuella värdenivån. Riksskattenämnden eller senare riksskatteverket har inte utfärdat några anvisningar i denna fråga.

I sina svar på vår begäran om redogörelse för de praktiska erfarenheterna av nuvarande realisationsvinstbestämmelser har nästan samtliga chefer för länsstyrelsernas skatteavdelningar starkt betonat de praktiska svårigheterna vid delförsäljning.

Följande uttalanden kan anses representativa.

Svårigheterna vid tillämpningen torde vara störst i fråga om beräkning av realisationsvinst vid överlåtelse och upplåtelse av fastighet. I första hand har de praktiska svårigheterna samband med ingångsvärdets bestämmande i fråga om del av jordbruksfastighet. Allmänt kan sägas att reglerna synes för komplicerade både för de skattskyldiga och deras medhjälpare bland fastighetsmäklare och andra. Risk måste anses föreligga att vissa misstag passerar i taxeringsnämnderna.

– – –

Reglerna om realisationsvinstbeskattning vid försäljning av fastighet har i vissa hänseenden visat sig alltför svåra att tillämpa för taxeringsnämnderna. Detta gäller exempelvis de fall, då endast en del av en fastighet försäljes. Det stöter då ofta på stora svårigheter för nämnderna att få fram en riktig anskaffningskostnad.

– – –

De största svårigheterna vid tillämpningen har i huvudsak uppkommit vid försäljning av delar av fastighet och vid upplåtelser. Vad beträffar proportioneringen av ingångsvärdet, när avyttringen endast avser en del

av en jordbruksfastighet, har framkommit olika förslag till lösning av detta problem. För vinnande av likformighet på denna punkt synes det oundgängligen nödvändigt att från centralt håll närmare anvisningar utfärdas i denna fråga. Allmänheten ställer ofta frågor till taxeringsmyndigheterna i denna sak före planerade försäljningar och det är förklarligt att irritation kan uppstå då klara besked inte kan lämnas i det enskilda fallet.

Nästan alla svaren har också innehållit önskemål om införande av lättillämpade, klara schablonregler. Sålunda anförs från ett län.

Delförsäljningar av fastigheter erbjuder betydande svårigheter då det gäller att bestämma anskaffningsvärdet. Om flera tillköp och delförsäljningar förekommit kan man ställas inför en olöslig uppgift. För att åstadkomma en förbättring härvidlag torde krävas schablonregler jämte anvisningar för tillämpningen av dessa.

Från ett annat län har framförts önskemål om anknytning till bestämmelserna vid upplåtelsefallen när det gäller mindre försäljningar.

Undersökning bör ske huruvida icke beräkningen av realisationsvinst vid delförsäljningar av enbart mark kan förenklas genom införande av schablon för ingångsvärdet. Härigenom skulle vinnas viss överensstämmelse med reglerna vid upplåtelse och förenkling vid mindre försäljningar.

Att samma beräkningsgrund inte gäller vid delförsäljning som vid upplåtelse har naturligtvis också uppmärksammats. Från ett län anföres sålunda.

Reglerna för delförsäljning och nyttjanderättsupplåtelse för all framtid mot engångsersättning är svåra att tillämpa i praktiken och synes även kunna föranleda tolkningssvårigheter. Med hänsyn till att ingångsvärde m. m. uppdelas efter olika grunder vid försäljning och upplåtelse torde för bedömningen den inbördes tidsordning, i vilken de båda slagen av transaktioner äger rum, bli av betydelse när fråga är om en och samma fastighet.

I svaret från ett annat län påpekas, att understundom samma handling kan omfatta såväl köp som ersättning för intrång.

Det förekommer även att vägverket eller annat statligt verk förvärvar en del av fastigheten genom handling som omfattar såväl köp som ersättning för intrång. Detta medför att beskattningsmyndigheterna dels skall proportionera och räkna fram beskattningen på den köpta delen dels göra en specifikation av intrångsdelen och av den del därav som utgör ersättning för obegränsad tid göra en särskild beräkning med utgångspunkt från fastighetens värde vid upplåtelsetillfället. Det säger sig självt att taxeringsnämnden i regel inte kan klara detta.

Lantbrukarnas riksförbund har i sin skrivelse till kommittén framfört mycket kritiska synpunkter på nu gällande bestämmelser avseende markvinstbeskattningen och framför allt pekat på de oklarheter och ofullgångenheter som enligt förbundets åsikt vidlåder bestämmelserna om vinstberäkning vid delförsäljning och nyttjanderättsupplåtelse.

Vad avser de olika beräkningsgrunderna vid delförsäljning respektive upplåtelse skriver förbundet följande.

Den hårda beskattning som drabbar rena markförsäljningar har utan

tvekan varit den största stötestenen i den nya markvinstbeskattningen. Vi kommer sedermera att behandla de s. k. upplåtelsefallen men redan nu vill vi framhålla, att upplåtelse i stället för försäljning alltid ger en vida lindrigare beskattningssituation för den skattskyldige. Vi har haft tillfälle att diskutera denna fråga med företrädare för sådana statliga organ, som regelmässigt handhar statens markförvärv. De vittnade samtliga om vilka svårigheter det numera bjuder redan att komma till ett avtal om nyttjanderättsupplåtelse. Att diskutera ett köp på frivilliga grunder är i det närmaste ogörligt. Omständigheterna kan dock ofta vara sådana att äganderätt ter sig som det naturliga och rimliga i stället för nyttjanderätt. För den drabbade markägaren kan det vara likgiltigt om marken tas i anspråk med nyttjanderätt eller med äganderätt. Exempelvis i fråga om vägrätt uppfattas båda formerna som ett totalt ianspråktagande och ersättningen torde i sådant fall bli densamma oavsett vilken form som väljs.

Beträffande frågan om fördelning av ingångsvärdet på byggnader respektive mark, där beskattningsmyndigheterna understundom hänfört 2/3 av värdet till byggnader enligt den praxis som gällt för bestämmande av värdeminskningsavdrag på jordbrukets byggnader, anför förbundet bl. a. följande.

En sak är att byggnaderna i och för sig har en anskaffningskostnad, som på något sätt måste fixeras vid bestämmandet av värdeminskningsavdrag. En annan sak är om dessa byggnader har något självständigt, alltså till jordbruksdriften alternativt, värde. Om all åkermark avyttras blir åtminstone driftsbyggnaderna så gott som alltid värdelösa.

Sammanfattningsvis vidhåller förbundet den uppfattning, som lantbrukets skattedelegation förfäktade i sitt remissutlåtande över markvärdekommitténs betänkande, nämligen att ingångsvärdet vid delförsäljning bör proportioneras mellan försåld och kvarvarande del av fastigheten med ledning av värderelationerna vid försäljningstillfället. Förbundet framhåller vidare att de fasta 3 000-kronorstilläggen för bostadsbyggnad kan utgöra en komplikation vid proportioneringen i samband med delförsäljning och förordar att man frikopplar detta tillägg från kravet att försäljningen skall ha omfattat bostadsbyggnaden. Detta behöver enligt förbundet i och för sig inte innebära att fast tillägg skall utgå även för fastigheter utan bostadsbyggnad.

Överväganden

De redogörelser vi fått för de praktiska erfarenheterna av nuvarande bestämmelser visar, att det är nödvändigt att ge anvisningar om hur fördelningen av anskaffningskostnaden skall ske vid delförsäljning av fastighet.

Vid våra överväganden av hur dessa anvisningar lämpligen bör utformas tar vi först upp det icke ovanliga fallet, att en jordbrukare säljer jordbruksdelen av sin fastighet och behåller mangårdsbyggnaden och eventuellt även ekonomibyggnaderna jämte visst tomtområde. Detta inträffar främst i samband med jordbrukets yttre rationalisering och kan även förekomma t. ex. när kommun förvärvar jordbruksfastighet för olika ändamål.

I tidigare avsnitt under rubriken De fasta tilläggen har vi förordat, att

jordbrukaren vid försäljning av jordbruksdelen av sin fastighet skall ha rätt att – om han så önskar – få tillgodoräkna sig 3 000-kronorstillägg som om han sålt hela fastigheten inklusive bostadsbyggnaden. Han har att välja mellan att utnyttja samtliga 3 000-kronorstillägg eller att avstå från att utnyttja dem. Väljer han att utnyttja 3 000-kronorstilläggen får dessa tillägg givetvis inte åtnjutas även när den fastighetsdel jämte bostadsbyggnad, som han behållit, sedermera försäljs. Vid beräkning av 3 000-kronorstilläggen skall då anses som om byggnaden förvärvats året efter det då jordbruksdelen försåldes.

Som motiv för en sådan regel, kan i första hand anföras skälighetssynpunkter. Som tidigare framhållits är de fasta tilläggen avsedda att säkerställa skattefrihet för vinst vid försäljning av bl. a. jordbruk under den givna förutsättningen att försäljningen kan betraktas som "normal" och vinsten således inte är exceptionellt stor. Om en jordbruksfastighets hela markareal avyttras utan att bostadsbyggnad ingår i försäljningen, torde emellertid regelmässigt skattepliktig vinst uppkomma enligt huvudregeln, även om försäljningen i alla avseenden måste betraktas som normal med t. ex. en lantbruksnämnd som köpare. Att den skattskyldige vid en eventuell senare försäljning av mangårdsbyggnaden har rätt att tillgodoräkna sig de fasta tilläggen torde sakna praktisk betydelse, eftersom det knappast är troligt att han då kan utnyttja dem. Nu gällande regler torde vidare uppfattas som ett hinder för jordbrukets yttre rationalisering. Det bör framhållas att om på den fastighetsdel, som försäljs, även finns en byggnad, som utnyttjas som bostadsbyggnad, 3 000-kronorstillägg enligt vårt förslag får beräknas för denna. Mer än ett 3 000-kronorstillägg per år får säljaren dock inte tillgodoräkna sig.

När det gäller förbättringskostnader, som nedlagts på fastigheten, torde det i fall som nu avses inte innebära alltför stora svårigheter att avgöra, vilka kostnader som hänför sig till den försålda fastighetsdelen. Inte heller fördelningen av värdeminskningsavdrag på försåld och kvarvarande fastighetsdel bör vålla några större svårigheter. Skulle ekonomibyggnaderna medfölja den försålda fastighetsdelen, får en viss skönsmässig fördelning av värdeminskningsavdragen göras. Något behov av anvisningar i denna del torde knappast föreligga.

Svårigheten ligger i att fördela den ursprungliga anskaffningskostnaden på försåld och behållen fastighetsdel. Fördelningen skall enligt nu gällande regler ske på grundval av värdenivån vid förvärvet. Detta är givetvis också det principiellt riktiga. Att man när det gäller nyttjanderättsupplåtelser av praktiska skäl valt att verkställa fördelningen på grundval av värderelationen vid upplåtelsetillfället hänger samman med, att det är omöjligt att bestämma värdet av nyttjanderätterna vid tidpunkten för förvärvet av fastigheten.

När det gäller uppdelningen av anskaffningskostnaden på försåld och behållen fastighetsdel i de fall som nu avses, är det framför allt uppdelningen av den ursprungliga anskaffningskostnaden på mark respektive byggnader, som varit den stora svårigheten. Vi har inte funnit det möjligt att utforma en schablon eller ge anvisningar om hur proportioneringen skall utföras enligt värdenivån vid förvärvstillfället. Det gäller här att

finna en fast relation mellan värdet av mark och av byggnader oavsett tidpunkten för anskaffningen, fastighetens belägenhet och verksamhetens inriktning.

Huvudsakligen av praktiska skäl har vi därför ansett oss böra förorda att möjlighet lämnas till proportionering med utgångspunkt från värdenivån vid tiden för avyttringen på sätt nu gäller vid upplåtelsefallen.

Om proportionering sker med utgångspunkt från värdenivån vid försäljningstillfället, innebär tidpunkten för anskaffningen, fastighetens belägenhet och verksamhetens inriktning inte några problem. 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 får avräknas vid realisationsvinstberäkningen som försäljningsbeloppet utgör av fastighetens hela värde vid tidpunkten för försäljningen. Vi återkommer i det följande till frågan hur sistnämnda värde skall beräknas.

Värderelationen mellan försåld och behållen fastighetsdel är emellertid i regel inte densamma vid försäljningstillfället som vid förvärvet. Värderelationen kan ha påverkats bl. a. av förbättringar, som nedlagts på de olika delarna, och av värdeminskning av byggnader och skog m. m. Vid proportionering med utgångspunkt från värdenivån vid försäljningstillfället får man därför först beräkna fastighetens totala anskaffnings- och förbättringskostnader jämte värdeminskningsavdrag och därefter beräkna hur stor del härav som belöper på den försålda delen. Man utgår alltså inte enbart från den del av fastigheten, som direkt berörs av försäljningen i fråga. Motsvarande gäller för närvarande vid upplåtelsefallen.

En konsekvens av det nu sagda blir att man vid beräkningen tar med förändringar i eventuellt byggnadsbestånd även om upplåtelsen eller delförsäljningen inte omfattar någon byggnad. Om 3 000-kronorstillägg skall få åtnjutas vid försäljningen, blir beroende av om någon bostadsbyggnad finns på den försålda fastighetsdelen eller om jordbrukaren i enlighet med vårt förslag väljer att utnyttja de 3 000-kronorstillägg, som belöper på den behållna delen. Någon proportionering av 3 000-kronorstilläggen på försåld och behållen del blir det däremot inte fråga om.

Vårt förslag innebär alltså, att man vid försäljning av del av fastighet gör utredning om anskaffningskostnad, förbättringskostnader och värdeminskningsavdrag med indexuppräkning som om hela fastigheten försålts. Det belopp (utom 3 000-kronorstillägg), som skulle ha frånräknats försäljningspriset om hela fastigheten försålts fördelas på den försålda och behållna delen enligt värderelationen mellan de båda delarna vid försäljningstillfället. En nackdel med metoden är givetvis att utredning måste göras om förbättringskostnader och värdeminskningsavdrag även för den del av fastigheten som inte försäljs. Men en fördel är bl. a. att man kan tillämpa samma beräkningsmetod vid försäljning av fastighet som vid upplåtelse av nyttjanderätt.

Den metod vi nu förordat finner vi lämplig i de fall delförsäljningen avser den helt övervägande delen av taxeringsenheten. Om emellertid försäljningen avser en relativt liten del av en stor taxeringsenhet, bör man inte uppställa regler som obligatoriskt kräver en fullständig utredning om

förbättringskostnader och värdeminskningsavdrag beträffande hela fastigheten. Vi förordar därför att det skall stå den skattskyldige fritt att vid försäljning av del av fastighet grunda realisationsvinstberäkningen på värderelationen vid förvärvstidpunkten eller vid försäljningstillfället.

Vi har inte funnit det möjligt att ge några generella anvisningar om hur fördelningen av anskaffningskostnaden skall ske, om den skattskyldige väljer att fördela densamma med utgångspunkt från värdenivån vid förvärvstillfället. Är den försålda delen obetydlig i förhållande till hela taxeringsenheten kan det vara lämpligt att införa en schablonregel av innebörd att anskaffningskostnaden får, utan särskild utredning, anses ha uppgått till visst belopp. En sådan regel gäller redan vid upplåtelsefallen och synes böra tillämpas även i försäljningsfallen. Schablonbeloppet synes när det gäller försäljning kunna sättas till visst belopp per m^2 försåld mark, förslagsvis 1 kr./m^2. Schablonregeln bör gälla när försäljningsbeloppet inte överstiger 10 % av det för taxeringsenheten gällande taxeringsvärdet vid försäljningstillfället och den försålda delen är avsedd att bebyggas med bostads- eller fritidshus.

De särskilda problem, som hänger samman med beräkningen av anskaffningskostnaden för den behållna delen när denna i en framtid försäljs, kommer vi att behandla i ett följande avsnitt under rubriken Konsumering av anskaffningsvärde.

Schablonregel för hur en fastighets hela värde vid upplåtelse- respektive delförsäljningstillfället skall beräknas

Synpunkter på hur en sådan schablonregel kan utformas har framförts från olika håll. Från ett län anförs således följande vad avser upplåtelsefallen.

Principen att så stor del av fastigheten skall anses avyttrad som ersättningsbeloppet utgör av fastighetens hela värde vid tiden för beslutet eller upplåtelsen innebär att bestämmandet av fastighetens hela värde har avgörande betydelse för det ingångsvärde som får avdragas från ersättningen. Skilda metoder synes ha tillämpats inom landet. Taxeringsvärdet enbart utgör inget godtagbart uttryck för fastighetens värde vid en tidpunkt då en kontant ersättning förväntas komma ägaren tillgodo. Till belysning av problemet må nämnas, att inom detta län utgått ersättningar för förstört fiske som i många fall överstigit hela taxeringsvärdet på vederbörande fastighet. I detta län har därför rekommenderats taxeringsnämnderna att beräkna hela värdet till taxeringsvärdet plus ersättningen minus den eventuella nedsättning av taxeringsvärdet som skulle ha ägt rum om skadan eller upplåtelsen varit känd vid taxeringsvärdets åsättande. Metoden har inte mött någon gensaga bland berörda skattskyldiga i detta län, vilket torde bero på att slutresultatet trots allt framstår som gynnsamt för de skattskyldiga.

Lantbrukarnas riksförbund ansluter sig i huvudsak till den av länsstyrelsen rekommenderade metoden.

I det praktiska arbetet är det en klar brist att anvisningar inte utfärdats rörande beräkningen av "fastighetens hela värde" vid upplåtelsetillfället. Bedömningen av hur detta värde skall beräknas är skiftande

mellan de olika länen. En beräkning är i och för sig ofrånkomlig och man frågar sig hur stora krav taxeringsmyndigheterna kan ställa på den skattskyldige i detta avseende. Det enda officiella värde som finns är taxeringsvärdet men detta kan ju avvika högst väsentligt från det allmänna saluvärdet. Från fiskalt håll har lanserats en metod, innebärande att fastighetens hela värde bestäms till taxeringsvärdet ökat med ersättningsbeloppet och minskat med det belopp, varmed den upplåtna marken eventuellt ingår i taxeringsvärdet. I de flesta fall torde denna metod kunna användas med hyggligt resultat.

Från ett annat län har framförts synpunkter som i viss mån kan anses komplettera det ovan anförda.

Som en metod för beräkning av fastighets hela värde vid tidpunkten för nyttjanderättsupplåtelse kan man med hänsyn till de värderingsprinciper, som tillämpats från och med 1970 års allmänna fastighetstaxering, tänka sig att utgå från ett värde motsvarande 133 % av det vid upplåtelsen gällande taxeringsvärdet. I detta län har denna metod ansetts enklast att tillämpa i de fall då upplåtelserna varit av ringa omfattning och förhållandet mellan ersättningsbeloppen och taxeringsvärdena inte givit särskild anledning till annan bedömning.

Som lantbrukarnas riksförbund framhållit är taxeringsvärdet det enda officiella värde som finns att tillgå, och det är därför nödvändigt att utgå från detta värde, när det gäller att beräkna fastighetens saluvärde.

I ett förhandsbesked i taxeringsfråga (se Meddelanden från riksskatteverket, Serie I, nr 4 år 1973) har riksskatteverkets nämnd för rättsärenden angivit, hur beräkningen av fastighetens saluvärde skall ske i upplåtelsefallen. Nämnden förklarade, att sökanden ägde att såsom fastighetens hela värde vid tiden för upplåtelsen upptaga ett belopp motsvarande vid nämnda tidpunkt gällande taxeringsvärde för fastigheten med tillägg av ersättningen och minskat med det värde upplåtelsen kan antagas ha inverkat på taxeringsvärdet, om hänsyn därtill tagits vid åsättande av taxeringsvärdet. Regeringsrätten gjorde i den delen ej någon ändring i det meddelade förhandsbeskedet och den av nämnden angivna principen för beräkning av fastighetens hela värde får anses ge uttryck för nuvarande praxis.

Då taxeringsvärdena numera skall åsättas till det belopp, som motsvarar 75 % av taxeringsenhetens marknadsvärde, synes taxeringsvärdet böra uppräknas med 133 %.

Ytterligare må framhållas att en fastighets värde kan ha stigit från tidpunkten för den senaste allmänna fastighetstaxeringen fram till tidpunkten för upplåtelsen eller delförsäljningen. Om en fastighet skulle ha åsatts taxeringsvärde vid särskild fastighetstaxering efter tidpunkten för den senaste allmänna fastighetstaxeringen gäller för övrigt, att sådant taxeringsvärde skall beräknas efter det allmänna prisläge och de uppskattningsgrunder i övrigt, som tillämpats vid den närmast föregående allmänna fastighetstaxeringen. Alla taxeringsvärden skall sålunda vara uppskattade efter ett och samma allmänna prisläge.

För beräkning av den värdehöjning som kan ha inträffat efter senaste allmänna fastighetstaxering synes lämpligen samma indexserie (baserad på konsumentprisindex) kunna användas som brukas för omräkning av anskaffnings- och förbättringskostnader.

Vi föreslår sålunda en schablonregel för beräkning av fastighets hela värde av följande innebörd.

Man utgår från åsatt taxeringsvärde, minskar detta taxeringsvärde med belopp motsvarande den inverkan upplåtelsen eller delförsäljningen kan antas ha på taxeringsvärdet enligt de principer som tillämpades vid senaste allmänna fastighetstaxering, multiplicerar därefter det reducerade taxeringsvärdet med dels 133 %, dels omräkningstal ur ovan angiven indexserie, samt tillägger slutligen ersättnings- resp. försäljningsbeloppet.

Vad vi nu föreslagit avviker i princip inte från den regel, som angivits i det tidigare åberopade förhandsbeskedet. Vi har därför inte ansett det nödvändigt att i kommunalskattelagen införa regler om hur beräkning av fastighetens hela värde skall ske. Den angivna regeln är för övrigt att anse som en hjälpregel, som kan frångås, om det är uppenbart att saluvärdet avviker från det värde som erhålls med tillämpning av regeln.

3.7.2 *Konsumering av anskaffningsvärde*

Det har på vissa håll ansetts vara oklart i vad mån tidigare upplåtelser av fastighet under innehavstiden skall påverka avdragens storlek vid en slutlig försäljning av fastigheten. Sålunda framhåller lantbrukarnas riksförbund följande härom.

För ett mycket stort antal jordbruksfastigheter – kanske de flesta – torde engångsersättningar för nyttjanderättsupplåtelser någon gång ha utgått. Såvitt vi kan finna framgår inte av lagstiftningen hur man skall beakta dylika under innehavet skedda upplåtelser vid en fastighetsförsäljning. I princip torde därför gälla, att ingångsvärdet skall exakt motsvara den avyttrade markens anskaffningskostnad eller, om schablonalternativ tillämpas, den på den avyttrade marken belöpande delen av det tillämpliga taxeringsvärdet. Någon reduktion på grund av att en tidigare upplåtelse tagit en överdel av ingångsvärdet i anspråk torde inte kunna ske – i vart fall saknas som sagt uttryckligt stadgande härom.

Överväganden

Det är givetvis avsett, att alla försäljningar och upplåtelser från en fastighet under den aktuella innehavstiden på något sätt skall påverka avdragens storlek vid en slutlig avyttring av fastigheten. Det är endast formen för och metodiken vid denna reduktion av fastighetens ingångsvärde som kan behöva närmare preciseras.

Till att börja med torde man få skilja 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 10 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 skall föreligga om huru mycket av fastighetens totala kostnader som tagits i anspråk i anledning av delförsäljningen eller upplåtelsen. Man bör kunna utgå från, att endast så mycket av fastighetens totala

anskaffningskostnader har konsumerats som motsvarar det lägsta av försäljnings- eller ersättningsbeloppet och framräknad andel av totalkostnaderna.

Man kan i princip beräkna konsumerad del av fastighetens totalkostnader på enahanda sätt även när fullständig utredning ej 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, minskas anskaffningskostnaden med det lägsta av ersättningsbeloppet eller schablonavdraget.

Om eventuell vinst varit skattefri har några realisationsvinstberäkningar inte utförts och det är inte möjligt att retroaktivt göra dylika beräkningar. Är ingångsvärdet i sådant fall 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 upplåtelserna. Reduceringen bör 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, skall det taxeringsvärde, som åsatts vid den särskilda fastighetstaxeringen, ersätta det vid 1952 års allmänna fastighetstaxering åsatta taxeringsvärdet som ingångsvärde. Samma värderingsnormer skall tillämpas vid särskild fastighetstaxering som vid den närmast 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 31.12.1951 och den faktiska anskaffningskostnaden sålunda utgör ingångsvärde, torde man få använda sig av 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 bör med andra ord reduceras procentuellt lika mycket som taxeringsvärdet nedgått eller vid senare företagen omtaxering kan anses ha bort nedgå.

Vi har här endast angivit hur en reduktion av fastighetens totalkostnader i princip bör ske när eventuell vinst vid upplåtelse eller delförsäljning varit skattefri. Denna beräkning, som ofta måste göras lång tid efter det upplåtelsen eller delförsäljningen skett, är så pass komplicerad att vi funnit det nödvändigt att – som en alternativ regel – förorda att konsumerad del av fastighetens totalkostnad får, utan särskild utredning, upptas till förslagsvis 50 % av erhållen ersättning. Den återstående anskaffningskostnaden skall dock inte beräknas lägre än noll.

Beträffande beräkningen av avdragsgilla kostnader, när delförsäljning eller upplåtelse tidigare skett från den försålda fastigheten, kan vidare följande sägas.

Om tidigare försäljningar och upplåtelser varit skattefria och det sålunda är fråga om en reducering av fastighetens ingångsvärde är det teoretiskt inget problem. I stället för det ursprungliga ingångsvärdet skall det reducerande ingångsvärdet (saldot) uppräknas enligt index.

Om däremot tidigare försäljningar och upplåtelser varit skattepliktiga och det således är fråga om hur mycket som konsumerats av ingångsvärdet genom skattepliktiga försäljningar eller upplåtelser synes beräkningen lämpligen kunna göras på följande sätt.

Man utgår från den ursprungliga anskaffningskostnaden och medräknar alla förbättringskostnader och alla värdeminskningsavdrag, således även de kostnader och avdrag som belöper på tidigare försåld eller upplåten del fram till den tidpunkt då delförsäljningen eller upplåtelsen skedde. De sålunda framräknade kostnaderna uppräknade enligt index minskas därefter med de vid den tidigare delförsäljningen eller upplåtelsen beräknade avdragsgilla kostnaderna (ej fasta tillägg) likaledes uppräknade enligt index. Saldot utgör de kostnader (utom eventuella fasta tillägg), som får avdras vid realisationsvinstberäkningen vid den slutliga försäljningen av fastigheten.

Det må framhållas att – om beräkningen av anskaffningskostnaden grundas på ett taxeringsvärde t. ex. 1952 års taxeringsvärde – hänsyn inte behöver tas till de delförsäljningar och upplåtelser som skett före det år till vilket taxeringsvärdet hänför sig.

3.8 Realisationsvinstbeskattning vid avyttring av fastighet med växande skog

Såsom intäkt av skogsbruk betraktas i princip inte endast skogsuttag, som ägaren gör medan han äger jordbruksfastigheten, utan även vad han kan anses få ut av skogen, när han avyttrar fastigheten med därå växande skog. Av köpeskillingen för fastigheten belöper viss del på den växande skogen. I skattelagstiftningen betraktar man försäljningen, som om den var uppdelad på två olika avyttringar. Den ena avyttringen avser all på fastigheten växande skog och den andra avser fastigheten i övrigt. I punkt 5 av anvisningarna till 21 § KL stadgas bl. a. att till intäkt av skogsbruk hänföres intäkt genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken, därest inte vinst vid avyttring av fastigheten skall i dess helhet beskattas enligt 35 § KL såsom realisationsvinst. Om realisationsvinsten endast delvis är skattepliktig enligt 35 § kan även taxering såsom för intäkt av skogsbruk äga rum.

I punkt 2 av anvisningarna till 35 § KL stadgas.

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 § 1 mom. 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.

Den skattepliktiga inkomsten vid försäljning av en skogsfastighet inklu-

sive ersättning för växande skog bör normalt inte anses överstiga det belopp, som motsvarar skillnaden mellan, å ena sidan, vad som erhållits vid försäljningen av fastigheten med växande skog och, å andra sidan, summan av den ursprungliga anskaffningskostnaden och på fastigheten nedlagda förbättringskostnader efter avdrag för åtnjutna värdeminskningsavdrag. Den skattepliktiga inkomsten av fastighetsförsäljningen bör med andra ord inte anses överstiga den uppkomna realisationsvinsten i dess helhet sådan den beräknades enligt före 1969 års taxering gällande regler för beräkning av skattepliktig realisationsvinst.

Den ovan återgivna bestämmelsen i punkt 2 av anvisningarna till 35 § KL gällde även före 1967 års lagstiftning och den ändrades således inte när man införde de nya reglerna för beräkning av skattepliktig realisationsvinst vid försäljning av fastighet.

Före 1969 års taxering gällde, att – om den vid fastighetsavyttringen uppkomna realisationsvinsten i dess helhet var skattepliktig, vilket var fallet när försäljningen skedde inom sju år från förvärvet – någon inkomst av skogsbruk inte beskattades. Om emellertid realisationsvinsten endast beskattades till 75, 50 eller 25 %, vilket var fallet när innehavstiden var 7, 8 eller 9 år, kunde inkomst av skogsbruk beskattas upp till 25, 50 eller 75 % av den vid fastighetsavyttringen uppkomna realisationsvinsten i dess helhet. Om realisationsvinsten inte var skattepliktig på grund av att fastigheten innehafts minst 10 år eller förvärvats genom arv eller gåva, beskattades inkomsten av växande skog i dess helhet.

Den tidigare återgivna anvisningspunkten 2 till 35 § KL ändrades som nämnts inte när man införde de nya reglerna för beräkning av skattepliktig realisationsvinst vid försäljning av fastighet. Av det exempel som lämnas i anvisningspunkten framgår dock att bestämmelsen fått en annan innebörd genom 1967 års lagstiftning.

Med "den vid fastighetsavyttringen uppkomna realisationsvinsten i dess helhet" förstås numera skillnaden mellan, å ena sidan, vad som erhålls vid försäljningen av fastigheten med växande skog och, å andra sidan, summan av anskaffnings- och förbättringskostnader *uppräknade med index* efter avdrag för åtnjutna värdeminskningsavdrag samt – när bostadsbyggnad finns på fastigheten – *fasta årliga tillägg*. Detta innebär att man genom 1967 års lagstiftning väsentligt begränsat utrymmet för beskattning av intäkt av skogsbruk vid försäljning av fastighet. De nya bestämmelserna har vidare i praxis ansetts innebära, att någon beskattning av intäkt av skogsbruk inte kan ifrågakomma om någon skattepliktig realisationsvinst inte uppkommer vid försäljningen av fastigheten.

Överväganden

Beskattning av inkomst genom avyttring av skog i samband med avyttring av fastigheten måste ingå i gällande system för skogsbeskattningen för att inte vissa skogsinkomster skall undgå beskattning.

Genom 1967 års lagstiftning har som nämnts möjligheten att beskatta intäkt av växande skog i samband med avyttring av marken avsevärt begränsats. Någon beskattning av skogsbruk kan överhuvudtaget inte ifrå-

gakomma, om skattepliktig realisationsvinst inte uppkommer vid försäljningen. Då nuvarande realisationsvinstregler, när det gäller fastigheter, medvetet utformats så, att normala vinster vid försäljning av fastigheter inte skall beskattas, får detta till följd att någon beskattning av växande skog i samband med försäljningen ofta inte sker. Det kan ifrågasättas om detta varit lagstiftarens mening.

Den inkomst, som erhålles vid avyttring av växande skog i samband med avyttring av jordbruksfastighet, utgör avkastningen av fastigheten. Det synes knappast finnas skäl undanta sådan avkastning från beskattning. Vi 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 däremot anses ha uppkommit endast till den del sådan vinst överstiger inkomsten av skogsbruk.

Vad vi nu föreslagit får anses som ett provisorium i avvaktan på de ändrade regler i fråga om skogsbeskattningen, som kan komma att framläggas.

4 Beskattning av vinst vid försäljning av aktier

4.1 Inledning

Det utmärkande för den nuvarande aktievinstbeskattningen är att den delvis bygger på det ursprungliga systemet i kommunalskattelagen och har kompletterats med en schablonbeskattning för att tillgodose syftet med en icke tidsbegränsad beskattning. Schablonregeln har fördelen att vara relativt enkel. Erinringar kan emellertid, såsom framhålls i direktiven, riktas mot systemet, bl. a. att det inte för de längre innehaven är någon renodlad vinstbeskattning. Schablonregeln, som avsiktligt gjorts grov, kan i vissa fall leda till resultat, som framstår som stötande från rättvisesynpunkt.

Enligt direktiven har det ålegat oss att undersöka möjligheterna att i större utsträckning låta beskattningen anknyta till den verkliga vinsten. Härjämte har vi haft att undersöka om det finns någon annan metod än schablonmetoden som är bättre ägnad att främja rörligheten på aktiemarknaden, vilket bl. a. var syftet med 1966 års reform.

Som en allmän riktpunkt för utredningsarbetet har vidare i direktiven ett enhetligt system för kapitalvinstbeskattningen framhållits som önskvärt. Visar sig detta omöjligt att åstadkomma utan att lagstiftningen i alltför hög grad tynges med invecklade bestämmelser, har vi att sträva efter att göra systemen så lika som möjligt inom ramen för ett i stort oförändrat sammanlagt skatteuttag för detta inkomstslag.

Vi har i tidigare avsnitt angående samordningen av realisationsvinstreglerna konstaterat att det av direktiven framgår, att huvuddragen i gällande regler för beskattning av realisationsvinst vid fastighetsförsäljningar inte bör ändras. Vårt uppdrag att närma systemen till varandra måste därför anses innebära en undersökning av hur reglerna för realisationsvinstbeskattning vid försäljning av aktier och liknande värdepapper kan göras så lika systemet för beskattning av fastighetsvinster som möjligt. Vi har vidare konstaterat, att med hänsyn till den målsättning som gäller för beskattningen av vinster vid fastighetsförsäljningar dessa regler i viss utsträckning måste avvika från dem, som bör gälla vid försäljning av aktier och annan lös egendom.

Som vi tidigare framhållit bör systemen kunna samordnas i vissa hänseenden. Sålunda bör beskattningen när det gäller aktievinster – liksom beträffande vinster vid försäljning av fastigheter – bygga på den

verkliga vinsten. Vi tar därför först upp frågan hur ett system för aktievinstbeskattning, som bygger på den verkliga vinsten, bör utformas.

4.2 Underlaget för aktievinstbeskattningen

Det kan till en början konstateras att det förslag till beskattningssystem som aktievinstutredningen framlade i sitt betänkande byggde på en beskattning av den verkliga vinsten vid försäljning av aktier och liknande tillgångar. Att förslaget till denna del inte lades till grund för lagstiftning berodde framför allt på att man bl. a. från remissinstansernas sida framhöll, att svårigheterna att utreda den verkliga vinsten skulle vara alltför stora.

Aktievinstutredningen var väl medveten om att ett slopande av tidsbegränsningen skulle medföra ökade svårigheter för de skattskyldiga att verkställa en riktig resultatberäkning. Man måste utan tvivel ställa större krav på de skattskyldiga med avseende på underlag m. m. för framtida aktievinstberäkningar än den dittillsvarande tidsbegränsade realisationsvinstbeskattningen erfordrade. Aktievinstutredningen fann det därför angeläget att finna lösningar, som kunde vara ägnade att underlätta de skattskyldigas deklarationsplikt utan att effektiviteten i beskattningen åsidosattes. Utredningen konstaterade att frågan var av väsentlig betydelse inte blott vid ett fullt genomfört system utan kanske än mera under övergångsskedet från då gällande till de föreslagna reglerna.

I fråga om beskattningen av vinster på aktier, som både inköpts och försålts efter de nya reglernas ikraftträdande var, framhöll aktievinstutredningen, frågeställningen mera av rent teknisk art samtidigt som man kunde ställa större krav på de skattskyldiga med avseende på underlag m. m. för beräkning av framtida skattepliktiga aktievinster.

I övergångsskedet, där alltså aktierealisationen sker efter de nya reglernas ikraftträdande men aktierna förvärvats dessförinnan, tillkom enligt aktievinstutredningen andra faktorer. Man hade att beskatta bl. a. förvärv som skett så långt tillbaka i tiden, att realisationen skulle ha varit skattefri enligt de före år 1966 gällande reglerna. I ett sådant läge har en enskild aktieägare inte haft någon anledning att av skatteskäl bevara verifikationer angående aktieförvärvet. Härtill kom att realisationen kunde bli aktuell först långt fram i tiden. Arvs- och gåvofallen fick därvid särskild betydelse.

Men utredningssvårigheterna vid en i tiden obegränsad realisationsvinstbeskattning har inte bara samband med reglernas ikraftträdande. Svårigheterna ligger inte på intäktssidan eftersom försäljningssumman alltid bör vara känd. Det är de från bruttointäkten avdragsgilla omkostnaderna som kan föranleda beräkningssvårigheter, och speciellt gäller detta den i sammanhanget väsentligaste posten, nämligen de sålda aktiernas anskaffningsvärde. Normalt bör man kunna räkna med att den skattskyldige vet och kan styrka anskaffningskostnaden för aktier, som förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Har emellertid det ursprungliga förvärvet ökat genom en fondemission eller genom att

aktieägaren utnyttjat sin teckningsrätt vid en nyemission kan resultatberäkningen kompliceras. I sådana fall gäller i princip, att de på detta sätt erhållna nya aktierna anses förvärvade samtidigt med de ursprungliga aktierna.

Utnyttjar aktieägaren inte möjligheten att förvärva ytterligare aktier vid en nyemission utan säljer de teckningsrätter som det gamla aktieinnehavet representerar, är detta en försäljning som faller under realisationsvinstbeskattningen och kräver en utredning av den verkliga vinsten, om försäljningen sker inom 5 år från förvärvet av de bakomliggande aktierna. Det ankommer således på den skattskyldige att deklarera sådana försäljningar av teckningsrätter och delbevis som om det gällt en motsvarande försäljning av tidigare förvärvade aktier.

De med nu antydda förhållanden sammanhängande svårigheterna att verkställa en riktig beräkning och riktig redovisning i deklarationen av en uppkommen realisationsvinst på aktier har gett sig tillkänna både när det gällde att tillämpa före år 1966 gällande regler och när det gäller nuvarande bestämmelser. Svårigheterna accentueras när det gäller att införa regler, som förutsätter en riktig vinstberäkning även vid försäljning av aktier som innehafts 5 år eller mer.

Aktievinstutredningen framhöll, att man vid övergång till en i tiden obegränsad aktievinstbeskattning grundad på den verkliga vinsten måste räkna med ett betydligt ökat antal skattepliktiga aktierealisationer, som föregåtts av nyförvärv genom fond- och nyemissioner vid sidan av direkta nyförvärv på den allmänna marknaden. Sådana förändringar i aktieinnehavet kan sträcka sig över en lång tid innan en skattepliktig realisation sker. Aktievinstutredningen framhöll vidare.

Det gäller då för den skattskyldige att ha tillgång till uppgifter om tidpunkten för varje tillskott i aktieinnehavet och om kostnaderna härför i form av köpeskilling, provision, stämpelkostnader m. m. Men även med tillgång till sådana uppgifter, som det i och för sig bör ligga i aktieägarens intresse att försäkra sig om, kan resultatberäkningen av en aktierealisation vara förenad med svårigheter. Ett annat förhållande av betydelse i sammanhanget är, att anskaffningsvärdet i vissa fall bygger på en värdering och inte på ett faktiskt, marknadsmässigt inköpspris. Detta gäller t. ex. då aktierna förvärvats i samband med en rörelses ombildning till aktiebolag.

Utöver det nu anförda har man emellertid också att allvarligt räkna med, att det för en riktig resultatberäkning erforderliga underlaget kan ha förkommit utan den skattskyldiges egen förskyllan. Orsaken härtill kan vara brand eller annan skadegörelse, men också att man inte haft anledning räkna med att för all framtid bevara vissa uppgifter av speciell karaktär. Denna aspekt har givetvis speciell betydelse i fråga om nu befintliga aktieinnehav, som därtill är av så gammalt datum, att skattefrihet för vinstgivande realisation skulle föreligga enligt nu gällande regler. Dock torde vad nu anförts ha större giltighet i fråga om fysiska personers aktieplaceringar än i fråga om de juridiska personernas.

Utredningen är dessutom medveten om att särskilda problem i förevarande hänseenden kan uppkomma genom att nuvarande undantag från realisationsvinstbeskattning av aktier, förvärvade genom arv, testamente eller gåva föreslås slopat vid den i tiden obundna aktievinstbeskattningen. Utredningens förslag härom behandlas i det följande. I korthet innebär de

härvid föreslagna ändrade reglerna, att en försäljning av ärvda eller som gåva erhållna aktier skall beskattas som om aktierna förvärvats av säljaren när arvlåtaren eller givaren förvärvade aktierna. Detta betyder att beskattningen bestämmes av transaktioner som skett av skilda parter. Även med bortseende från de speciella förhållandena under övergångsskedet måste man räkna med att det inte ens vid tidpunkten för arvs- eller gåvoöverlåtelsen alltid är möjligt för mottagaren att få uppgift om det anskaffningsvärde, som vid en framtida aktieförsäljning skall kunna åberopas för beräkning av den faktiska skattepliktiga realisationsvinsten. I ett sådant läge kan man inte med någon bestämdhet veta, om försäljningen gått med vinst eller förlust med hänsyn till den ursprungliga anskaffningskostnaden.

Med hänsyn till dessa antydda praktiska problem vid en i tiden obunden aktievinstbeskattning som bygger på den verkliga vinsten, fann aktievinstutredningen det nödvändigt att inom ramen för de allmänna principerna för beskattningen finna lösningar, som var ägnade att underlätta tillämpningen. Utredningen föreslog i detta syfte dels *ikraftträdandebestämmelser*, som vid sidan av det primära syftet att eliminera en retroaktiv verkan av den ändrade beskattningen, skulle vara ägnade att i väsentlig grad underlätta de nya reglernas tillämpning, dels ock en *schablonregel* av innebörd att – vid försäljning efter utgången av initialperioden för den i princip fulla beskattningen – den skattskyldige hade att fritt välja mellan att såsom beskattningsunderlag ta den på grundval av det verkliga försäljningsresultatet beräknade vinsten eller 10 % av försäljningspriset efter avdrag för omkostnaderna vid avyttringen. Ikraftträdandebestämmelserna innebar bl. a. att i fråga om värdepapper, som den skattskyldige förvärvat före den 1 mars 1961, som erlagd köpeskilling skulle anses det belopp till vilket värdepapperet skolat per utgången av år 1965 upptas i allmän självdeklaration för fysisk person.

Utredningen framhöll vidare, att det borde vara möjligt att i första hand utnyttja redovisningen i förmögenhetsbilagan till den allmänna självdeklarationen inte bara som ett kontrollinstrument för den föreslagna aktievinstbeskattningen utan också för att på ett enkelt och praktiskt sätt skapa det underlag, som behövdes för att de skattskyldiga skulle kunna fullgöra sin deklarationsplikt rörande skattepliktiga och avdragsgilla aktierealisationer. Bl. a. skulle uppgift lämnas om tidpunkten och anskaffningskostnaden för varje nyförvärv av aktier eller andra jämförliga värdepapper. Men utredningen underströk att uppgiftslämnandet inte skulle vara obligatoriskt. Om utredning av den verkliga vinsten inte kunde lämnas fick man falla tillbaka på den alternativa schablonmetoden. Denna schablonmetod utgjorde således en mycket viktig del i det av aktievinstutredningen föreslagna systemet.

I många *remissyttranden* framhölls, att tillämpningen av de föreslagna reglerna skulle medföra stora svårigheter för såväl skattskyldiga som taxeringsmyndigheter. Kontrollsvårigheterna betonades bl. a. av samtliga de länsstyrelser, som avgett yttrande, och av riksskattenämnden. Riksskattenämnden ifrågasatte, om vad som stod att vinna med ett sådant system för kapitalvinstbeskattningen på aktier, som det av aktievinstutredningen föreslagna, stod i rimlig proportion till de praktiska och tekniska svårigheter, som måste bli en följd av reglernas genomförande.

Näringslivets skattedelegation framhöll, att man inte kunde bortse från utredningssvårigheterna genom att hänvisa till möjligheten att utnyttja 10-procentschablonen, då anskaffningsvärdet inte kan visas. Delegationen tillade att aktieägarna inte gärna kunde räkna med att 10-procentschablonen skulle komma att ge ett rättvisande beskattningsresultat. De skulle därför tvingas att i eget intresse anteckna och bevara alla uppgifter för fastställande av rätt anskaffningsvärde. Även för en privatperson med en blygsam aktieportfölj blev detta ett betungande merarbete. Aktier och liknande värdepapper förvaltas i stor utsträckning av bankernas notariatavdelningar eller andra förvaltare, av förmyndare m. fl. Dessa måste med nödvändighet ombesörja den utökade uppgiftsplikt som aktievinstutredningen föreslog. Detta skulle i sin tur medföra att förvaltningen fördyrades. Besväret torde enligt delegationen komma att avskräcka en bredare allmänhet från aktieaffärer.

Styrelsen för Stockholms fondbörs framhöll, att de tekniska redovisningsproblemen skulle bli ytterst svårlösta. Den som t. ex. via en aktiesparklubb köpte aktier i smärre poster fick snart en svåröverskådlig mängd olika ingångsvärden även inom ramen för ett totalt ganska blygsamt bestånd. Den som gör större placeringar har ofta anledning att sprida sina förvärv över flera tidpunkter för att inte pressa upp kursen och därmed uppstår även i dessa fall problemet med en rad skiftande ingångsvärden och förvärvstidpunkter inom samma aktiebestånd. Problemen ökar när ny- eller fondemissioner tillkommer. För den som tvangs tillämpa schablonmetoden skulle förlustavdragsmöjligheterna bortfalla. 10 % av försäljningssumman skulle upptas som vinst även om försäljningen medfört förlust.

Värderingssvårigheterna vid ikraftträdandet underströks i flertalet yttranden. Sålunda framhöll Näringslivets skattedelegation, att det för aktier, som noterades officiellt på börsen eller på fondhandlarföreningens lista, inte förelåg några nämnvärda värderingsproblem. Men läget var ett helt annat i fråga om aktier av annan art ävensom andelar. Delegationen betonade att värderingen av aktier i familjeföretag och liknande helt naturligt måste ske schablonmässigt. Avgörande vikt fästes vid utdelningen men hänsyn tas också till det s. k. substansvärdet. Det är självfallet inte möjligt att fastställa hur mycket aktieägarna skulle kunna få för aktierna vid överlåtelse av hela företaget, eftersom det eventuella övervärdet, som finns i företaget, svårligen låter sig objektivt fastställa före en försäljningssituation. I fråga om organisationsaktier förelåg, enligt delegationen, den situationen att några ingångsvärden över huvud taget inte fanns fastställda beroende på att dessa aktier, som innehas av aktiebolag, inte skall åsättas något värde vid förmögenhetstaxeringen. Beträffande andelar i handels- och kommanditbolag saknas över huvud taget bestämmelser.

Även riksskattenämnden betonade att särskilda tillämpningssvårigheter skulle uppkomma vid bestämmandet av ingångsvärdet per den 31/12 1965 såvitt avsåg icke börsnoterade aktier.

De erinringar, som framfördes i remissyttrandena beträffande kontroll- och utredningssvårigheterna, när beskattningen bygger på den verkliga

vinsten, ledde till att 10-procentschablonen gjordes till huvudregel vid avyttring av aktier och liknande värdehandlingar som innehafts 5 år eller mer.

Överväganden

Det är inte någon tvekan om att en realisationsvinstbeskattning, som bygger på den verkliga vinsten, i vissa fall kan innebära betydande utredningssvårigheter. Men att dessa svårigheter kan bemästras visas av att man t. ex. i USA sedan lång tid tillbaka har en realisationsvinstbeskattning som förutsätter att den verkliga vinsten skall redovisas. Någon alternativregel i form av en schablonregel e. d. finns inte i det amerikanska systemet. Om man av olika skäl anser det väsentligt att realisationsvinstbeskattningen bygger på den verkliga vinsten, bör inte kontroll- och utredningssvårigheter 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 vår mening måste det från principiell synpunkt vara riktigast att beskattningen träffar den verkliga vinsten. Då emellertid aktievinstutredningens förslag avvisats främst med hänsyn till utredningssvårigheterna beträffande aktier, har vi inriktat oss på att utforma ett system, som underlättar framräknandet av anskaffningskostnaden vid aktieförsäljning.

De bestämmelser vi föreslår innebär i princip att realisationsvinstbeskattningen, när det gäller aktier, skall bygga på den verkliga vinsten. Liksom aktievinstutredningen anser vi 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. Därigenom erhålles överensstämmelse med de regler som gäller för beskattning av vinst vid försäljning av fastighet.

Vårt förslag förutsätter, att anskaffningskostnaden för det äldre aktieinnehavet fastställs vid övergången till de nya reglerna. Vi tar därför först upp de problem som hänger samman därmed.

4.3 Ingångsvärden vid övergång till de nya reglerna

Nu gällande regler får anses utgå från tanken att den vinst, som beskattas vid försäljning av aktier och liknande värdepapper, i princip grundas på den verkliga vinsten. På grund av svårigheterna att fastställa anskaffningskostnaden när det gäller värdepapper, som innehafts fem år eller längre tid, anses dock den verkliga vinsten, efter reduktion med hänsyn till innehavstiden, motsvara 10 % av försäljningspriset minskat med försäljningskostnaden.

Enligt vårt förslag skall den beskattningsbara vinsten, oavsett innehavstiden, grundas på den verkliga vinsten. Med hänsyn till svårigheterna i vissa fall att fastställa anskaffningskostnaden för äldre innehav föreslår vi följande hjälpregler vid övergången till det nya systemet.

Om man utgår från att man med den nuvarande 10-procentiga schablonregeln – i enlighet med aktievinstutredningens förslag – avsett 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 vi att för aktie, som noteras på börs eller är föremål för liknande notering och som anskaffats fem år eller längre tid före ingången av det beskattningsår, för vilket de nya reglerna blir tillämpliga, som anskaffningsvärde anses 2/3 av det belopp, till vilket aktien skolat upptas i allmän självdeklaration för fysisk person vid närmast föregående taxering. Om de nya reglerna tillämpas första gången vid 1977 års taxering, innebär det, att som anskaffningskostnad godtas 2/3 av värdet vid beräkning av beskattningsbar förmögenhet vid 1976 års taxering.

När det gäller aktier, som inte noteras – dvs. i regel aktier i fåmansbolag – torde det värde, som åsätts vid förmögenhetstaxeringen vara mycket försiktigt beräknat. För dylika aktier synes man därför kunna godta, att hela det vid 1976 års förmögenhetstaxering upptagna värdet får räknas som anskaffningskostnad, om aktierna vid övergången till de nya reglerna innehafts fem år eller mer.

Vi vill emellertid betona att detta endast är en hjälpregel avsett för de fall, där den verkliga anskaffningskostnaden ej kan utredas. Avsikten med regeln är inte att från beskattning undanta värdestegring före viss dag. I princip skall vinstberäkningen grundas på den verkliga vinsten, dvs. skillnaden mellan, å ena sidan, försäljningspriset efter avdrag för försäljningskostnader som stämpel, provision m. m. och, å andra sidan, den verkliga anskaffningskostnaden, oavsett när aktien förvärvats.

Om den exakta anskaffningskostnaden inte kan utredas men det kan göras sannolikt att densamma i vart fall varit större än det värde, som får upptas enligt hjälpregeln, skall som anskaffningsvärde godtas det högre värde, som kan göras troligt. Det bör framhållas att det värde, som erhålles vid tillämpning av hjälpregeln kommer att ligga till grund även för beräkning av avdragsgill förlust. För aktier, som erhållits genom arv eller annat benefikt fång skall liksom för närvarande räknas innehavstid och anskaffningskostnad med utgångspunkt från förhållandena vid det senaste onerösa förvärvet, dvs. vid senaste köp, byte eller därmed jämförliga fång. När det gäller aktier, som förvärvats genom benefikt fång före ikraftträdandet av de nya reglerna, är det sannolikt att hjälpregeln ofta måste tillämpas.

Det bör stå den skattskyldige i princip fritt att tillämpa hjälpregeln för beräkning av anskaffningsvärdet för alla aktier som innehafts fem år eller mera. Men regeln är i första hand avsedd för bestämmandet av anskaffningsvärdet på börsnoterade aktier och aktier på fria listan, dvs. aktier i icke fåmansbolag. För andra aktier torde den ursprungliga anskaffningskostnaden kunna utredas utan större svårighet, om inte företaget varit föremål för mera omfattande omstruktureringar eller liknande.

4.4 Genomsnittsberäkning för äldre innehav

De utredningssvårigheter, som ansågs förknippade med det av aktievinstutredningen framlagda förslaget, gällde främst beräkningen av anskaffningskostnaden för börsnoterade aktier. Det som försvårade beräkningen var framför allt förekomsten av fond- och nyemissioner.

Vi har vid våra överväganden inte funnit någon bättre metod att komma tillrätta med dessa utredningssvårigheter än att tillämpa ett system med genomsnittsberäkning för anskaffningskostnaden för det äldre innehavet, dvs. ett system liknande det som för närvarande gäller i Danmark (se Bilaga 1).

Men ett sådant system skapar andra svårigheter, till vilka vi skall återkomma i det följande. Med hänsyn till dessa svårigheter har vi undersökt, om nuvarande schablonregel eller en liknande regel kan utformas så att den blir mera tillfredsställande ur rättvisesynpunkt. Vi har emellertid inte funnit att detta är möjligt. Hur regeln än utformas får den den effekten att schablonregeln åberopas, när den skattskyldige finner att en beskattning av den verkliga vinsten skulle bli hårdare. Regeln kan inte heller tillämpas, när det gäller beräkningen av avdragsgilla förluster. Det synes oss för övrigt tveksamt om man bör bibehålla en schablonregel vid en tidpunkt, då marknadsbilden för aktiernas vidkommande är avsevärt mer splittrad än tidigare. Detta torde vara försvarbart endast under förutsättning att andra alternativ att i skälig omfattning beskatta värdestegringsvinster på aktier måste förkastas.

Som vi tidigare framhållit torde svårigheterna att beräkna anskaffningskostnaden för värdepapper i stort sett vara begränsade till aktier i icke fåmansbolag, främst när fond- eller nyemissioner förekommit. I flertalet av dessa fall bör det dock vara möjligt för den skattskyldige att göra en godtagbar beräkning av anskaffningskostnaden för sitt äldre innehav av aktier i ett visst bolag, även om han inte kan exakt beräkna kostnaden för enstaka aktier. Vi förutsätter att man i övergångsskedet inte ställer alltför stora krav beträffande utredningen. Om den skattskyldige inte vill eller kan verkställa utredning får han tillämpa den föreslagna hjälpregeln.

Vi föreslår att anskaffningsvärdet av aktier av samma slag, som innehafts två år eller längre tid (äldre innehav), ackumuleras i en summa. Om sådan aktie försäljs är anskaffningsvärdet lika med summa anskaffningsvärde för aktier, som ingår i gruppen, dividerat med antalet aktier vid försäljningstillfället.

Systemet förutsätter att aktieägaren i sin deklaration för varje slag av aktier, som vid beskattningsårets utgång innehafts två år eller mer, lämnar en redovisning enligt följande.

Ingående balans: antal aktier och summa anskaffningsvärden

Tillkommer eller avgår: antal aktier och dessas anskaffningsvärde

Utgående balans: antal aktier och summa anskaffningsvärden.

Därjämte skall utredning lämnas om vinst eller förlust vid eventuell försäljning. Försäljningspriset minskas därvid med omkostnader såsom stämpel, provision m. m.

Beräkningsmetoden kan belysas med följande exempel (i vilket för enkelhetens skull bortses från omkostnader).

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 $\frac{20}{160}$ x 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 innehafts två år lägges anskaffningskostnaden för densamma till summa anskaffningsvärden för äldre aktier av samma slag (rubriken Tillkommer eller avgår enligt ovan).

Vi förutsätter att denna redovisning lämnas i ett särskilt deklarationsformulär. I Bilaga 6 har vi lämnat ett förslag till utformningen av ett sådant formulär.

Såsom vi redan framhållit medför ett dylikt system vissa problem. Sålunda förutsätter systemet att de skattskyldiga måste göra en utredning om anskaffningskostnaden för hela sitt aktieinnehav vid ikraftträdandet av de nya reglerna. Den skattskyldiges utredning av anskaffningskostnaden kommer att prövas av beskattningsmyndigheterna först när en försäljning sker. Någon fastställelsetalan beträffande ingångsvärdet vid övergången till de nya reglerna anser vi inte böra ifrågakomma. Den skattskyldige måste därför bevara sina utredningar om ingångsvärdena till dess en försäljning sker.

Genom den hjälpregel för fastställande av ingångsvärdet vi tidigare föreslagit och som i första hand är avsedd för börsnoterade och liknande aktier anser vi att svårigheterna i övergångsskedet bör kunna bemästras. Den skattskyldige bör ha rätt verkställa utredning om anskaffningskostnaden för vissa aktier och tillämpa hjälpregeln för andra. Utredning kan t. ex. verkställas för aktier den skattskyldige själv köpt medan hjälpregeln får tillämpas för ärvda aktier. Även beträffande aktier den skattskyldige själv köpt kan han verkställa utredning beträffande vissa av dem, t. ex. de som anskaffats senast, och tillämpa hjälpregeln för övriga aktier. Om utredning beträffande anskaffningskostnaden görs beträffande vissa aktier, måste utredningen innefatta även de aktier, som erhållits vid fond- eller nyemission på grund av dessa aktier.

Med aktier av samma slag förstås aktier i ett och samma aktiebolag. Det kan emellertid vara så att aktier i samma bolag medför olika rätt i något avseende eller är underkastade olika restriktioner. Olikheterna kan avse rätten till utdelning eller att delta i utskiftning eller i fråga om rösträtten. De kan också sammanhänga med restriktioner avseende ägarna, fria eller bundna aktier.

Normalt synes man kunna bortse från smärre kursdifferenser mellan t. ex. fria och bundna aktier och huvudregeln blir alltså 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. Har han en gång valt att ackumulera anskaffningskostnaden för vissa aktier är han emellertid i fortsättningen bunden av detta beslut.

Om den skattskyldige väljer att sammanlägga anskaffningskostnaden för aktier i ett visst bolag trots att aktierna medför olika rättigheter i olika hänseenden och därför kan vara föremål för en oenhetlig kursutveckling, kan detta leda till att aktieägaren vid en försäljning blir beskattad, trots att han i själva verket gjort en förlust, eller att aktieägaren undgår skatt fast han i själva verket gjort en vinst. En sådan konsekvens av reglerna bör man dock kunna godtaga.

En annan konsekvens av reglerna blir att – om enligt aktiebolagslagens bestämmelser utbyte sker mellan aktier i bolaget – utbytet inte är att anse som realisationsvinstgrundande fång. Vi återkommer till denna fråga i ett senare avsnitt. Summa anskaffningskostnad för aktierna inom gruppen är densamma före och efter utbytet. Inte heller utbyte av de aktier, som den skattskyldige innehaft kortare tid än två år, blir realisationsvinstgrundande. De nya aktierna anses i realisationsvinsthänseende vara desamma som de utbytta.

När teckningsrätter utnyttjas för erhållande av aktier och teckningsrätterna hänför sig till såväl äldre som nyare aktieinnehav, får den skattskyldige själv avgöra vilka teckningsrätter som skall anses utnyttjade.

Liksom för närvarande bör den skattskyldige ha rätt bestämma, vilka aktier av visst slag, som försålts. Om äldre aktier försålts utgör dock anskaffningskostnaden för dessa aktier, som redan framhållits, anskaffningskostnaden för sådana aktier vid försäljningstillfället dividerad med antalet aktier före försäljningen.

Vi har övervägt om genomsnittsberäkningen av anskaffningskostnaden för äldre innehav bör vara obligatorisk för alla skattskyldiga eller om vissa skattskyldiga skulle kunna medges undantag från dessa regler. Det kan möjligen göras gällande att t. ex. investmentbolagen skulle ha förutsättningar att fastställa den verkliga vinsten vid aktieförsäljningar utan att tillämpa genomsnittsberäkning.

Då genomsnittsberäkningen främst tillkommit på grund av svårigheterna att beräkna anskaffningskostnaden för börsnoterade eller liknande aktier, kan det givetvis också övervägas att lämna aktier i fåmansbolag, organisationsaktier o. d. utanför systemet. I dessa fall kan i regel utredning utan svårighet göras om den verkliga anskaffningskostnaden.

Det system vi föreslagit avser emellertid inte bara att underlätta för de skattskyldiga att verkställa vinstberäkning vid aktieförsäljningar utan även att underlätta kontrollförfarandet för beskattningsmyndigheterna. Vi anser därför att systemet med genomsnittsberäkning av anskaffningskostnaden för äldre aktieinnehav bör vara obligatoriskt för alla skattskyldiga, såväl fysiska som juridiska personer, och för alla slag av aktier, i de fall vinsten vid aktieförsäljningar skall beräknas enligt reglerna för realisationsvinstbeskattning.

När det gäller aktiesparklubbar och liknande måste hela aktieinnehavet redovisas, som om det ägts av en person. Varje delägare får därefter redovisa sin andel i vinster och förluster.

4.5 Teckningsrätter och delbevis

När det gäller beräkning av beskattningsbar vinst och avdragsgill förlust vid avyttring av teckningsrätter och delbevis avser vi inte att i princip göra ändring i vad nu gäller i de fall schablonregeln inte är tillämplig.

Försåld *teckningsrätt* skall alltså beskattas enligt de vanliga reglerna om realisationsvinst. Skattepliktig realisationsvinst utgör därvid det för teckningsrätten uppburna beloppet minskat med så stor del av anskaffningskostnaden för de gamla aktierna, som skall anses belöpa på teckningsrätten. Denna andel av anskaffningskostnaden beräknas genom proportionering sålunda, att om exempelvis en aktie, som inköpts för 100 kr., vid tidpunkten för teckningsrättens försäljning för 15 kr. har ett saluvärde (inkl. teckningsrätten) av 150 kr., anses teckningsrättens anskaffningsvärde utgöra $\frac{15}{150}$ x 100 eller 10 kr. och den skattepliktiga realisationsvinsten (15–10 =) 5 kr. Denna vinst skall reduceras i vanlig ordning om det är fråga om teckningsrätter hänförliga till äldre aktieinnehav.

Även om anskaffningskostnaden för den aktie, som teckningsrätten hänför sig till, relativt lätt kan fastställas enligt de regler vi föreslår, kan emellertid beräkningen av vinst eller förlust vid försäljning av teckningsrätt framstå som besvärlig för många skattskyldiga.

Vi föreslår därför, att den skattskyldige vid beräkning av vinst vid försäljning av teckningsrätt får tillämpa den schablonregel, som för närvarande gäller vid försäljning av teckningsrätter hänförliga till aktier, som innehafts fem år eller mer. Vinsten beräknas således till 10 % av det för teckningsrätten erhållna beloppet efter avdrag för kostnader för avyttringen. Vi kommer i det följande att föreslå, att vinst vid försäljning av aktier, som innehafts två år eller mer, beskattas till 30 %. Om detta förslag godtas, kan anskaffningskostnaden för försåld teckningsrätt, som hänför sig till aktie vilken innehafts två år eller mer, presumeras vara 2/3 av nettoförsäljningspriset. Vinsten blir då 1/3 av sistnämnda belopp (30 % av 1/3 av nettoförsäljningspriset motsvarar 10 % av detsamma). Detta innebär att 10 % av nettoförsäljningspriset skall upptas som skattepliktig realisationsvinst. 2/3 av nettoförsäljningsbeloppet avräknas från summa anskaffningskostnader för den skattskyldiges aktier av det slag, till vilka teckningsrätten hänför sig.

Denna schablonregel för beräkning av den anskaffningskostnad, som belöper på försåld teckningsrätt, anser vi bör få tillämpas även när det gäller teckningsrätter hänförliga till aktier, som innehafts kortare tid än två år. Den skattepliktiga vinsten vid försäljning av teckningsrätt utgör i dylikt fall 1/3 av nettoförsäljningsbeloppet.

Det bör betonas att schablonregeln endast är avsedd att vara en hjälpregel. Det står den skattskyldige fritt att – om han så önskar – beräkna den verkliga anskaffningskostnaden och den verkliga vinsten för försåld teckningsrätt.

När det gäller försäljning av *delbevis* vid fondemission är beräkningen av den anskaffningskostnad, som belöper på delbeviset 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 nedanstående 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

4.6 Aktier i familjebolag och organisationsbolag m. m.

Aktievinstutredningen föreslog särskilda regler vid försäljning av aktier i *fåmans- eller familjebolag*. Utredningen framhöll därvid bl. a. att om delägaren i ett dylikt bolag säljer en väsentlig andel av aktierna i bolaget, en dylik försäljning inte utan vidare kan likställas med en försäljning av vanliga börsaktier. Försäljningen kan i stället betraktas som en avyttring helt eller delvis av själva företaget som sådant. Med hänsyn härtill och i syfte bl. a. att tillgodose intresset av strukturrationaliseringar föreslog utredningen att avyttringen av aktier i fåmansbolag inte skulle föranleda beskattning av realisationsvinst, i den mån aktierna innehafts minst fem år och avyttringen omfattat minst hälften av samtliga aktier i bolaget, under förutsättning tillika att avyttringen skett på en gång och till en och samma köpare. Motsvarande skulle gälla även vid avyttring av andelar i vanliga handelsbolag, kommanditbolag samt ekonomiska föreningar.

Detta förslag avvisades av departementschefen under hänvisning bl. a. till att man beskattar en enskild rörelseidkare, när han säljer sin rörelse, för dolda reserver i inventarier och lager och för vad han får för goodwill. Det var därför, framhölls i propositionen, knappast motiverat att undanta

alla försäljningar av aktier i familjebolag. Det förhållandet att köparen av aktierna inte får något ökat avskrivningsunderlag vid taxeringen ansågs inte vara någon anledning att frita säljaren från realisationsvinstbeskattning.

Enligt propositionsförslaget begränsades undantagen till försäljningar, som har samband med strukturrationalisering. Befrielsen, som medges efter dispens av regeringen, kan avse även försäljningar av minoritetsaktier.

Vi har inte ansett att vårt förslag till utformning av realisationsvinstbestämmelserna motiverar några särskilda regler för fåmansbolag utöver dem som för närvarande finns. Detta innebär att undantag från reglerna endast kan ges genom dispens av regeringen. Vi återkommer till dispensreglerna i ett särskilt avsnitt. I det följande föreslår vi att möjligheten till uppskov med betalning av skatt enligt bestämmelserna i 48 § 4 mom. uppbördslagen skall utsträckas till att gälla även den, som försäljer andelar i familjebolag.

Aktievinstutredningen föreslog i sitt betänkande inte några undantagsbestämmelser när det gällde överföringar av *organisationsaktier* inom en koncern. Utredningen utgick från att dylika överföringar inte skulle beskattas, eftersom de enligt rättspraxis kunde ske utan beskattning om de skedde till bokförda värden.

Flertalet remissinstanser på näringslivets område ansåg emellertid att strukturrationaliseringen inom näringslivet skulle motverkas, om utredningens förslag genomfördes utan inskränkningar. Det framhölls att överföringar av organisationsaktier inte sällan av skilda skäl måste ske till faktiska dagsvärden för att vara företagsekonomiskt berättigade. Bl. a. kunde främmande länders lagstiftning framtvinga tillämpning av dagsvärden vid överföringar. För att dylika och andra lika nödvändiga överföringar skall kunna verkställas yrkades att en klar regel skulle införas om att försäljningar av organisationsaktier alltid skulle få ske skattefritt inom en koncern.

Dessa synpunkter har beaktats och f. n. gäller att från skatteplikt undantas vinst, som uppkommer när aktie i aktiebolag eller andel i handelsbolag, ekonomisk förening eller utländskt bolag överlåtes mellan sådana bolag inom samma koncern, om moderbolaget i koncernen är aktiebolag eller ekonomisk förening och den överlåtna aktien eller andelen innehas som ett led i annan verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom.

Denna undantagsbestämmelse gäller dock numera endast för icke fåmansbolag. Speciella regler gäller för s. k. interna aktieöverlåtelser avseende fåmansbolag, där hela köpeskillingen blir beskattad om inte regeringen ger dispens av organisatoriska, marknadstekniska eller andra synnerliga skäl. I dessa undantagsbestämmelser föreslår vi inte någon ändring.

Vi utgår från att realisationsvinstbeskattningen inte – om det kan undvikas – bör lägga hinder i vägen för strukturrationaliseringen inom näringslivet. Den undantagsregel, som f. n. gäller för överlåtelse av organisationsaktier när det gäller icke fåmansbolag, bör därför i princip

bibehållas. Viss ändring av bestämmelserna är dock nödvändig för att förhindra missbruk.

Det missbruk vi åsyftar är att man, inför en förestående avyttring av ett koncernföretag till en utomstående köpare, höjer anskaffningskostnaden för aktierna i detta företag genom en skattefri interntransaktion. Man överlåter med andra ord aktierna i koncernföretaget först till ett annat koncernföretag för det belopp man avser att sälja företaget för till en utomstående. Båda överlåtelserna blir då skattefria.

Vi föreslår därför att det övertagande koncernföretaget, förutom aktierna eller andelarna, även skall – om undantagsbestämmelsen åberopas – överta för överlåtaren gällande anskaffningskostnad och anskaffningstidpunkt. Vårt förslag innebär att det blir det övertagande koncernföretaget som blir beskattat om aktierna eller andelarna överlåtes till en utomstående till ett högre belopp än anskaffningskostnaden för det koncernföretag, som ursprungligen förvärvat aktierna eller andelarna.

Den nu föreslagna regeln kan tillämpas när det gäller överflyttningar mellan svenska bolag. Överflyttningen kan gälla aktier eller andelar i svenska eller utländska koncernföretag, om överflyttningen sker mellan svenska företag. Däremot kan regeln inte tillämpas, när överflyttningen sker från ett svenskt till ett utländskt koncernföretag. Undantagsbestämmelsen bör därför inte gälla i sådana fall. Om skattebefrielse vid sådana överflyttningar anses böra ifrågakomma, bör befrielsen medges först efter dispens av regeringen. Vi återkommer till denna fråga vid behandlingen av dispensreglerna.

4.7 Försäljning av aktier och andra värdehandlingar under vissa speciella förutsättningar

Aktievinstutredningen angav i sitt betänkande att det fanns ett antal detaljfrågor som utredningen väl diskuterat vid sina överväganden men inte funnit anledning reglera genom särskilda bestämmelser. Utredningen anförde bl. a. följande härom.

Då utredningen sett såsom sin huvudsakliga uppgift att framlägga ett förslag till principiell lösning av frågan om vinstbeskattningen utan att alltför mycket ingå på detaljproblem, har utredningen inte ansett det lämpligt att i förevarande sammanhang reglera vissa speciella frågor, som t. ex. de s. k. terminsaffärerna. Enligt utredningens uppfattning kan först sedan tillräckliga erfarenheter vunnits av den aktievinstbeskattning utredningen föreslagit bedömas i vad mån särskilda detaljbestämmelser är erforderliga i detta och andra hänseenden.

Vi har funnit det nödvändigt att närmare gå in på beskattningsfrågan för s. k. blanknings- och switchaffärer.

4.7.1 *Blankningsaffärer*

Blankningsaffärer kan sägas vara en sorts terminsaffärer såtillvida som de avser en baissespekulation på tid och försäljningen principiellt föregår inköpet.

De skiljer sig emellertid från de renodlade terminsaffärerna, som i huvudsak innebär försäljning för senare inköp och leverans, genom att till affärerna i fråga är knutna försträckningsavtal. Den som önskar göra en blankningsaffär lånar med andra ord ett antal aktier från t. ex. en bankirfirma och försäljer dessa. Därefter måste han regelmässigt göra ett täckningsköp och återställa ett lika stort antal aktier av samma slag till försträckningsgivaren.

Det saknas särskilda regler i svensk skattelagstiftning för såväl renodlade terminsaffärer som blankningsaffärer, vilket kan sammanhänga med att sådana affärer inte regleras genom gällande börsordning.

Gällande rätt avseende de renodlade terminsaffärerna torde kunna åskådliggöras med följande uttalande av dåvarande regeringsrådet Sten Walberg i ett av regeringsrätten den 4 maj 1965 meddelat utslag med anledning av ett överklagat förhandsbesked i taxeringsfråga (RÅ 1965 ref. 19).

I det av riksskattenämnden meddelade förhandsbeskedet har nämnden ansett sig böra bortse från de i ansökningen omförmälda lånetransaktionerna och skatterättsligt betraktat den tilltänkta affären som en renodlad terminsaffär, det vill säga en försäljning för senare leverans av aktier, som äro avsedda att inköpas vid lämplig tidpunkt i anslutning till leveransen. Nämnden har därvid funnit att reglerna om beskattning av realisationsvinst skola vara tillämpliga, oaktat det realisationsvinstgrundande fånget i tiden ligger efter den avyttring vid vilken realisationsvinsten uppkommer. En sådan bedömning av en renodlad terminsaffär kan enligt min mening icke anses stridande mot ordalagen i 35 och 36 §§ kommunalskattelagen med anvisningar. Sambandet mellan avyttringen och täckningsköpet är klart, och den av riksskattenämnden uttalade uppfattningen ansluter sig väl till transaktionens reella innebörd. Mot denna uppfattning som har stöd i litteraturen (Geijer m. fl.: Skattehandbok sjätte uppl. s. 410) synes därför i och för sig vägande invändningar icke kunna göras.

Vi föreslår inte någon ändring i vad sålunda gäller i fråga om den skattemässiga bedömningen av renodlade terminsaffärer. Det kan dock vara lämpligt att riksskatteverket i förtydligande syfte lämnar anvisningar om dels rätt beskattningsår, dels beräknad innehavstid när det gäller affärer av denna art, då det vid realisationsvinstreglernas utformning torde presumeras, att det mera normala förhållandet varit för handen, nämligen att inköpet föregått försäljningen.

För att realisationsvinstbeskattning skall kunna ifrågakomma i samband med en terminsaffär erfordras – förutom att försäljningen har skett och i vart fall viss del av betalningen har erlagts – även att inköpet har gjorts, för att transaktionens vinst eller förlust skall kunna beräknas. Om således försäljningen och erläggandet av försäljningslikviden har skett under år 1 medan inköpet gjorts under år 2, blir det inköpet som utlöser beskattningen och år 2 som blir rätt beskattningsår.

I samband med frågan om terminsaffärerna aktualiseras härjämte ett spörsmål som i och för sig kan ha större räckvidd än det begränsade område som nu behandlas. Det lär nämligen vara vanligt utomlands – på svensk börs förekommer inga renodlade terminsaffärer – att avtal av denna sort innehåller en klausul om att såväl säljaren som köparen kan

frånträda avtalet mot en avgift eller ett skadestånd. På så sätt kan vinsten eller förlusten av transaktionen maximeras till t. ex. 5 % av det avtalade priset. Om avtalet på detta sätt skulle hävas av någondera parten, bör det vara utbetalningen av skadeståndet som utlöser beskattningen. Hela skadeståndet utgör intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet om fråga inte är om intäkt av rörelse.

Om beskattningsfrågan för de renodlade terminsaffärerna redan får anses vara löst, i vart fall principiellt och huvudsakligen, på ett godtagbart sätt kan det knappast sägas att samma sak gäller för blankningsaffärerna, dvs. de terminsaffärer som sammankopplats med försträckningsavtal.

Gällande rätt avseende den skattemässiga behandlingen av blankningsaffärer vilar helt på ett enda rättsfall, det tidigare omnämnda referatet nr 19 år 1965, som avser ett överklagat förhandsbesked. I det följande skall därför i huvuddrag redogöras för de synpunkter som framfördes vid ärendets behandling och de kommentarer som regeringsrättens utslag föranledde.

Förhandsbeskedet gällde i princip två olika frågor, dels frågan huruvida realisationsvinstreglerna över huvud taget var tillämpliga på blankningsaffärer, dels frågan huruvida en skattskyldig, som redan vid försäljningstillfället ägde aktier av samma sort som de försålda, hade full valrätt i fråga om vilka aktier som skulle anses sålda, de redan innehavda eller de upplånade.

Riksskattenämnden meddelade följande förhandsbesked vad avser de två huvudfrågorna. .

Riksskattenämnden finner, att vinst som uppkommer vid s. k. blankning – d. v. s. försäljning inför ett förväntat kursfall av värdepapper som säljaren vid försäljningstillfället icke innehar men avser att anskaffa före leveransdagen – i beskattningshänseende bör bedömas enligt reglerna för realisationsvinstbeskattning. Riksskattenämnden finner vidare att den omständigheten, att en dylik affär kombinerats med vissa lånetransaktioner på sätt i ansökningen angivits, icke bör föranleda annan bedömning än nyss sagts.

Vidare förklarar riksskattenämnden att sökanden – – – – äger rätt att – – – – efter eget val bestämma huruvida försäljningen skall anses avse redan innehavda aktier – - – – eller huruvida försäljningen skall anses avse i samband med transaktionerna förvärvade aktier – – – –.

Ärendet fördes till regeringsrätten genom besvär av vederbörande taxeringsintendent, som ansåg att terminsaffärer inte täcktes av realisationsvinstreglerna. Enligt hans uppfattning kunde försäljningen inte heller anses avse lånade aktier, i den mån den skattskyldige ägde egna aktier i tillräcklig omfattning. Dessa borde således presumeras först sålda.

Regeringsrätten tog inte ställning till frågan huruvida renodlade terminsaffärer, vid vilka försäljningen föregår inköpet, täcktes av realisationsvinstreglerna. Som vägledning i denna fråga finns därför endast det tidigare citerade uttalandet av regeringsrådet Walberg. Detta uttalande utmynnade i, som redan framhållits, att i och för sig inga vägande invändningar kunde göras mot riksskattenämndens uppfattning härvidlag.

Vad avser blankningsaffärerna intog regeringsrätten den ståndpunkten att upptagandet av försträckningen (lånet av aktierna) var att jämställa

med inköp och återställandet av aktierna till försträckningsgivaren var att jämställa med försäljning.

Av de fyra affärshändelser som tillsammans kan anses konstituera en genomförd blankningstransaktion, dvs. lånet av aktierna, försäljningen av dessa aktier, inköpet av aktier av samma sort och återställandet av dessa aktier till försträckningsgivaren, hade med andra ord riksskattenämnden endast beaktat två affärshändelser, nämligen försäljningen och inköpet, och bortsett från upptagandet av och återställandet av lånet.

Regeringsrätten däremot betraktade upptagandet av försträckningen och försäljningen som en transaktion och inköpet och återställandet av de lånade aktierna som en annan transaktion. Båda dessa transaktioner skulle teoretiskt kunna föranleda realisationsvinstbeskattning, om man tänker sig en kursförändring mellan upptagandet av försträckningen och försäljningen, resp. mellan inköpet och återställandet av aktierna till försträckningsgivaren. Om emellertid upplåningen och försäljningen, resp. inköpet och återlämnandet, skett i stort sett samtidigt och följaktligen till oförändrad börskurs, bör någon realisationsvinstbeskattning inte ifrågakomma.

Regeringsrätten anförde bl. a. följande härom.

Därest sökanden av en bankirfirma erhåller ett antal aktier av visst slag mot skyldighet att inom viss tid därefter till firman överlämna samma antal aktier av samma slag, är transaktionen en försträckning, som får anses innebära att sökanden förvärvar aktierna till då gällande börskurs genom ett med köp eller byte jämförligt fång.

Om sökanden sedermera inköper och till bankirfirman överlämnar aktier enligt försträckningsavtalet, böra även dessa transaktioner skattemässigt sett likställas med köp och försäljning av aktierna.

I sitt särskilda uttalande framhöll regeringsrådet Walberg att upptagandet av försträckningen borde jämställas med inköp och att återlämnandet av aktierna borde jämställas med försäljning. I direkt anslutning till anförandet om den skattemässiga behandlingen av de "renodlade terminsaffärerna" fortsatte han sålunda.

De i ansökningen angivna lånetransaktionerna ge emellertid de tilltänkta affärstransaktionerna väsentligen annan karaktär. Även om syftet må vara att uppnå samma resultat som vid en renodlad terminsaffär av nyss angivet slag, innebär "lånet" av aktier civilrättsligt en försträckning, alltså en överlåtelse av äganderätten till aktierna mot skyldighet att vid tremånadersfristens utgång återställa lika många aktier av samma slag. Sökanden har sålunda redan vid avyttringen aktierna i sin ägo, och ett senare täckningsköp för att fullgöra skyldigheten att återställa lika många aktier av samma slag kan vid sådant förhållande icke vara realisationsvinstgrundande i förhållande till avyttringen.

Så blir däremot fallet med försträckningen under förutsättning att en sådan rättshandling kan anses innebära ett med köp och byte jämförligt fång. Frågan härom har, såvitt kunnat utrönas, icke tidigare prövats i högsta instans. Praxis' tolkning av det ifrågavarande begreppet är emellertid mycket vidsträckt, och begreppet i fråga har ansetts tillämpligt på allehanda slag av onerösa fång, jfr. Geijer m. fl.: Skattehandbok I, sjätte uppl. s. 400, Lundevall: Skattehandbok, femte uppl. s. 482 f, Sandström: Om beskattning av inkomst av tjänst s. 677 f och Mutén: Inkomst eller kapitalvinst s. 75 f och 92. Det genom försträckningen

skedda förvärvet av aktier är oneröst. Vederlaget utgöres av en förpliktelse att efter viss tid återställa aktier av samma slag. Värdet av detta vederlag får i princip anses motsvara aktiernas värde vid försträckningen. Försträckningstagaren kan ju vid denna tidpunkt inköpa det erforderliga antalet aktier till motsvarande pris. Härtill kunna komma andra prestationer, som försträckningstagaren åtager sig men som icke angivas i ansökningen. Under dessa förhållanden synes det naturligt att betrakta försträckningen såsom ett realisationsvinstgrundande fång. Uppkommer vid aktiernas tillämnade avyttring vinst eller förlust i förhållande till börskursen vid tidpunkten för försträckningen, blir denna i enlighet med det anförda att betrakta såsom skattepliktig realisationsvinst resp. realisationsförlust. På samma sätt blir det blivande täckningsköpet realisationsvinstgrundande i förhållande till den avhändelse som sker då försträckningstagaren återställer aktierna till försträckningsgivaren, och skillnaden mellan det pris som erlagts vid täckningsköpet och börskursen vid aktiernas återställande blir avgörande för om denna transaktion leder till realisationsvinst eller realisationsförlust. Företages försträckningen och aktiernas avyttring i ett sammanhang och detsamma sker med täckningsköpet och aktiernas återställande, kan man emellertid i regel räkna med att ingendera transaktionen skall få skatterättsliga konsekvenser. Om man jämför detta resultat, som enligt min mening med nödvändighet följer av innehållet i gällande rätt, med det skattemässiga resultat varmed ovan räknats vid renodlade terminsaffärer med aktier, kunde det synas stötande att transaktioner med så likartat syfte och till det reella innehållet så närstående bli helt olika bedömda. Härvid bör man emellertid ihågkomma, att i det med ansökningen avsedda fallet den skattskyldige har aktierna i sin ägo och således är att jämställa med den som företager en baisse-spekulation med aktier vilka han från början äger, det vill säga säljer honom tillhöriga aktier i förhoppning att senare kunna återköpa likadana aktier till lägre kurs. Kommunalskattelagen utgår från att därvid uppkommen kursvinst icke är skattepliktig, medan skatteplikt alltid uppkommer genom vinst vid hausse-spekulation.

Avseende frågan huruvida den skattskyldige efter eget val skulle få bestämma om försäljningen avsett redan innehavda eller upplånade aktier lämnade regeringsrätten riksskattenämndens förhandsbesked utan ändring i sak. Regeringsrätten anförde härom följande.

Säljer sökanden därefter aktierna med vinst eller förlust, kan frågan om verkan härav i beskattningshänseende enligt 35 och 36 §§ kommunalskattelagen bli beroende av om sökanden redan äger aktier av samma slag eller icke. I förra fallet må sökanden efter eget val bestämma huruvida och i vad mån försäljningen skall anses avse sistnämnda aktier eller de från bankirfirman förvärvade, medan i senare fallet någon motsvarande valrätt givetvis icke står sökanden till buds.

Regeringsrättens utslag, som ju innebar att eventuell vinst (vid kursfall) på en genomförd blankningstransaktion skulle vara skattefri, om upptagandet av försträckningen och försäljningen – resp. inköpet och återlämnandet av aktierna – skett samtidigt, väckte stor uppmärksamhet inom fackmannakretsar. Man torde tidigare ha förutsatt, att sådan vinst skulle beskattas på sätt angivits i riksskattenämndens förhandsbesked.

Det kan tilläggas, att det här behandlade rättsfallet kan förutsättas vara allmänt känt av dem som ägnar sig åt korttidsspekulationer. Upplysningar om "den garanterade skattefriheten" för bassie-transaktioner har spritts i

massmedia. Som exempel kan citeras ett avsnitt ur en artikel om börsläget i Veckans affärer den 25 september 1969 av Lars Ramklint.

Ett vanligt misstag är att tro att alla intressenter på aktiemarknaden är intresserade av stigande kurser. Så är inte fallet. En grupp, vars betydelse inte får underskattas, spekulerar i fortsatta kursfall genom att till dagskurs sälja lånade aktier, som man hoppas kunna återköpa till lägre kurs senare när aktielånen skall återbetalas.

Åt baisse-spekulationer av detta slag ägnar sig inte det stora flertalet aktiesparare. Det är en farlig lek, där förlusterna kan bli mycket stora om kursutvecklingen tar en annan riktning än den förutsedda. Men de lyckade baisse-spekulationerna är desto mer vinstgivande, eftersom mellanskillnaden mellan vad aktierna sålts för och vad de senare kunnat återköpas för inte utgör skattepliktig vinst.

Man kan utgå från att baisse-spekulanterna hör hemma bland de lidelsefullt intresserade korttidsplacerarna, som till följd av de stora aktieägarnas ovilja att göra förändringar i sina aktieportföljer (svårigheterna att överblicka skattekonsekvenserna brukar anföras som motiv) fått ett ohälsosamt stort inflytande över kursutvecklingen på Stockholmsbörsen.

Överväganden

Det är enligt vår mening nödvändigt att lagstiftningsvägen ändra gällande praxis när det gäller den skattemässiga bedömningen av blankningsaffärer. Den vinst som bör beskattas är skillnaden mellan försäljningspriset och inköpspriset med avdrag för kostnader i samband med försträckningen.

Om man vill se hur man i utlandet har löst hithörande problem, torde det i första hand vara Amerika som är av intresse med hänsyn till den utvecklade aktiemarknad som finns där. Följande redogörelse kan därför lämnas för blancoförsäljningar (short sales) enligt skattelagstiftningen i USA.

Med blancoförsäljning förstås i allmänhet en försäljning av lånad egendom som säljaren inte innehar vid försäljningstillfället, vare sig detta beror på att han inte äger egendomen i fråga eller på att den inte varit disponibel.

Enligt amerikansk uppfattning utgör försäljningen av den lånade egendomen och den därefter följande återleveransen av den lånade egendomen till utlånaren delar av en och samma affärstransaktion. Affären avslutas sålunda genom att säljaren sedermera levererar den egendom, som avsågs med transaktionen, eller annan liknande egendom till den som ställt egendomen till säljarens förfogande vid försäljningstillfället.

I fråga om sådana affärer gäller att vinstens eller förlustens karaktär av kapitalvinst eller -förlust är beroende av om den egendom som avser att "täcka" affären är en kapitaltillgång i den skattskyldiges hand eller om den är en rörelsetillgång.

Det finns vissa specialföreskrifter som har till syfte att förhindra icke åsyftade manipulationer avseende innehavstiden, d. v. s. hindra att dylika blancoaffärer utnyttjas för att omvandla korttidsvinster till långtidsvinster eller för att skapa fiktiva korttidsförluster för avräkning från realisationsvinster.

Reglerna innebär att vinst som uppkommit vid en affärs genomförande räknas som korttidsvinst, om egendom, som använts för den avslutande

transaktionen, förvärvats av den skattskyldige eller hans hustru inom sex månader före blancoförsäljningen eller efter försäljningen men före den avslutande transaktionen.

Har den skattskyldige vid tidpunkten för blancoförsäljningen innehaft motsvarande egendom under mer än sex månader gäller att förlust, som uppkommer genom affärens avslutande, alltid räknas som långtidsförlust.

Av den lämnade redogörelsen framgår, att enligt amerikansk rätt utgör försäljningen av den lånade egendomen och den därefter följande återleveransen till utlånaren delar av en och samma affärstransaktion.

Detta betraktelsesätt överensstämmer i princip med den uppfattning som kom till uttryck i riksskattenämndens förhandsbesked. Då det synes rimligt att betrakta hela blankningsaffären som en transaktion, vilken kan resultera i antingen vinst eller förlust, föreslår vi, att de olika affärshändelserna i en blankningsaffär anses utgöra delar av en och samma transaktion, som avslutas genom återleveransen till utlånaren. Realisationsvinstreglerna är tillämpliga på denna affär liksom på en renodlad terminsaffär.

Såväl regeringsrätten som riksskattenämnden ansåg, att den skattskyldige borde ha full valrätt när det gällde att bestämma, om det var redan innehavda eller upplånade aktier som skulle anses försålda, och samma valrätt gäller också enligt amerikansk skattelagstiftning. Vi anser likaledes att samma valrätt bör gälla vid blankningsförsäljningar som vid försäljningar i övrigt.

Vi föreslår alltså

1. För en skattskyldig, som utför en blankningsaffär, anses inte upptagandet av försträckning i aktier och återlämnandet av de försträckta aktierna utgöra realisationsvinstgrundande förvärv resp. avyttring. Efterföljande täckningsköp blir sålunda i normalfallet realisationsvinstgrundande i förhållande till den tidigare försäljningen.

För överlåtaren av aktierna föranleder inte lämnandet av försträckningen resp. återfåendet av de försträckta aktierna någon beskattningsåtgärd. Överlåtaren blir emellertid skattskyldig för eventuell provision i samband med försträckningen, antingen såsom inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet eller såsom inkomst av rörelse för det fall han yrkesmässigt driver handel med värdepapper.

2. Om en skattskyldig själv äger aktier av samma slag som dem han lånar, har han i princip full valrätt när det gäller att bestämma, om det är de redan innehavda eller de upplånade aktierna som skall anses försålda. Med hänsyn till att det kan bli olika år som blir rätt beskattningsår beroende på vilka aktier han väljer, måste han emellertid i sin självdeklaration för det beskattningsår, då försäljningen skett, ange huruvida det är fråga om normal försäljning av egna aktier eller om en blankningsaffär.

Antingen skall han således inkomma med realisationsvinstutredning över försäljning av egna aktier (eller av försträckta aktier, om täckningsköp hunnit ske under beskattningsåret), eller också skall han på lämpligt

sätt styrka att han håller på att utföra en blankningsaffär, som kommer att avslutas under taxeringsåret genom återställande av de försträckta aktierna till överlåtaren.

I det fall den skattskyldige, trots att han själv äger aktier av samma sort, väljer att uppta försträckning i aktier och att i sin självdeklaration för försäljningsåret ange att han utför en blankningsaffär, bör han ha rätt att under taxeringsåret fullgöra sin förpliktelse gentemot försträckningsgivaren genom att till denne överlämna de aktier som han ägde redan vid försäljningstillfället. Här blir alltså fråga om en blankningsaffär med de beskattningskonsekvenser detta medför (bl. a. blir eventuell provision i samband med försträckningen i princip avdragsgill kostnad vid realisationsvinstberäkningen), trots att i verkligheten inget annat hänt än att den skattskyldige försålt sina egna aktier. Det bör observeras att detta förfarande medför ett års uppskov med beskattningen.

3. Huvudsakligen för att förhindra rena missbruk men även av administrativa skäl och för att något inskränka möjligheten till uppskov med beskattningen bör den tid inom vilken en blankningsaffär skall ha slutförts begränsas.

Den skattskyldige skall således ha slutfört blankningsaffären senast före utgången av det kalenderår, som följer närmast efter försäljningsåret, genom att till försträckningsgivaren överlämna antingen genom täckningsköp förvärvade eller egna aktier.

Om blankningsaffären inte slutförts före utgången av det kalenderår som följer närmast efter försäljningsåret, skall 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 minskas med den tidigare beskattade vinsten.

Det ligger i sakens natur att avdragsgill realisationsförlust inte kan beräknas vid utredning avseende ej slutförd blankningsaffär.

4. Resultatet av en blankningstransaktion, vare sig fråga är om vinst eller förlust, är principiellt av korttidskaraktär, dvs. de försålda aktierna anses vara innehavda kortare tid än två år, eftersom vid blankning avyttringen normalt föregått förvärvet.

4.7.2 *Switchaffärer*

Den allmänna bakgrunden

Enligt valutaregleringen får valutainlänningar, 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.

Vid valutaregleringens tillkomst fanns emellertid en viss volym av utländska aktier och obligationer i svensk ägo, och ägarna till dessa värdepapper har haft rätt och har fortfarande rätt att i utlandet försälja

dessa aktier och obligationer och för den erhållna valutan inköpa nya utländska värdepapper, dvs. att reinvestera i utlandet eller att "switcha" över till andra utländska värdepapper. Omplaceringen av värdepapperen måste dock ske inom sex månader räknat från tidpunkten för försäljningen.

Man kan således säga, att det finns en grupp valutainlänningar, de som redan har utländska värdepapper, som har privilegiet att få handla på utländsk börs och en annan grupp valutainlänningar, de som inte äger några utländska aktier eller obligationer, som praktiskt taget saknar denna möjlighet.

De valutainlänningar som inte har rätt att handla på utländsk börs har emellertid möjlighet att så att säga köpa in sig i den priviligierade gruppen. Detta tillgår sålunda att de köper utländska värdepapper från valutainlänningar i Sverige. Genom att transaktionerna sker mellan valutainlänningar övergår nämligen reinvesteringsrätten avseende värdepapperen ifråga härigenom från säljarna till köparna.

Då volymen av utländska värdepapper i valutainlänningars ägo är avsedd att vara ganska konstant, volymen avses i princip endast böra ändras genom kursfluktuationer, och då intresset av att handla på utländska börser varit stigande, har "inträdesbiljetten" till den utländska marknaden, den s. k. switchpremien, tidigare tenderat att bli allt dyrare. Priset lär dock nu ha stabiliserat sig.

Detta förhållande tar sig följande uttryck. Man kan numera tala om två helt olika kurser för utländska värdepapper. Det finns således en kurs för sådana utländska värdepapper som ägs av valutainlänningar och som följaktligen kan försäljas till andra valutainlänningar som önskar få tillträde till utländsk börs, och det finns en annan "fri" kurs som kan sägas gälla på värdepappersbörserna i utlandet. Sistnämnda kurs är inte helt enhetlig utan kan variera något länderna emellan. Enligt erhållna uppgifter ligger f. n. den förstnämnda av dessa två kurser 15–17 % över den sistnämnda.

Sammanfattningsvis kan en valutainlänning alltså inte separat inköpa rätt att få göra inköp på utländsk börs. Han kan emellertid i Sverige köpa utländska värdepapper från annan valutainlänning. Dessa värdepapper kan han sälja i utlandet och han får då rätt att för den erhållna valutan köpa nya utländska värdepapper på utländsk börs. Denna rätt att reinvestera i utlandet behåller han så länge han försäljer till valutautlänningar och mister när han försäljer dem till en valutainlänning. Han kan i och för sig även gå miste om reinvesteringsrätten genom att försumma att göra omplacering inom sex månader.

När en valutainlänning köper utländska värdepapper i Sverige från en annan valutainlänning, köper han alltså inte endast ifrågavarande värdepapper utan också rätten att omplacera dessa värdepapper i utlandet.

Denna rätt kan i princip avse hur många omplaceringar som helst, så länge han endast försäljer till valutautlänningar. När han slutligen önskar avveckla sina utlandsaffärer, genom att sälja till valutainlänning i Sverige, kan han normalt räkna med att få tillbaka vad han erlagt för switchpremien.

Det förekommer i vissa fall att switchpremien debiteras särskilt på fondnota men det händer också att switchpremien ingår i det totala anskaffningspriset för värdepapperen.

Skattemässiga aspekter på switchaffärerna

Om en valutainlänning i Sverige från annan valutainlänning inköper utländska värdepapper och efter någon tid i Sverige försäljer värdepapperen i fråga till annan valutainlänning, så händer inget särskilt i beskattningshänseende. Visserligen skulle man kunna säga, att den skattskyldige har gjort realisationsvinst resp. realisationsförlust på dels själva värdepapperen dels switchrätten. Att värdepapperen och switchrätten betraktas som en odelbar enhet, bör inte möta några erinringar eftersom affärerna gjorts efter den kurs, som gäller valutainlänningar emellan i Sverige.

I viss mån annorlunda blir däremot förhållandet, om den skattskyldige valutainlänningen, omedelbart efter inköpet från annan valutainlänning i Sverige, försäljer de utländska värdepapperen på utländsk börs. Han kommer då utan tvekan att i kronor räknat göra en förlust, om man bortser från att han behåller switchrätten. Vad han erhåller vid försäljningen – det kan förutsättas, att han låter insätta dessa medel på ett valutakonto för att inom sexmånadersperioden utnyttja sin rätt att reinvestera medlen på utländsk börs – kommer nämligen att, omräknat efter gällande växelkurs, understiga vad han givit vid inköpet med ca 15–17 % av inköpspriset.

Då en svensk köpare av utländska värdepapper vanligen inte kan hitta en säljare av just de värdepapper han önskar förvärva, är det i själva verket regel att inköp i Sverige och försäljning utomlands sker slag i slag. Det synes också oftast vara i obligationer som switchaffärerna sker, vare sig nu detta beror på att stämpelkostnaderna är lägre för obligationer än för aktier, på att kursen för obligationer är stabilare eller på att bankerna får ligga med obligationer i sina lager men ej med aktier.

Det vill även synas som om switchaffärer är vanligast vid slutet av ett kalenderår, vilket kan sättas i samband med att de skattskyldiga då kan överblicka resultatet av sina tidigare köp och försäljningar av värdepapper och fastigheter.

Om man ser switchaffären från skattesynpunkt bur typfallet sålunda, att den skattskyldige i december månad under en och samma dag inköper utländska obligationer i Sverige och säljer dem i utlandet. För "förlusten", ca 15–17 % av inköpspriset, yrkar han avdrag gentemot tidigare under året gjorda realisationsvinster. Det hör till bilden att de beskattningsbara vinsterna brukar vara på något sätt reducerade (någon form av långtidsvinster) medan förlusten är avdragsgill till 100 % (korttidsförlust).

Gällande rätt

Det saknas särskilda regler eller anvisningar för hur man skall betrakta en switchaffär i beskattningshänseende.

Ett enda mål har underställt prövning i högsta instans (RÅ

1968: Fi 1639). I detta mål medgavs avdrag för "förlusten". Det kan dock noteras, att det från fiskal sida inte talades så mycket om att den skattskyldige vid inköpet skulle ha förvärvat en särskild rättighet med eget värde, utan diskussionen gällde differenser mellan olika valutakurser, en fri marknadskurs och en officiell växelkurs.

Det torde också förhålla sig så att "switchrättens" värde inte var lika stabilt vid tidpunkten för regeringsrättens utslag som det därefter har blivit. Numera kan man tala om två olika kurser för samma utländska värdepapper, en kurs valutainlänningar emellan i Sverige och en annan kurs på de utländska värdepappersbörserna.

Efter regeringsrättens ovannämnda utslag har en del mål förts resp. börjat föras avseende "avdragsrätten för switchpremien" från delvis andra utgångspunkter och med annan motivering. Veterligen föreligger emellertid ännu inte utslag från högsta instans.

Överväganden

Enligt vår mening är det nödvändigt att reglera beskattningsfrågan vid switchaffärer, så att avdrag inte får åtnjutas för förluster, som framräknas med bortseende från switchrätten.

Vi föreslår därför.

1. När en valutainlänning i Sverige inköper utländska värdepapper från en annan valutainlänning anses han ha förvärvat dels värdepapperen ifråga, dels en rättighet, switchrätten. Denna switchrätt betraktas som egendom av samma slag som aktier och liknande värdepapper.

2. Försäljer valutainlänning utländska värdepapper, som han inkl. switchrätt förvärvat från annan valutainlänning, till valutautlänning och behåller switchrätten, skall vid realisationsvinstberäkningen försäljningspriset för värdepapperen ökas med värdet av switchrätten.

3. Avdragsgill realisationsförlust bör inte anses föreligga, om tillfredsställande utredning om switchrättens värde ej kan företes av den skattskyldige. Någon uttrycklig bestämmelse härom har vi inte ansett erforderlig.

4.8 Indexberäkning

När det gäller beskattningen av vinst vid försäljning av fastighet har vi inte ansett oss böra föreslå någon ändring i nuvarande regler om indexuppräkning av anskaffningskostnaden.

Vi har redan antytt att vi inte kan förorda någon liknande indexuppräkning när det gäller aktievinstbeskattningen. Indexuppräkningen när det gäller fastighetsvinster ingår som ett led i strävandena att skapa ett system, som är lämpligt från markpolitisk synpunkt. Man har medvetet bortsett från att beskattningen i vissa fall blir lägre än som från renodlad skatterättvisesynpunkt kan framstå som skäligt.

När det gäller beskattningen av vinster vid försäljning av aktier och liknande värdepapper har vi dock haft att ta hänsyn till, att beskattningen om möjligt bör vara så avvägd, att den inte direkt påverkar valet av investeringar i mark respektive värdepapper. Men denna avvägning får man enligt vår mening göra när det gäller att bestämma den andel av den verkliga vinsten, som bör upptas till beskattning vid aktieförsäljningar.

I Finland har en kommitté för beskattning av kapitalinkomster bl. a. framlagt ett förslag till beskattning av vinster vid försäljning av värdepapper, som kan sägas innebära en viss indexuppräkning av anskaffningskostnaden. Förslaget innebär följande.

För uträkning av den skattepliktiga vinsten skall värdepapperets anskaffningspris höjas med 0,5 % för varje månad som värdepapperet varit i försäljarens besittning, dvs. med 6 % årligen. Detta för att undvika beskattning av de nominella vinster som inflationen förorsakar. Efter 10 år skulle denna månatliga procentförhöjning stiga till 1 %, vilket i någon mån skulle ge en "ränta på ränta-effekt". Den på detta sätt uträknade skillnaden mellan försäljnings- och inköpspriset skulle därefter minskas med 0,5 % för varje månad värdepapperet varit i försäljarens ägo. Denna avdragsrätt skulle dock inte få gälla för en längre tid än 10 år, varför minst 40 % av värdeökningen skulle beskattas efter det att det schematiska inflationsavdraget gjorts. I sådana fall då sålda värdepapper innehafts i minst 10 års tid, föreslår kommittén ett tilläggsstadgande, enligt vilket den skattepliktiga vinsten skulle kunna fastställas till 15 % av försäljningspriset. Denna regel skulle tillämpas, om huvudregeln är oförmånligare för den skattskyldige eller om tillförlitliga uppgifter inte kan fås om anskaffningspriset.

I kommitténs förslag jämställes även andelar i öppna bolag och kommanditbolag med värdepapper. Däremot skulle obligationer inte betraktas såsom värdepapper i detta fall.

Även om man skulle anse att en indexuppräkning av anskaffningskostnaden, när det gäller beräkning av vinst vid försäljning av värdepapper, är förenlig med kravet på rättvisa vid beskattningen, talar dock praktiska synpunkter så starkt mot det system, som föreslagits av den finska kommittén, att vi avstått från att föreslå en motsvarande lösning. Det bör också framhållas, att i de system för beskattning av vinster vid försäljning av värdepapper, som tillämpas i andra länder, hänsyn till penningvärdeförändringen inte tas på annat sätt än att endast en viss andel av den verkliga vinsten beskattas, när det gäller värdepapper som innehafts längre tid.

4.9 Dispensmöjligheter

När nuvarande schablonregel infördes ansågs det nödvändigt att undvika att skatt enligt denna regel utgick, om beskattningen kunde anses hindra en från allmän synpunkt önskvärd strukturrationalisering. Det var emellertid inte möjligt att i lagtext närmare ange de fall, då en försäljning skulle fritas från beskattning av nu angiven orsak. Det stadgades därför rätt för Kungl. Maj:t att medge befrielse helt eller delvis från schablonbeskattningen, om beskattningen kan antas hindra strukturratio-

nalisering, som är önskvärd från allmän synpunkt. Härom anfördes i propositionen.

Dispens skall givetvis inte medges i alla de fall då försäljningen leder till att två företag sammanslås. Det måste bli en bedömning från fall till fall. Om köpeskillingen lämnas i form av aktier i det andra företaget torde i regel förutsättningar för dispens få anses föreligga. Betalas köpeskillingen i likvida medel har man däremot anledning ställa större krav på att det är fråga om en sådan från allmän synpunkt angelägen strukturrationalisering som bör medföra skattefrihet. Skattebefrielsen bör gälla endast vinster som beräknas enligt schablonregeln.

Dispenser av detta slag bör, åtminstone tills vidare, ankomma på Kungl. Maj: t. Om emellertid erfarenheterna av dispensgivningen skulle ge vid handen att den lämpligen kan delegeras till riksskattenämnden eller annan central myndighet bör Kungl. Maj: t ha rätt att besluta om sådan delegation. Ansökan om dispens bör inges av de berörda företagen eller ett av dem för aktie- eller andelsägarnas räkning. Då en sådan ansökan ofta kan komma att innehålla uppgifter, som vid den tidpunkt då ansökan inges inte bör bli offentliga, bör sådan ansökan vara hemlig på samma sätt som t. ex. ansökan om förhandsbesked i taxeringsfråga.

Bevillningsutskottet (BeU 1966: 46) instämde i uppfattningen att det var förenat med betydande svårigheter att i författningstexten ange de fall, då en aktieförsäljning skulle fritas från beskattning enligt schablonmetoden. Enligt utskottets mening var det emellertid angeläget att prövningen av dispensfallen blev så liberal och likformig som möjligt. Utskottet ansåg det inte uteslutet att man med stöd av vunna erfarenheter så småningom kunde utforma mer preciserade författningsregler i ämnet.

I en motion vid 1972 års riksdag yrkades att dispensprövningen skulle överflyttas från Kungl. Maj: t till riksdagen. Enligt motionärens uppfattning hade dispensreglerna i vissa fall tillämpats för generöst. Skatteutskottet (SkU 1972: 3) avstyrkte motionen och anförde bl. a. följande.

Utskottet vill erinra om departementschefens uttalande i prop. 1966: 90 att om köpeskillingen i strukturrationaliseringsfallen lämnas i form av aktier bör förutsättningar för skattebefrielse i regel anses föreligga. Betalas däremot köpeskillingen i likvida medel finns det enligt departementschefsuttalande anledning ställa större krav på att det är frågan om en sådan från allmän synpunkt angelägen strukturrationalisering som bör medföra skattefrihet. Enligt utskottets mening är det angeläget att dessa uttalanden i förarbetena till lagstiftningen noga beaktas och att stor restriktivitet sålunda iakttas vid dispensgivningen i de fall då köpeskillingen för aktierna betalas kontant. Det finns enligt utskottets uppfattning också anledning att vid dispensgivningen ta hänsyn till om det företag i vilket aktierna avyttras underlåtit att utdela vinstmedel i skälig omfattning.

Som i andra sammanhang framhållits bör dispensärenden principiellt avgöras av Kungl. Maj: t och inte av riksdagen. Detta gäller särskilt sådana fall varom nu är fråga, eftersom dispensansökningarna ofta innehåller uppgifter som av affärsmässiga skäl inte bör offentliggöras, och dessutom kräver skyndsam behandling.

Av anförda skäl och då aktievinstbeskattningen är föremål för överväganden inom realisationsvinstkommittén avstyrker utskottet bifall till motionen.

Utskottets förslag godtogs av riksdagen.

Konstitutionsutskottet har vid 1973 års riksdag granskat diarieföringen av ärenden om befrielse från aktievinstbeskattning i samband med strukturrationalisering och Kungl. Maj: ts praxis i dessa ärenden. I en promemoria, som upprättats inom konstitutionsutskottets kansli (KU 1973: 20 bilaga 4), har lämnats följande uppgifter om praxis under 1971 och 1972.

Under 1971 avgjorde Kungl. Maj: t 59 ärenden angående befrielse från aktievinstbeskattning i samband med strukturrationalisering. 1972 avgjordes 63 sådana ärenden. Härav bifölls 32 resp. 22 ansökningar. I de fall ansökningen bifallits har regelmässigt tillståndet begränsats att gälla vid en eller två taxeringar, i något fall längre tid. Har försäljning av aktierna inte kommit till stånd under den tid tillståndet avser eller har villkoren för transaktionens genomförande ändrats prövas ärendet ånyo efter förnyad ansökan. Antalet ej bifallna ansökningar 1971 var 25 och 1972 36. Återstående ansökningar prövades ej i sak på grund av att ansökan ej gjorts i rätt tid, d. v. s. efter det avyttring av aktierna skett.

Både 1971 och 1972 års ärenden har i drygt ett tiotal fall berört börsnoterade eller s. k. fondhandlarnoterade bolag. Det största ärendet 1971 gällde bankfusionen Skandinaviska banken – Enskilda banken. Bland 1972 års ärenden förekom en större industrisammanläggning samt ett par större förlagssammanläggningar. Ansökningarna bifölls i dessa fall. Många ärenden rör mindre familjeföretag som skall uppgå i större företag.

Beträffande Kungl. Maj: ts praxis rörande ifrågavarande dispensärenden har vissa uppgifter inhämtats från finansdepartementet. Härav framgår bl. a. att stor hänsyn tas till köpeskillingarnas storlek. Några gränser härvidlag är dock inte fastlagda. Det är vanligt med avslag om köpeskillingen understiger ett par miljoner kronor. Vidare beaktas om köpeskillingen lämnas i form av aktier eller i likvida medel. I det senare fallet eller om det är fråga om övervägande kontantlikvider är utsikterna till bifall avsevärt mindre än om köpeskillingen utgörs av aktier. Vidare iakttas restriktivitet om transaktionen endast rör sig om ren kapitalplacering. Däremot ser man i princip positivt på fall där det säljande företagets ägare och personal får sysselsättning i det köpande företaget. Vad gäller branschfrågor ställer man i allmänhet större krav för bifall beträffande rena serviceföretag än beträffande industriföretag. Skall det med ansökan avsedda företaget uppgå i ett utländskt företag krävs i princip speciella skäl för bifall. Några få sådana ärenden har förekommit 1971 och 1972. Under 1972 bifölls ansökan i ett sådant ärende. Det har uppgetts att Kungl. Maj: ts praxis när det gäller bifall till ansökningar om befrielse från aktievinstbeskattning skärpts på senare tid.

Beträffande slutligen handläggning av ansökningarna förekommer i allmänhet inte något remissförfarande. Ansökningshandlingarna består ofta endast av själva ansökan samt en eller flera årsredovisningar. Ofta förekommer det att företrädare för berörda företag uppvaktar finansministern och redogör för sina planer.

Granskningen föranledde inte något särskilt uttalande från konstitutionsutskottets sida.

I en motion till 1973 års riksdag yrkades att riksdagen hos Kungl. Maj: t skulle hemställa att en utredning tillsattes med uppgift att granska de fall då total befrielse från inkomstskatt för realisationsvinst vid avyttring av aktier beviljats under åren 1967–1971, särskilt med avseende på om ifrågavarande fusion varit till gagn för samhället i stort.

Skatteutskottet anförde i sitt betänkande nr 55 år 1973 med anledning av motionen bl. a. följande.

Motionären anser att en befrielse från aktievinstbeskattningen kan medföra alltför stora fördelar och te sig stötande för den enskildes rättskänsla och att befrielsereglerna kan ha drivit på en ej önskvärd utveckling mot en monopoliserad marknad.

Frågan om en sammanslagning av två företag är önskvärd från allmän synpunkt är givetvis en bedömningsfråga, som i det enskilda fallet kan besvaras på olika sätt, och en granskning av dessa ärenden kan därför knappast leda till befogade anmärkningar mot Kungl. Maj: ts tillämpning av reglerna. Avsikten med motionen torde inte heller vara att i första hand reagera mot tillämpningen av reglerna utan att undanröja skattelättnader som inte kan anses påkallade i det enskilda fallet. Med anledning därav vill utskottet framhålla, att ifrågavarande dispensregler i och för sig inte åsyftar att få till stånd skattelättnader utan endast att i strukturrationaliseringsfallen eliminera den låsningseffekt som den år 1966 utbyggda aktievinstbeskattningen kan medföra.

Att dispensreglerna såsom motionärerna anför medför definitiva skattelättnader i dessa fall följer av att den dispens, som skall medges, innebär full befrielse från och ej endast uppskov med beskattningen. Detta förhållande får närmast ses som en teknisk komplikation som är ägnad att försvåra dispensgivningen.

Enligt vad utskottet erfarit avser realisationsvinstkommittén att ta upp samtliga uppskovsregler och befrielsegrunder i fråga om realisationsvinstbeskattningen till en allsidig översyn och vissa förutsättningar torde finnas för att därvid lösa de ifrågavarande problemen på ett mer tillfredsställande sätt än för närvarande.

Riksdagen avslog motionsyrkandet.

Från finansdepartementet har vi inhämtat följande.

Antalet meddelade beslut under åren 1966–1974 framgår av nedanstående uppställning. Det kan påpekas att redovisade antalet avslagsbeslut i något fall innefattat två avslagsbeslut beträffande samma aktieöverlåtelse. Förlängd tid eller utökad dispens avser de fall då sökandena inte hunnit genomföra dispenserad transaktion under ursprungligen angiven tid utan nödgats dröja med överlåtelsen till senare år eller då sökandena sedan befrielse medgetts ansökt om dispens vid överlåtelse till annan köpare än den först angivna, t. ex. annat bolag inom en koncern. Formuleringen utan åtgärd har används bl. a. då transaktionen uppgetts skola ske flera år efter det ansökan gjorts.

År	Bifall	Avslag	För sen ansökan	Förlängd tid el. utökad dispens	Ej åtgärd	Antal
1966	14	7	1			22
1967	21	24				45
1968	31	26	5			62
1969	39	27	3	2	1	72
1970	35	37	2	7	2	83
1971	29	25	1	2		57
1972	17	38	5	5		65
1973	14	34	1	2		51
1974	11	16	1	2		30

År	Antalet beviljade dispenser, som inneburit					
	Fall där köpeskillingen erlagts i annat än aktier (i nedanstående kolumner anges den procentuella andel av köpeskillingen som utgjorts av annan valuta än aktier)				Fusion mellan börsnoterade och liknande bolag	Fusion mellan ett börsnoterat eller liknande bolag och ett annat bolag
	21–40	41–60	61–80	81–100		
1966		1		2	7	2
1967	3	1	1	7	7	8
1968		1	1	20	12	14
1969	1		1	18	16	18
1970	4	1		23	7	21
1971	3	1		20	8	12
1972	8			7	3	4
1973	1	1		4	4	6
1974	1	1	1	1	5	2

Överväganden

Såsom skatteutskottet framhöll år 1973 är frågan om en sammanslagning av två företag är önskvärd en bedömningsfråga, som i det enskilda fallet kan besvaras på olika sätt. Det torde höra till sällsynta undantagsfall att en sammanslagning framstår som icke önskvärd. Den bedömning, som måste göras, är därför om realisationsvinstbeskattningen innebär ett direkt hinder mot fusionen. Man har från finansdepartementet framhållit att svårigheter föreligger i flertalet fall att bedöma om beskattningen kan antas hindra transaktionens genomförande. Det uppges visserligen nästan undantagslöst i ansökningar eller vid samtal med sökanden att försäljning endast kommer att ske under förutsättning att dispens medges och att i annat fall aktieägaren eller aktieägarna avser att behålla sitt bolag. Emellertid har det framgått av uppgifter i dagspressen att överlåtelse av aktier åtskilliga gånger skett oaktat dispens ej medgetts. Huruvida utgången i ansökningsärendet i dessa fall föranlett nya förhandlingar och ändrade avtal har däremot i flertalet fall inte kunnat utläsas av tidningsuppgifterna.

Det torde förhålla sig så att, om en fusion från olika synpunkter framstår som angelägen och lönande, realisationsvinstbeskattningen sällan utgör något avgörande hinder. Fusionen kommer ändock till stånd men den blir, om dispens ej lämnas, dyrare att genomföra. Realisationsvinstbeskattningen utgör det största hindret, när betydelsen av sammanslagningen bedöms som relativt liten.

Det förhållandet att en fusion, som är angelägen och lönande, kommer till stånd även om dispens ej lämnas, gör dock inte dispensmöjligheten överflödig. Realisationsvinstbeskattningen kan medföra att fusionen allvarligt försvåras och fördröjs eller måste genomföras på ett annat sätt än som varit önskvärt. Vi anser därför att möjligheten till dispens måste kvarstå. De anvisningar beträffande dispensgivningen, som f. n. gäller, anser vi tillräckliga. Dispensprövningen bör emellertid enligt vår mening

vara mycket restriktiv. Vi har under hand erfarit att finansdepartementet skärpt sin praxis.

Enligt nuvarande bestämmelser äger regeringen medge befrielse från realisationsvinstbeskattningen helt eller delvis. De dispenser som medgivits har emellertid samtliga avsett hel befrielse. Hel befrielse från realisationsvinstbeskattningen får bl. a. till följd att – om likviden för de försålda aktierna helt eller delvis erlägges i form av andra aktier – de nya aktierna vid en framtida realisationsvinstbeskattning anses anskaffade till ett pris, som motsvarar deras verkliga värde vid den tidpunkt då de förvärvades.

Det kan ifrågasättas om dispensen behöver innebära *befrielse* från realisationsvinstbeskattning. I många fall torde det vara tillräckligt att medge uppskov med beskattningen. Med nuvarande schablonregel för beskattningen har ett uppskov av tekniska skäl ej kunnat ifrågakomma. Om av oss föreslagna regler för beskattning av vinst vid försäljning av aktier godtas, är det emellertid möjligt att medge uppskov med beskattningen. Ett uppskov skulle innebära att – om hela likviden för de försålda aktierna erlägges i form av aktier i det övertagande bolaget – de nya aktierna skall anses anskaffade vid samma tid och till samma kostnad som de försålda aktierna. Det blir inte någon realisationsvinstbeskattning vid överlåtelsetillfället utan först när de nyförvärvade aktierna i en framtid försäljs. Vinst beräknas då som om de ursprungliga aktierna försåldes.

Dispensmöjligheten bör begränsas till vinst vid försäljning av aktier, som innehafts två år eller längre tid. För dessa aktier skall enligt vårt förslag anskaffningskostnaden fastställas på grundval av en genomsnittsberäkning. Den sammanlagda anskaffningskostnaden för olika slag av aktier skall varje år anges i deklarationen. Det är därför inte någon svårighet att flytta över anskaffningskostnaden för sålda aktier till att avse anskaffningskostnaden för de nya.

Uppskovet med beskattningen bör endast avse den delen av köpeskillingen, som består av aktier. Om t. ex. likviden för försåld aktie utgörs av dels en aktie i det övertagande bolaget värd 200 kr., dels ett kontantbelopp av 100 kr., anses 1/3 av aktierna sålda mot kontantlikviden. För dessa aktier beräknas realisationsvinst i vanlig ordning. Uppskov med beskattningen medges endast för försäljningen av den del – 2/3 av aktierna – för vilka likviden erhålles i form av andra aktier. Dessa nya aktier anses anskaffade vid den tidpunkt, då de försålda aktierna var förvärvade och till ett pris motsvarande anskaffningskostnaden vid försäljningstillfället för 2/3 av samtliga försålda aktier.

Möjlighet bör dock alltjämt föreligga för regeringen att medge hel befrielse från realisationsvinstbeskattningen. Vi föreslår därför att regeringen skall äga medge antingen hel befrielse från realisationsvinstbeskattningen eller uppskov med beskattningen – helt eller delvis – i enlighet med det förut sagda.

Vi har i det föregående föreslagit, att nu gällande befrielse från realisationsvinstbeskattning vid överföring av organisationsaktier inom en koncern inte skall gälla, när överföring sker till ett utländskt dotterbolag.

I vissa undantagsfall kan det möjligen vara befogat att medge befrielse från realisationsvinstbeskattning i dylika fall. Men om befrielse skall medges får detta enligt vår mening ske i form av ett dispensmedgivande. Även dessa ärenden bör handhas av regeringen. Befrielse skall givetvis inte medges, om det framstår som troligt att de aktier, som överlåtes till utländskt dotterbolag, kan komma att senare säljas till svenskt dotterbolag inom koncernen eller till utomstående.

5 Beskattning av vinst vid avyttring av annan lös egendom än aktier

5.1 Allmänna bestämmelser

En i tiden obegränsad realisationsvinstbeskattning av lös egendom gäller för närvarande endast vid avyttring av – förutom aktier och fondandel eller teckningsrätt till aktie – andel i aktiefond, andel i ekonomisk förening (med undantag för s. k. äkta bostadsföretag), andel i handelsbolag och annan rättighet som är jämförlig med här avsedd andelsrätt och aktie.

Fordringsrätter och andra rättigheter av olika slag, som inte är jämförliga med dylik andelsrätt eller aktie, är enligt gällande rätt endast föremål för en tidsbegränsad realisationsvinstbeskattning.

Aktievinstutredningen anförde bl. a. följande härom.

I och för sig skulle de nya reglerna kunna omfatta sådant som obligationer, skuldebrev, förlagsbevis och andra liknande på fordringsrätter grundade handlingar. Även handlingar av dessa slag kan vara föremål för överlåtelse och representera ett värde i pengar. Emellertid torde man likväl – med hänsyn till utredningsdirektivens starka tonvikt på aktier och därmed jämförliga värdepapper – kunna utgå från att en beskattning enligt nya regler knappast kan vara åsyftad annat än om mycket speciella skäl påkallade det. Dessa sistnämnda handlingar kan visserligen betecknas såsom värdepapper i vidsträckt mening men de är – vilket i detta sammanhang är det avgörande – likväl inte jämställda med aktier. Dessa andra slags värdehandlingar har inte varit föremål för samma allmänna värdestegring som aktier och brukar inte heller vara föremål för allmän omsättning på samma sätt som aktier. De i utredningsdirektiven angivna motiven för ändrade regler beträffande beskattningen av aktievinster är därför i allmänhet inte på motsvarande sätt tillämpliga i fråga om nämnda slag av värdehandlingar. Då utredningen inte funnit en sådan beskattning motiverad av andra speciella skäl bör därför enligt utredningens mening skatteplikten för eventuella försäljningsvinster beträffande ifrågavarande fordringsrätter även i fortsättningen bestämmas av hittills gällande regler angående lös egendom i allmänhet.

Om emellertid en fordringsrätt i praktiken fungerar som en omsättningsbar värdehandling, vilket t. ex. kan vara fallet med s. k. participating debentures, bör den likväl i förevarande avseende behandlas på samma sätt som aktier.

Propositionsförslaget anslöt sig till utredningens förslag såvitt avser beskattningens objekt.

Överväganden

Ett skäl för att bibehålla den nuvarande ordningen, att vissa värdepapper och rättigheter endast är föremål för en tidsbegränsad realisationsvinstbeskattning, skulle möjligen vara, att vinster och förluster av betydelse mera sällan uppkommer beträffande det slag av tillgångar, varom nu är fråga. Det finns emellertid enligt vår mening knappast något bärande skäl för att ha två system för realisationsvinstbeskattning, när det gäller lös egendom; ett tidsbegränsat och ett icke tidsbegränsat. 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 vinster och förluster vid sådana avyttringar, bör dessa tillgångar undantas från realisationsvinstbeskattning. I övrigt bör alla tillgångar vara föremål för en icke tidsbegränsad realisationsvinstbeskattning.

Vi kommer i ett senare avsnitt att föreslå, att vissa tillgångar av lösöres natur undantas från realisationsvinstbeskattning. När det gäller värdepapper och rättigheter av olika slag, som för närvarande är föremål för realisationsvinstbeskattning, anser vi att denna beskattning bör vara obegränsad i tiden. Beskattningen skall – liksom när det gäller aktier – grundas på den verkliga vinsten. Någon genomsnittsberäkning av anskaffningskostnaden för äldre innehav skall dock inte ske.

För tillgångar, som erhållits genom arv eller gåva, skall – liksom för närvarande gäller för aktier och jämförliga tillgångar – anskaffningskostnaden anses motsvara det senaste onerösa fånget. Denna anskaffningskostnad kan givetvis i vissa fall vara svår att utreda.

När det gäller andel i aktiefond eller i ekonomisk förening bör den skattskyldige – liksom när det gäller aktier – ha rätt att vid beräkning av anskaffningskostnaden för andelar, som vid ikraftträdandet av de nya bestämmelserna innehafts fem år eller mer, utgå från det värde, som åsatts andelarna vid förmögenhetsberäkningen vid taxeringen året före det taxeringsår, då de nya reglerna första gången skall tillämpas. Om fråga är om andelar, som noterats på börs eller varit föremål för liknande notering, bör som anskaffningskostnad få räknas 2/3 av det noterade värdet. För övriga andelar bör hela det vid förmögenhetsberäkningen åsatta värdet få räknas som anskaffningsvärde.

Utöver nu angivna utredningssvårigheter skapar emellertid övergången från en tidsbegränsad till en icke tidsbegränsad realisationsvinstbeskattning principiellt inte några nya problem. Den praxis som för närvarande gäller i fråga om realisationsvinstbeskattningen anser vi i princip alltjämt bör gälla. Endast i ett par avseenden föreslår vi en ändring. Dessa ändringar är föranledda dels av lagen om konvertibla skuldebrev m. m., dels av en ny bestämmelse i aktiebolagslagen.

5.2 Konvertibla skuldebrev, konvertibla aktier, m. m.

Enligt nuvarande praxis kan till fång som grundar realisationsvinstbeskattning räknas även förvärv av obligationer och förlagsbevis i samband

med konvertering av dylika handlingar. En förutsättning torde vara att konverteringen föranleder förvärv av nya värdehandlingar i stället för de förut innehavda och inte bara innebär en förändring av de tidigare lånevillkoren, t. ex. beträffande räntan, genom påteckning av de redan innehavda värdehandlingarna. Vad nu sagts om utbyte av obligationer o. d. gäller i motsvarande mån även utbyte av aktier (jämför RÅ 1937 ref. 63). Skulle däremot ett bolag byta ut aktieägarnas aktiebrev mot nya sådana i annan valör med ett sammanlagt oförändrat nominellt belopp (växling) eller lämna ut nya aktiebrev som ersättning för förstörda eller förkomna aktier, föreligger självfallet inte något nyförvärv för aktieägarnas vidkommande. Så är inte heller fallet, om en viss aktieserie indrages och omstämplas eller utbytes mot en annan serie aktier, t. ex. för uppfyllande av någon bestämmelse om bundna och fria aktier, eller om nya aktiebrev lämnas på grund av sammanläggning av aktier enligt 222 § aktiebolagslagen.

Överväganden

Enligt lagen om konvertibla skuldebrev m. m. kan aktiebolag mot vederlag i pengar eller annan egendom utge konvertibla skuldebrev, dvs. skuldebrev som innehåller utfästelse från bolaget, att borgenär har rätt att helt eller delvis utbyta sin fordran enligt skuldebrevet mot aktier i bolaget.

Enligt nuvarande praxis likställes konvertering av obligationer till aktier med avyttring av obligationerna. Då ett konvertibelt skuldebrev skall innehålla en utfästelse från bolaget om att borgenär har rätt att helt eller delvis utbyta sin fordran enligt skuldebrevet mot aktier i bolaget, bör enligt vår mening bytet inte anses medföra realisationsvinstgrundande fång. Vi föreslår därför att skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust inte skall anses uppkomma när konvertibelt skuldebrev utbytes mot aktie. Aktien skall anses anskaffad när skuldebrevet förvärvades. Anskaffningskostnaden för aktien motsvarar anskaffningskostnaden för skuldebrevet jämte eventuell kontant betalning vid utbytet.

Lagen om konvertibla skuldebrev m. m. medger vidare aktiebolag rätt att utge skuldebrev förenade med optionsrätt till nyteckning av aktier. Sådant skuldebrev medger borgenär rätt att teckna aktier i bolaget mot betalning i pengar. Sådan rätt kan även knytas till optionsbevis fogade vid skuldebrev. Vi föreslår att när optionsrätt som är förenad med eller fogad till skuldebrev utnyttjas, de nya aktierna skall anses anskaffade när skuldebrevet förvärvades. Anskaffningskostnaden för de nya aktierna blir dels det belopp, som erläggs vid teckning av aktierna, dels den andel av anskaffningskostnaden för skuldebrevet, som belöper på optionsrätten. Ofta torde denna andel kunna anses motsvara den kostnad utöver nominella värdet som erlagts för skuldebrevet.

Försäljes optionsrätt, som fogats vid skuldebrev, beräknas vinst eller förlust vid försäljningen på samma sätt som när teckningsrätt knuten till aktie försäljs. Tecknas aktie på grundval av köpt teckningsrätt, som

tidigare varit fogad vid skuldebrev, blir anskaffningskostnaden för aktien givetvis vad som betalats för densamma inkl. vad som erlagts för teckningsrätten.

Vad vi nu föreslagit bör gälla även i de fall då rätten att teckna konvertibla skuldebrev förbehålls aktieägarna i förhållande till deras aktieinnehav. Om i sådant fall rätt att teckna skuldebrev försäljs, beräknas vinsten på samma sätt som när fråga är om vinst vid försäljning av teckningsrätt till aktie.

Enligt aktiebolagslagen kan numera utges konvertibla aktier. I bolagsordningen kan tas in förbehåll att aktie av visst slag skall i närmare angiven ordning kunna omvandlas till aktie av annat slag. När konvertering enligt bestämmelse i bolagsordning skall ske, är aktieägaren skyldig att inge sitt aktiebrev för utbyte mot nytt. Sådant byte bör i realisationsvinsthänseende inte anses som nytt fång. De nya aktierna bör anses anskaffade då de utbytta aktierna förvärvades och till det pris som då erlades. Motsvarande bör gälla även när utbyte av aktier eljest sker enligt aktiebolagslagens bestämmelser.

5.3 Aktie eller andel i bostadsföretag. Överlåtelse av andel till förening

När man år 1966 införde den i tiden obegränsade realisationsvinstbeskattningen avseende aktier m. fl. liknande tillgångar undantog man aktier och andelar i s. k. äkta bostadsföretag, d. v. s. bostadsaktiebolag eller bostadsförening som avses i 24 § 3 mom. KL.

Det torde ha funnits flera anledningar härtill. En anledning var att möjligheterna att sälja bostadsrätter med vinst vid denna tidpunkt var begränsade genom lagen den 19 juni 1942 om kontroll av upplåtelse och överlåtelse av bostadsrätt m. m. Lagen upphörde att gälla den 31 december 1968. En annan anledning torde ha varit att sådana föreningsandelar och sådana aktier visserligen var värdepapper av samma slag som de, som omfattades av de nya realisationsvinstreglerna, men att andels- och aktieägare i äkta bostadsföretag kunde anses äga andelar i företagets fastighet. Frågan hur realisationsvinstbeskattningen av fastigheter skulle utformas var inte löst när 1966 års lagstiftning infördes.

Enligt gällande rätt skall aktier och andelar i äkta bostadsföretag vid realisationsvinstbeskattningen anses som annan lös egendom än aktier och därmed jämförliga tillgångar. Beskattningen är således tidsbegränsad enligt de regler, som gällde för alla slag av tillgångar av lös egendoms natur före år 1966. Efter fem års innehav blir uppkommande realisationsvinst skattefri och avtrappning av beskattningen sker mellan två och fem års innehav. Vidare krävs för beskattning i princip att aktierna eller andelarna förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång och att de avyttrats utan att tvång förelegat.

Överväganden

Sedan lagen om kontroll av upplåtelse och överlåtelse av bostadsrätt m. m. upphört att gälla och en icke tidsbegränsad realisationsvinstbeskattning införts även beträffande fastigheter, synes frågan om beskattning av vinster vid försäljning av aktier och andelar i äkta bostadsföretag böra upptas till förnyad prövning. Detta har också framhållits från olika håll.

Det kan numera knappast anföras några bärande skäl varför 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.

Enligt vår mening bör dock för dessa aktier och andelar i princip 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 det äkta bostadsföretaget säljer fastigheten. Men det kan knappast åberopas markpolitiska skäl, när det gäller utformningen av reglerna vid försäljning av aktie eller andel i bostadsföretag.

Det kan emellertid 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 man därför av olika skäl anser att man vid försäljning av aktie och andel i äkta bostadsföretag bör ha en lindrigare realisationsvinstbeskattning än när det gäller andra aktier och andelar, synes det lämpligen böra ske 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 vår 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, när 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. Vi har utformat vårt förslag till regler i enlighet härmed.

Såsom redan framhållits får en aktie- eller andelsägare i ett äkta bostadsföretag själv svara för kostnader, som han lägger ned i form av förbättringar av lägenheten. Han bör 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. Vi 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 jämställas 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 indexuppräkning av kostnaderna skall ej ske. Hänsyn till penningvärdeförändring tas liksom när det gäller övriga aktier och andelar vid avvägningen av den andel av vinsten som bör beskattas.

Vi har i detta avsnitt endast tagit upp beskattningsfrågan för delägare i de äkta bostadsföretagen, dvs. bolag och förening som avses i 24 § 3 mom. KL. Det finns naturligtvis även 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. Vi har därför inte ansett oss böra föreslå särskilda regler för andra bostadsföretag än de äkta. Dock bör – om aktie- eller andelsägaren liksom i de äkta bostadsföretagen själv stått för kostnaden för förbättring av lägenhet, som svarar mot aktien eller andelen – avdrag få åtnjutas för dylika kostnader under de sista tio åren.

Vi vill i detta sammanhang även ta upp ett spörsmål, som hänger samman med att en andelsägare i en ekonomisk förening överlåter sin andel till föreningen.

Enligt nuvarande praxis har i dylikt fall skattepliktig inkomst inte uppkommit för andelsägaren i vidare mån än som följer av bestämmelserna om beskattning av realisationsvinst.

Enligt vår mening bör emellertid en överlåtelse till föreningen av andelarna i densamma innebära att medlemmarna enligt 14 § lagen om ekonomiska föreningar utträder ur föreningen. Vad medlemmarna därvid erhåller av föreningen utöver den erlagda insatsen bör anses som utdelning på andelarna.

Vi 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 blir tillämpliga i dylikt fall.

5.4 Handels- och kommanditbolag. Beräkning av anskaffningskostnad för andel

Det finns inte några bestämmelser i skatteförfattningarna om hur anskaffningskostnaderna för andelar i handels- och kommanditbolag skall beräknas. Rättsfallen på området är få. Dåldels en i tiden obegränsad

beskattning införts vid avyttring av sådana andelar, och dels handels- och kommanditbolag kan förutsättas bli vanligare på grund av nyinförda restriktioner avseende fåmansaktiebolagen, har behovet av anvisningar aktualiserats.

Vi vill här inskjuta, att nu gällande schablonbeskattning – 10 % av försäljningspriset – inte är lämplig när det gäller andelar i handelsbolag, eftersom en delägare, med övriga delägares samtycke, kan utta hela sin insats i handelsbolaget utan beskattningskonsekvenser före avyttring av andelen. Om schablonbeskattningen i övrigt bibehålles torde det därför vara nödvändigt att för andelar i handelsbolag anknyta realisationsvinstbeskattningen till den verkliga vinsten.

När det gäller att beräkna anskaffningskostnaderna för andelar i handels- och kommanditbolag, bör till en början slås fast, att det inte är möjligt att ta viss del av ett förmögenhetsvärde som ingångsvärde för långtidsinnehavda andelar. Anledningen härtill är att det enligt praxis inte är värdet av andelen i handelsbolaget som förmögenhetsbeskattas hos delägaren utan delägarens andel i handelsbolagets förmögenhet, varvid handelsbolagets tillgångar och skulder värderas som om handelsbolaget vore skattskyldigt till förmögenhetsskatt. Detta innebär att inget förmögenhetsvärde upptas för t. ex. goodwill och hyresrätt och att förmögenhetsvärdet kan korrigeras för t. ex. fastigheter och börsnoterade aktier som handelsbolaget äger.

Det blir därför nödvändigt att även för långtidsinnehavda andelar uträkna faktiska anskaffningskostnader. Någon alternativmetod baserad på förmögenhetsvärdet finns inte att tillgå.

Vid beräkningen av faktiska anskaffningskostnader för andelarna uppkommer ett antal olika frågeställningar som synes få behandlas var för sig.

Frågor rörande tidpunkt för förvärv av andelar

Det torde föreligga en principiell skillnad mellan innehav av aktier och innehav av andelar i handelsbolag. En och samma person kan inneha flera aktier i samma aktiebolag, och han kan ha förvärvat dessa aktier vid olika tidpunkter. En person kan däremot knappast sägas äga flera andelar i ett och samma handelsbolag. Han torde äga en andel som kan vara större eller mindre och som kan utökas eller reduceras.

När det gäller vanliga handelsbolag synes bl. a. av praktiska skäl tidpunkten för förvärvet av hela andelen få anses vara tidpunkten för bolagsmannens inträde i handelsbolaget.

Det finns emellertid handelsbolag som mera kan sägas likna aktiebolagen. Sålunda förekommer i kommanditbolag, att andelskapitalet är uppdelat på lotter av viss fastställd storlek och att dessa lotter medför ensartade rättigheter och representeras av kommanditlottbrev. För dessa lotter förefaller det vara mera naturligt att räkna med individuella förvärvstidpunkter och anskaffningspris.

Vi föreslår sålunda, att andel i ordinärt handels- eller kommanditbolag i sin helhet anses förvärvad vid bolagsmannens inträde i bolaget, men att

sådana lotter i kommanditbolag, som är av viss fastställd storlek och medför ensartade rättigheter samt representeras av kommanditlottbrev, anses ha individuella anskaffningstidpunkter, dvs. de behandlas i realisationsvinsthänseende i princip på samma sätt som aktier i aktiebolag. Någon genomsnittsberäkning av anskaffningskostnaden för äldre innehav skall dock inte ske.

Frågor rörande avyttring av del av andel

Beträffande sådana kommanditlotter för vilka redogjorts i föregående avsnitt – dvs. sådana kommanditlotter som är av viss fastställd storlek och som medför ensartade rättigheter och representeras av kommanditlottbrev – uppkommer knappast några problem. Varje lott anses individuellt förvärvad och bör följaktligen kunna anses individuellt avyttrad.

Eftersom lotterna är "homogena" i den meningen att de medför ensartade rättigheter, bör också viss bråkdel av sådan lott kunna anses avyttrad under förutsättning att nya kommanditlottbrev utställs. Man får då proportionera den totala anskaffningskostnaden på försåld och behållen del. Försäljer man 1/3 av lotten är anskaffningskostnaden för denna del 1/3 av den totala anskaffningskostnaden. Likaledes bör den skattskyldige, om förutsättningarna så medger, ha full valrätt när det gäller att bestämma vilken lott han skall anses ha avyttrat.

Om däremot en skattskyldig avyttrar en del av sin andel i ett ordinärt handels- eller kommanditbolag blir det en delförsäljning av bolagsmannens enda andel i bolaget.

När de totala anskaffningskostnaderna för andelen i sådant fall skall fördelas mellan försåld del och behållen del borde egentligen proportioneringsgrunden vara de värderelationer som råder vid avyttringstillfället.

Försäljningspriset för den försålda delen är känt och det som skulle beräknas blir följaktligen andelens hela värde vid avyttringstillfället. Det torde emellertid vara så svårt att tillförlitligt uppskatta andelens hela värde vid avyttringstillfället, att vi anser oss böra avvisa denna lösning.

Enligt vår mening bör man vid delförsäljning av andel i ett ordinärt handels- eller kommanditbolag göra en mycket grov, schablonmässig vinstberäkning. Fullständig resultatutredning får vänta till dess andelsägaren utträder ur handels- eller kommanditbolaget, dvs. avyttrar sista delen av sin andel.

Av flera skäl synes anskaffningskostnaden för avyttrad del av andelen böra anses vara det belopp, varmed den säljande andelsägarens kapitalbehållning minskar (eller kapitalunderskott ökar) i samband med delförsäljningen. Dels är detta ett lätt konstaterbart belopp, dels uppkommer inte några komplikationer vid senare avyttringar.

Om avyttrad del av andelen är en rättighet, som inte motsvaras av någon kapitalbehållning, t. ex. en rätt till viss del av framtida vinster i bolaget, medför den föreslagna metoden att hela ersättningen utgör skattepliktig realisationsvinst.

Frågor rörande metoden för beräkning av anskaffningskostnad

När det gäller annan andel i handels- och kommanditbolag, än sådana kommanditlotter vi tidigare berört, synes anskaffningskostnaden böra vara det belopp, som vid tidpunkten för avyttringen redovisas på bolagsmannens kapitalkonto. Det bör framhållas, att vi inte anser oss kunna föreslå, att räkenskapsavslutning måste göras före avyttring av en andel. Under det löpande räkenskapsåret upplupen ej konstaterad vinst eller förlust bör inte påverka anskaffningskostnaden. Däremot synes det vara nödvändigt att bolagsmannens kapitalbehållning enligt balansräkning vid senaste bokslut justeras för egna uttag och insättningar fram till avyttringstidpunkten.

Det belopp som redovisas på bolagsmannens kapitalkonto vid avyttringstillfället kan vara såväl positivt som negativt, dvs. det kan vara antingen en kapitalbehållning eller ett kapitalunderskott. Om fråga är om en kapitalbehållning utgår man från denna vid beräkning av andelens anskaffningskostnad, dvs. kapitalbehållningen blir efter eventuella korrigeringar enligt de följande avsnitten att betrakta som andelens anskaffningskostnad. Om det däremot är fråga om ett kapitalunderskott kan det förefalla mera tveksamt om man bör räkna med en negativ anskaffningskostnad. Med hänsyn till att en andelsägare med övriga andelsägares samtycke kan utta obegränsade medel ur bolaget utan beskattningskonsekvenser, synes dock nödvändigt att beräknad anskaffningskostnad kan vara ett negativt belopp, dvs. försäljningsbeloppet skall ökas med den negativa anskaffningskostnaden.

Eventuellt erforderliga korrigeringar av det belopp som redovisas på bolagsmannens kapitalkonto

Förluster i handelsbolag

Det är allmänt vedertaget att, på samma sätt som insättningar ökar och uttag minskar den ursprungliga anskaffningskostnaden för en andel, sådana vinster som får stå kvar i bolaget skall anses öka anskaffningskostnaden. Motivet härför har varit att medel motsvarande vinsterna hade kunnat uttas som löpande avkastning och därefter insättas som tillskjutet belopp över kapitalkonto. Förluster har däremot i praxis inte ansetts minska anskaffningskostnaderna.

Om man räknar vinst som kvarstår i bolaget, såsom tillskjutet belopp, bör man emellertid räkna förlust som motsatsen härtill, dvs. som minskning av tillskjutet belopp. Vinsten bör anses som tillskjuten därför att den i princip skall beskattas (om inte vinsten är fritagen från beskattning enligt särskilda bestämmelser).

Förlusten bör anses som minskning av tillskjutet belopp därför att den i princip är avdragsgill vid andelsägarens beskattning (om inte avdrag skall vägras enligt särskilda bestämmelser).

Det är lättast att förstå att förluster bör minska tillskjutet belopp, om man betraktar en något längre tidsperiod än ett beskattningsår. Det som hade kunnat uttas som avkastning är naturligtvis inte de spridda

vinstårens totala vinster i motsats till förlustårens förluster utan det belopp, varmed vinsterna överstiger förlusterna.

Det bör därför betonas, att korrigering av kapitalbehållningen inte behöver göras av den anledningen att behållningen på kapitalkontot nedbringats på grund av förluster i bolaget, och detta gäller oavsett om förlusterna varit drifts- eller kapitalförluster.

Upp- och nedskrivningar av anläggningstillgångar

Ibland vidtas genom interna bokföringsåtgärder en anpassning av anläggningstillgångars bokförda värden till "verkliga värden", t. ex. taxeringsvärden för fastigheter eller kursvärden för aktier, utan att dessa bokföringsåtgärder på något sätt påverkar bolagets resultat eller medför några beskattningskonsekvenser.

Dylika upp- och nedskrivningar i den interna bokföringen, som väl närmast kan betraktas som icke realiserade kapitalvinster respektive kapitalförluster, kan inte anses öka eller minska anskaffningskostnaden för en andel. Korrigering av det belopp, som vid tidpunkten för avyttringen redovisas på bolagsmannens kapitalkonto, bör därför ske för den höjning eller minskning av kapitalbehållningen som kan ha förorsakats av sådana upp- eller nedskrivningar.

På samma sätt som upp- och nedskrivningar bör man betrakta de differenser som kan uppkomma vid planenlig avskrivning av anläggningstillgångar mellan å ena sidan avskrivning enligt plan och å andra sidan avskrivning i räkenskaperna. Om sålunda avdrag för värdeminskning yrkats och medgivits enligt plan i ett handelsbolag och någon avskrivning inte skett i räkenskaperna, bör detta jämställas med att avskrivning gjorts i räkenskaperna med belopp motsvarande den planenliga avskrivningen och anläggningstillgångarna därefter uppskrivits med andelsägarnas kapitalkonton som motkonton.

Erlagt överpris /eller underpris/ vid förvärv av andel från annan bolagsman

Vid förvärv från annan bolagsman förekommer det att försäljningspriset för andelen över- eller understiger det belopp som redovisas på överlåtarens kapitalkonto vid överlåtelsetillfället.

Principiellt synes det vara fullt klart, att den nytillträdande bolagsmannen skall få tillgodoräkna sig ett sådant överpris som avdragspost vid en framtida avyttring, liksom att han inte skall räkna mer än erlagt belopp som ursprunglig anskaffningskostnad för andelen. Det har emellertid i litteraturen framförts synpunkter på att det eventuellt skulle kunna bli fråga om dubbelavdrag, om överpriset avser dolda reserver och dessa dolda reserver sedermera framtages. Den vinst som uppkommer när de dolda reserverna upplöses skall ju också tilläggas anskaffningskostnaderna.

Oavsett om överpriset avsett dolda reserver, som kan ha upplösts efter förvärvet, bör emellertid köparen få tillgodoräkna sig överpriset som

anskaffningsvärde. Han bör få tillgodoräkna sig överpriset därför att han faktiskt erlagt detta med – som det kan presumeras – i hans hand beskattade medel och han bör få tillgodoräkna sig vinsten vid upplösning av de dolda reserverna därför att denna vinst i princip skall beskattas.

Korrigering bör således ske av kapitalbehållningen för såväl erlagt överpris som för underpris vid förvärv från annan bolagsman.

Övervärde å apportegendom

Man tycks ganska allmänt, ofta med stöd av rättsfall som dock avser aktiebolag, vara av den uppfattningen att övervärde å apportegendom bör få inräknas i anskaffningskostnaden för en andel. Om man först får medräkna övervärde på apportegendomen och därefter får medräkna de vinster som kan framkomma när man tar fram detta övervärde till beskattning, kan det emellertid otvivelaktigt bli fråga om dubbelräkning.

Ett övervärde å apportegendom kan inte presumeras bestå av medel som är beskattade i andelsägarens hand. I normalfallet är det nog snarare så att tillgångar apporterats till handelsbolaget till bokförda värden just för att undvika beskattning vid överlåtelsen.

Som en huvudregel bör således gälla, att ingångsvärdet för apportegendom är det värde tillgångarna åsatts vid bolagsbildningen.

Om emellertid en andelsägare kan visa, dels att tillgångarna apporterats till värden som understeg de verkliga värdena, och dels att en överlåtelse till de verkliga värdena inte skulle ha medfört beskattningskonsekvenser, bör han få medräkna övervärdet i sina anskaffningskostnader.

Det bör således vara möjligt att korrigera kapitalbehållningen med skillnaden mellan å ena sidan det värde apporterade tillgångar åsatts vid bolagsbildningen och å andra sidan det lägsta av de två ovannämnda värdena, dvs. visat verkligt värde och det värde som inte skulle ha medfört beskattning för överlåtaren.

Vi vill i detta sammanhang erinra om, att departementschefen i prop. 1974: 188 vid behandlingen av förslaget till lag om den skattemässiga behandlingen med anledning av övergång från aktiebolag till annan företagsform m. m. uttalat, att – om övergången sker från aktiebolag till handelsbolag – förvärvet av andelarna skall anses ha skett vid den tidpunkt, då handelsbolaget bildades. Anskaffningskostnad för andelen blir det andelskapital, som vid bildandet av handelsbolaget upptagits i bolagets räkenskaper. Anskaffningskostnaden för aktierna i det upplösta aktiebolaget påverkar således ej den anskaffningskostnad för andelarna i handelsbolaget, som skall beräknas vid en framtida realisationsvinstberäkning.

Vad vi nu anfört anser vi bör gälla vid beräkning av anskaffningskostnad vid avyttring av andel i handels- och kommanditbolag. Vi har emellertid inte ansett det lämpligt att i KL införa bestämmelser om hur beräkningen skall ske. Det torde få ankomma på riksskatteverket att vid behov utfärda anvisningar i ämnet.

5.5 Lösöre

Med lösöre avses sådan lös egendom, som ej utgörs av pengar, värdepapper, olika slags rättigheter, byggnad på ofri grund m. m. Man kan säga att lösöret består 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 och dylikt. Det är fråga om tillgångar som anskaffats för personligt bruk och inte som kapitalplacering.

Till den andra gruppen hör kanske 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 kan finnas olika skäl till att man förvärvar sådana tillgångar. Man kan förvärva dem i samlarintresse och det kan vara fråga om ren penningplacering, men det kan också vara fråga om vackra och nyttiga 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.

Det har från skilda håll, i remissyttranden och i motioner i riksdagen, 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 rättvise- och skatteförmågeskäl samt fördelningspolitiska motiv, som ligger bakom önskemålen. Men det har också anförts, att det kan verka snedvridande på folks investeringar, om aktier och fastigheter är underkastade en i tiden obegränsad realisationsvinstbeskattning men inte andra tillgångar av lika bestående värde.

Enligt vår mening är det inte godtagbart att tillgångar, som utgör investeringsalternativ till aktier och fastigheter, är gynnade i beskattningshänseende. Vi föreslår därför att även dessa tillgångar blir föremål för en i tiden obegränsad realisationsvinstbeskattning.

Det är emellertid knappast 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 vår mening inte ha två olika system för realisationsvinstbeskattning när det gäller lösöre, ett tidsbegränsat och ett icke tidsbegränsat. Vi 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 blir tillgången i fråga föremål för en i tiden obegränsad realisationsvinstbeskattning, om vad som influtit vid försäljningen inte är att hänföra till inkomstslagen rörelse eller jordbruk.

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 förmögenhetsbilagan, när dylika tillgångar försäljs. Tanken på att förmögenhetsbeskatta tillgångar av den art vi här behandlar, konst och antikviteter etc., har emellertid hittills avvisats med hänsyn till de stora värderingssvårigheter som skulle uppkomma.

Vi 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 uppgift om försäljningen lämnas.

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 det senaste onerösa fånget, 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 försäljs. 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 vi att dylik vinst – när försäljningen sker två år eller mer efter förvärvet – beskattas enligt den schablonregel, som för närvarande gäller vid försäljning av aktier och liknande tillgångar, som innehafts fem år eller mer. Sker försäljningen inom två år efter förvärvet beskattas hela vinsten.

Vårt förslag innebär, att avdragsgill förlust inte kan uppkomma när tillgångar, som innehafts två år eller mer, försäljs. Däremot kan förlust, som uppkommer vid försäljning av lösöre inom tvåårsperioden, och förlust på aktier och fastigheter, kvittas mot schablonmässigt beräknad vinst på lösöre.

När det gäller den schablonmässigt beräknade vinsten bör emellertid ett belopp av 1 000 kronor 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 kronor. En sådan regel synes godtagbar, då det främst är de stora försäljningarna, som bör bli föremål för beskattning.

För att underlätta kontrollen bör den skattskyldige åläggas att i deklarationen lämna uppgift om lösöre försålts under beskattningsåret och i så fall till vilket belopp.

6 Frågor som är gemensamma för olika tillgångsslag

6.1 Beskattningens höjd

Enligt våra direktiv skall vi sträva efter att göra de olika systemen för kapitalvinstbeskattningen så lika som möjligt inom ett i stort sett oförändrat skatteuttag för detta inkomstslag.

De ändringar vi föreslår i fråga om kapitalvinstbeskattningen av fastigheter motiverar inte någon ändring av nu gällande skattesatser. Skatteuttaget blir i stort sett oförändrat.

Om man beträffande aktier och liknande tillgångar övergår till en beskattning av den verkliga vinsten i enlighet med vårt förslag, kan beträffande avvägningen av skattepliktig realisationsvinst anföras följande.

Enligt nuvarande regler räknas som skattepliktig realisationsvinst

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

Avyttras egendom, som innehafts fem år eller mer, skall som skattepliktig realisationsvinst räknas ett belopp motsvarande 10 % av vad som erhållits för egendomen efter avdrag för kostnad för avyttringen. Skattepliktig realisationsvinst anses dock inte ha uppkommit om det framstår som sannolikt att avyttringen skett utan vinst eller med vinst ej överstigande 5 % av vad som erhålles för egendomen.

Aktievinstutredningen hade till uppgift att utforma regler, som skulle erbjuda en skälig beskattning vid längre tids innehav och som skulle verka på ett sätt, som var ägnat att öka rörligheten på aktiemarknaden och dämpa kursöverdrifter. Utifrån dessa förutsättningar föreslog utredningen, *att* realisationsvinstbeskattningen – när det gällde aktier och liknande värdepapper – skulle vara obegränsad i tiden, *att* vinst vid försäljning inom två år efter förvärvet skulle beskattas till 100 % och *att* vinst vid försäljning två år eller mer efter förvärvet skulle beskattas till 30 %.

Såsom en alternativregel föreslog utredningen, att vinsten vid försäljning efter två års eller längre tids innehav fick – om utredningssvårigheter förelåg eller den skattskyldige så önskade – beräknas till 10 % av försäljningsintäkten. Utredningen ansåg att en sådan schablonregel kunde godtas som ett alternativ till en beskattning motsvarande 30 % av den verkliga vinsten.

På grund av de svårigheter, som ansågs föreligga när det gällde att beräkna den verkliga vinsten – främst vid försäljning av börsnoterade aktier som varit föremål för fond- och nyemissioner – gjordes utredningens alternativregel till huvudregel, när det gällde aktier som innehafts fem år eller mer. Då denna schablonregel var avsedd att utgöra ett alternativ till en 30-procentig vinstbeskattning, kan man dock anse att utredningens förslag om en sådan beskattning godtagits. Om beskattningen vid längre tids innehav sättes till 30 % av den verkliga vinsten, anser vi därför att direktivens krav på ett i stort sett oförändrat skatteuttag är uppfyllt.

Aktievinstutredningen diskuterade och avvisade olika alternativ för utformningen av beskattningsreglerna. Sålunda övervägdes andra initialperioder än två år. Man diskuterade även en avtrappningsregel, enligt vilken beskattningen successivt beroende på innehavstidens längd skulle reduceras ned till 30 %. Utredningen avvisade också en aktievinstbeskattning enligt någon form av en i tiden progressiv beskattning.

Vi har inte ansett oss ha anledning att på nytt ta upp denna diskussion. Aktievinstutredningens förslag om en 100-procentig beskattning, när innehavstiden varit kortare än två år, och en lägre procent av vinsten, när innehavstiden varit längre, överensstämmer med regler, som för närvarande gäller beträffande realisationsvinstbeskattningen vid försäljning av fastigheter. Då vår huvuduppgift är att samordna reglerna för kapitalvinstbeskattningen, har vi ansett oss böra godtaga aktievinstutredningens förslag i denna del.

Vi föreslår sålunda i enlighet med aktievinstutredningens förslag, att vinst vid försäljning av aktier beskattas till 100 %, om aktierna innehafts mindre än två år, och med 30 % om de innehafts längre tid.

Enligt våra direktiv bör vi undersöka hur en förändring av gällande metod för realisationsvinstbeskattning av aktier påverkar rörligheten på aktiemarknaden. Ett huvudsyfte med 1966 års reform var att främja denna rörlighet.

Det har inte varit möjligt att göra någon fullständig undersökning av det av oss föreslagna systemets effekt på rörligheten på aktiemarknaden i förhållande till gällande systems effekt. Redan av mera översiktliga bedömningar framgår emellertid att rörligheten såväl kan tänkas öka som minska vid olika konstellationer av aktieinnehavets längd, historiska och förväntade kursförändringar, möjligheter till kvittning mellan realisationsvinster och -förluster, m. m. Detta belyses i nedanstående punkter.

1. Rörligheten kan befrämjas av att den nuvarande beskattningen med 75, 50 och 25 % av vinsten vid innehav mellan två och fem år försvinner, emedan den låsningseffekt, som en successivt sjunkande skatteskala i många fall har, elimineras.

2. Benägenheten att göra omplaceringar påverkas av storleken av den skatt som utgår vid försäljning. Denna skatt kan bli större, mindre eller lika stor vid det här föreslagna systemet med beskattning av 30 % av den nominella vinsten på aktier, som innehafts två år eller mera, i jämförelse med nu gällande schablonregel, beroende på om den nominella vinsten är

större än, mindre än eller lika med 50 % av anskaffningskostnaden. Benägenheten till omplaceringar påverkas emellertid också av "marginalskatten" på framtida värdestegringar på befintligt aktieinnehav. Denna "marginalskatt" är vid gällande system 10 % och 30 % enligt vårt förslag. Denna skärpning av marginalskatten på framtida värdestegringar kan öka benägenheten att sälja.

3. Det förhållandet att förluster blir avdragsgilla även vid försäljning av äldre aktieinnehav bör kunna öka benägenheten att sälja förlustaktier.

Då kapitalvinstbeskattningen om möjligt bör vara neutral i den meningen, att den inte påverkar olika investeringsalternativ, har vi försökt jämföra föreslagen beskattning av aktieförsäljningar med den nuvarande beskattningen vid försäljning av fastigheter. Vid en sådan jämförelse måste man bortse från de fasta tilläggen. De har införts enbart av markpolitiska skäl.

När det gäller fastighetsförsäljningar beskattas 75 % av den reala vinsten. Det gäller sålunda att fastställa en procentsats, som – beräknad på den nominella vinsten – motsvarar 75 % av den reala. Detta förutsätter en uppskattning av *dels* vinstutvecklingen för aktier, *dels* den framtida penningvärdeförändringen. Vi har försökt belysa detta i några diagram (Bilaga 5). Våra överväganden när det gäller neutraliteten i kapitalvinstbeskattningen har inte gett oss anledning frångå förslaget om en 30-procentig vinstbeskattning, när det gäller försäljning av aktier, som innehafts två år eller mer.

Vi är medvetna om att valet mellan olika investeringsalternativ inte enbart är beroende av realisationsvinstbeskattningen. Valet påverkas även av bl. a. inkomst- och förmögenhetsbeskattningen av de olika objekten. Vi har emellertid inte ansett det möjligt att avväga realisationsvinstbeskattningen med hänsyn tagen till de olikheter som finns i inkomst- och förmögenhetsbeskattningen i fråga om olika slag av fastigheter och lös egendom.

När det gäller beskattning av vinst vid försäljning av andra tillgångar av lös egendoms natur än aktier har vi inte funnit anledning föreslå andra regler än de som skall gälla vid försäljning av aktier. Vi bortser här från de fall då beskattningen enligt vårt förslag bör ske enligt schablon.

Enligt nuvarande regler får skattskyldig från vinst vid försäljning av aktier och liknande tillgångar, som beräknats enligt schablonmetoden, avräkna ett belopp av 500 kronor. För makar räknas beloppet gemensamt för båda. Detta avdrag infördes för att begränsa de fall då undersökning av vinstens storlek kan bli aktuell, när det gäller försäljning av bl. a. teckningsrätter och fondandelar. Då vi i det föregående föreslagit vissa åtgärder för att underlätta vinstberäkningen vid försäljning av teckningsrätter och delbevis, anser vi dylikt avdrag inte längre erforderligt av tekniska skäl. Vi har övervägt att bibehålla avdraget som stimulans för aktiesparande men har inte ansett oss böra framlägga förslag härom. När det gäller vinst vid försäljning av lösöre, har vi tidigare föreslagit att ett belopp av 1 000 kronor skall undantas från beskattning.

6.2 Särbehandling av kapitalvinsterna

När vi i det föregående behandlat beskattningens höjd har vi utgått från att kapitalvinstbeskattningen liksom hittills skall utgöra en del av den vanliga inkomstbeskattningen. I våra direktiv framhålls att kapitalvinstbeskattningen – som skett på åtskilliga håll utomlands – även kan utformas som en särskild beskattningsform.

Aktievinstutredningen återgav i sitt betänkande (sid. 77 ff) följande sammanfattning av de uttalanden, som i den allmänna debatten i USA från rättvisesynpunkt gjorts för och emot en särbehandling av kapitalvinsterna i förhållande till ordinär inkomst.

Förespråkarna för en dylik särbehandling hävdar att kapitalvinsterna i flera väsentliga hänseenden skiljer sig från vanlig inkomst och att de inte kan bära hela tyngden av en progressiv beskattning. De skillnader som motiverar en särbehandling kan sammanfattas i följande punkter.

1. Kapitalvinsterna innebär en diskontering av tillgångarnas framtida avkastning. Oavsett de faktorer som åstadkommit den värdestegring som ligger i vinsten utgör vinstskatten ett kapitaluttag, som medför att ett utbyte av kapitaltillgången mot en annan likvärdig tillgång inte kan ske utan att andra medel måste tas i anspråk. Även om det är sant att vinsterna skulle ha inräknats bland inkomsterna i takt med värdestegringen, om beskattningen inte knutits till vinsternas realiserande, så måste vinsterna likväl i och med deras realiserande anses infogade i den skattskyldiges kapital.

2. Kapitalvinsterna tillkommer normalt under mer än ett beskattningsår. Det är därför uppenbarligen orättvist att beskatta dem med en progressiv skatt det år de realiseras. Detta kan ofta leda till en högre total beskattning än om vinsterna varit föremål för beskattning alltefter värdestegringen under varje år.

3. Kapitalvinsterna är tillfälliga och kan inte på samma sätt som vanlig inkomst i form av löner, räntor och utdelningar användas för löpande konsumtionsutgifter. Kapitalvinsterna har därför lägre skatteförmåga än vanlig inkomst.

4. Kapitalvinsterna representerar inte någon ökad inkomst eller realprodukt för samhället. De återspeglar blott relativa förändringar av marknadsvärderingarna snarare än faktiska tillägg till den mängd av varor och tjänster som kontinuerligt är tillgängliga för konsumtions- eller investeringsändamål. Följaktligen representerar skatten på dylika vinster en överföring från den privata till den offentliga ekonomiska sektorn, inte av anspråk på löpande avkastning (inkomst) utan av anspråk på framtida avkastning (kapital).

5. Slutligen framhålls att kapitalvinsterna ofta återspeglar blott en allmän prisstegring. Sådana vinster är "illusoriska" i så måtto att de inte utgör någon mätare på verkliga förändringar i den skattskyldiges ekonomiska ställning. De representerar därför intet tillskott till hans skatteförmåga. Ett erkännande härav ligger i den regel som tillåter en skattefri överföring av kapitalvinst som uppkommit när en person sålt sin privata bostadsfastighet och i stället köper en ny fastighet för bostadsändamål.

På den motsatta sidan anförs följande synpunkter.

1. Det inkomstbegrepp, på vilket inkomstbeskattningen borde vara

uppbyggt tillåter ingen skillnad mellan kapitalvinster och annan inkomst. Man har här hävdat att inkomst rätteligen bör definieras såsom "värdet i pengar av ökningen av en persons ekonomiska resurser mellan två tidpunkter". Begreppet har också uttryckts så att inkomst är "den algebraiska summan av en individs konsumtion och förändringarna av värdet av hans förmögenhetsrätter under en viss tidsperiod". Dessa definitioner inkluderar särskilt värdeökning på kapitaltillgångar.

2. Kapitalvinster representerar lika stor skatteförmåga som motsvarande inkomst från andra källor. Den omständigheten att inkomst genom vissa slags egendomstransaktioner normalt återinvesteras av mottagaren utgör blott uttryck för ett beteendemönster men inte för brist på skatteförmåga.

3. Många som motsätter sig en förmånlig särbehandling av kapitalvinster är beredda att medge att i de fall, då vinsten uppkommit under ett antal år, det inte är skäligt att beskatta den som om den i verkligheten uppkommit under det aktuella beskattningsåret. De menar å andra sidan att den nuvarande förmånliga skattesatsen är en otillfredsställande lösning av utjämningsproblemet med hänsyn till att varje utvald skattesats – t. ex. den nuvarande å 25 % – inte har något nödvändigt samband med vad som skulle ha varit tillämpligt, om vinsten beskattats allteftersom den uppkommit. Vidare påpekas, att det bör tas med i beräkningen att principen om en beskattning först vid realiserandet innebär att man medger uppskov med beskattningen utan anspråk på ränta. Underlåtenheten att uttaga ränta är en klar vinst för den skattskyldige. Om de skattskyldiga kunde slå ut vinsterna på de år under vilka de uppkommit men påfördes ränta på uppskjutna skatter, skulle resultatet i åtskilliga fall bli mera skatt än som nu betalas.

4. Den "illusoriska" karaktär som kännetecknar kapitalvinster som uppkommer på grund av förändringar i prisnivån är inte någon adekvat grund för förmånlig särbehandling av dessa vinster. Andra slags inkomster än egendomsvinster återspeglar ofta förändringar i prisnivån snarare än verkliga förändringar i mottagarens ekonomiska ställning. Att på den här berörda grunden ge kapitalvinster en förmånligare behandling än annan inkomst är, framhålls det, uppenbart orättvist.

5. Det förhållandet, att summan av kapitalvinsterna inte utgör ett mått på en ökning av samhällsekonomiens totalprodukt är inte relevant, när det gäller att bestämma hur dessa vinster skall beskattas hos mottagarna. Inkomstbeskattningen bygger på skatteförmågan. För alla skattskyldiga förstärks denna genom realiserandet av en kapitalvinst.

6. Statistiska uppgifter visar att kapitalvinsterna koncentreras hos de största inkomsttagarna. Dessa får därför de oproportionerligt största fördelarna av de gällande bestämmelserna. Under 1959 utgjorde långtidsvinsterna 63 % av den realiserade inkomst som uppbars av skattskyldiga med "adjusted gross incomes" av 500 000 dollars eller mer. Under samma tid utgjorde dylika vinster mindre än 4 % av den realiserade inkomst som uppbars av skattskyldiga med en motsvarande inkomst av mindre än 15 000 dollars. Skattskyldiga med inkomst av 10 000 dollars eller mer uppbar 71 % av alla (netto-) långtidsvinster under 1959. I de deklarationer som uppgav "adjusted gross incomes" av 1 miljon dollars eller mer översteg den genomsnittliga (netto-) långtidsvinsten 1 miljon dollars. Andra finns emellertid som påpekar att det förhållandet att den årliga statistiken visar att kapitalvinsterna utgör en betydande del av den inkomst som uppges av deklaranterna i de högre inkomstskikten i betydande grad återspeglar att det är under flera år uppkomna vinster

som realiserats. I motsats till annan vanlig inkomst återkommer inte dessa stora vinster, som ofta representerar omplaceringar inom portföljen. Mottagarens relativa inkomstställning överskattas sannolikt under de år vinsterna realiseras med hänsyn till att dessa normalt ligger långt över den normala inkomsten under de nämnda åren.

7. I detta sammanhang framhålles, att "tillväxtaktiernas" popularitet framför "utdelningsaktierna" är att tillskriva den skattemässiga behandlingen av de senare. Utdelningarna beskattas nämligen betydligt hårdare än värdeökningen genom innehållen avkastning. "Tillväxtaktierna" rekommenderas därför såsom lämpligare placeringsobjekt för dem som är i de höga inkomstskikten.

8. Slutligen görs det gällande, att den förmånliga särbehandlingen av realisationsvinsterna skapar ett kraftigt incitament att förvandla vanlig inkomst till kapitalvinst. Möjligheterna att göra detta är emellertid så gott som uteslutna för de vanliga löntagarna, som omfattar den stora massan av de skattskyldiga. Affärsmän och skattskyldiga med höga inkomster har däremot haft stora möjligheter att vidtaga lämpliga åtgärder för att utnyttja fördelarna av kapitalvinstreglerna. Somliga anser att dessa regler därför blivit en av de mest betydande luckorna i den federala inkomstbeskattningen.

Enligt vår mening ger denna sammanfattning av synpunkterna en god ledning, när det gäller att bedöma om kapitalvinsterna bör särbehandlas i förhållande till ordinär inkomst.

I våra direktiv betonas emellertid att vi inte utan starka skäl bör avlägsna oss från den hittills använda beskattningsformen. Vi har inte funnit sådana starka skäl tala för en övergång till en särbehandling av kapitalvinsterna.

Om man emellertid skulle anse skäl föreligga att utforma kapitalvinstbeskattningen som en särskild beskattningsform, vill vi framhålla att detta inte behöver innebära någon ändring i fråga om reglerna för vinstberäkningen. Vidare behöver det förhållandet att kapitalvinsterna särbehandlas inte utesluta att man har en progressiv beskattning. Man kan utforma skatteskalan så att vinsten till den del den överstiger visst eller vissa belopp beskattas enligt en högre skala.

6.3 Kvittning mellan vinster och förluster, förlustutjämning

Av redogörelsen för gällande rätt framgår att beloppet av avdragsgill realisationsförlust – när fråga är om tillgångar av lös egendoms natur – skall beräknas efter samma grunder som gäller för beräkning av realisationsvinst.

Vid försäljning av aktier och liknande tillgångar, som innehafts fem år eller mer, och där skattepliktig realisationsvinst beräknas enligt schablonmetoden kan avdragsgill realisationsförlust inte uppkomma.

När det gäller fastigheter beräknas realisationsförlusten med utgångspunkt från de faktiska beloppen. Anskaffningskostnaden får alltså inte räknas upp med indextillägg eller fasta belopp. Inte heller får realisationsförlust beräknas med utgångspunkt från sådana fiktiva anskaffningsvär-

den på grundval av taxeringsvärden, som i vissa fall får användas vid vinstberäkningen.

Har den med förlust avyttrade egendomen – det gäller såväl fast som lös egendom – innehafts under sådan tid att, om vinst i stället uppstått vid avyttringen, endast del av vinsten skulle ha räknats som skattepliktig realisationsvinst, medges avdrag endast för motsvarande del av förlusten.

Enligt vårt förslag får avdrag för realisationsförlust vid försäljning av fast och lös egendom ske enligt följande.

När det gäller försäljning av lösöre, som innehafts två år eller längre tid och där vinst enligt vårt förslag skall beräknas enligt den schablonmetod som för närvarande gäller vid beräkning av skattepliktig vinst vid försäljning av aktier och liknande tillgångar, kan avdragsgill förlust inte uppkomma.

Beträffande övrig lös egendom beräknas avdragsgill realisationsförlust efter samma grunder som gäller för beräkning av skattepliktig realisationsvinst. Detta innebär bl. a. att anskaffningskostnaden för den försålda tillgången skall beräknas på samma sätt vid beräkning av avdragsgill förlust som vid beräkning av skattepliktig vinst.

När det gäller fastigheter skall avdragsgill realisationsförlust liksom hittills beräknas med utgångspunkt från de faktiska beloppen. Någon uppräkning enligt index av anskaffningskostnad, förbättringskostnader och värdeminskningsavdrag skall alltså inte ske. Inte heller skall något fast tillägg beräknas. När det gäller fastigheter, som förvärvats före år 1952, skall dock även vid förlustberäkningen såsom anskaffningskostnad anses 150 % av 1952 års taxeringsvärde. I övrigt får anskaffningskostnaden vid beräkning av avdragsgill förlust inte grundas på ett taxeringsvärde.

I princip borde hela den framräknade förlusten vara avdragsgill även om den avyttrade egendomen innehafts under sådan tid att, om vinst i stället uppkommit vid avyttringen, endast en del av vinsten skulle ha räknats som skattepliktig realisationsvinst. Den omständigheten att realisationsvinst ansetts böra beskattas lindrigare, om tillgången innehafts två år eller mera, utgör i och för sig inte något skäl för att på motsvarande sätt reducera den avdragsgilla förlusten. Penningvärdeförsämringen medför t. ex. att vinst vid försäljning ökar medan förlusten blir mindre.

Om den avdragsgilla förlusten vid försäljning av tillgångar, som innehafts två år eller mera, inte reduceras, bör emellertid kvittning ske mot hela den framräknade vinsten vid försäljning av dylika tillgångar. Har t. ex. förlust uppkommit vid försäljning av aktier till ett belopp av 10 000 kronor och vinst vid försäljning av aktier, som innehafts två år eller mera, till ett belopp av 30 000 kronor, bör den skattskyldige beskattas för 30 % (30 000–10 000) eller 6 000 kronor. Med hänsyn till att olika procenttal gäller för beräkning av skattepliktig vinst vid försäljning av fast och av lös egendom, måste föreskrivas till vilken försäljning eventuell överskjutande vinst skall hänföras. Överskjutande vinst synes i första hand böra avse vinst, som skall beskattas i sin helhet,

därefter vinst, som skall beskattas till 75 %, och vinst, som skall beskattas till 30 % och slutligen vinst, som beräknas enligt schablon. Då sistnämnda vinst är reducerad – schablonen presumeras innebära en beskattning av 30 % av den verkliga vinsten – borde emellertid förlusten, om den hänför sig till tillgångar som innehafts två år eller mera, rätteligen reduceras innan kvittning sker.

Vi har inte velat komplicera bestämmelserna med kvittningsregler av detta slag. Av rent praktiska skäl har vi valt att bibehålla nuvarande regler för beräkning av avdragsgill förlust. Har den med förlust avyttrade egendomen innehafts under sådan tid att, om vinst i stället uppkommit vid avyttringen, endast en del av vinsten skulle ha räknats till skattepliktig realisationsvinst, medges avdrag endast för motsvarande del av förlusten. Några bestämmelser om i vilken ordning kvittning mellan vinster och förluster skall ske har vi inte ansett erforderliga.

Det har från beskattningsmyndigheternas sida kunnat konstateras, att avdrag för realisationsförluster blivit vanligare sedan en evig beskattning av realisationsvinster vid försäljning av aktier och fastigheter införts. Man har vidare funnit att konstruktioner av realisationsförluster inte sällan förekommer. Liknande erfarenheter har man gjort i andra länder, som infört en i tiden obegränsad realisationsvinstbeskattning. Som framgår av redogörelsen för utländsk rätt har man på flera håll infört bestämmelser mot obehöriga förlustavdrag. Även vi har ansett det nödvändigt föreslå en dylik bestämmelse. Vår avsikt med bestämmelsen är i första hand att den skall ha en prohibitiv verkan. Vi är medvetna om att det ofta kan vara svårt att avgöra om syftet med en försäljning främst varit att framkonstruera en avdragsgill förlust. De fall där bestämmelsen kan bli tillämplig gäller i regel affärer mellan närstående men även i andra fall kan det framstå som uppenbart att fråga inte varit om en "verklig" försäljning. Vi har inte ansett det möjligt att i lagtexten närmare ange de fall, då bestämmelsen blir tillämplig. Det torde få ankomma på riksskatteverket att med ledning av erfarenheterna från taxeringsarbetet söka kartlägga sådana transaktioner, där det kan vara anledning särskilt pröva om obehörigt förlustavdrag föreligger.

Enligt nuvarande regler får avdrag för realisationsförlust göras från realisationsvinst eller lotterivinst, som under samma beskattningsår uppkommit i samma förvärvskälla som realisationsförlusten. Avdrag för realisationsförlust vid avyttring av fastighet får dock utnyttjas även genom avdrag från realisationsvinst under senare beskattningsår än det varunder förlusten uppkommit, dock senast under det beskattningsår, för vilket taxering sker sjätte kalenderåret efter det då taxering för förluståret ägt rum. I dessa kvittningsregler föreslår vi ingen annan ändring än att avdragsgill realisationsförlust, som inte kunnat utnyttjas för avdrag under samma beskattningsår, skall få avdragas mot realisationsvinst under senare beskattningsår inom en period av sex år oavsett om förlusten hänför sig till försäljning av fastighet eller av lös egendom.

6.4 Regler för att motverka överflyttning av fastighet till juridisk person inför förestående försäljning

I nuvarande regler rörande kapitalvinstbeskattningen finns en särskild bestämmelse avsedd att förhindra skatteflykt. Bestämmelsen, som återfinns i 35 § 3 mom. sjunde stycket kommunalskattelagen har följande lydelse.

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

Beträffande denna bestämmelse anförde departementschefen (prop. 1967: 153 s. 142) följande.

Även om jag hyser förhoppningen att genom olika åtgärder kunna skapa erforderliga garantier i kontrollhänseende är jag på en punkt övertygad om att en särskild bestämmelse behövs för att hindra skatteflykt. Det gäller som förut antytts metoden att överföra en fastighet, som avses skola försäljas, till eget aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening, varefter aktierna eller andelarna i stället avyttras. Med hänsyn till att skattebelastningen genom aktieförsäljningar kan bli avsevärt mindre än vid en direktförsäljning av fastigheten – åtminstone om aktierna innehafts längre tid – kan ett sådant förfarande te sig lämpligt från den skattskyldiges synpunkt. Om syftet är att undkomma realisationsvinstskatten på fastigheten bör emellertid sådana förfaranden inte godtas. Jag föreslår därför en särskild bestämmelse som möjliggör för taxeringsmyndigheterna att ingripa häremot. Bestämmelsen förutsätter för sin tillämpning att fastigheten överförts efter den 31 december 1967 och att en eller flera fastigheter utgör företagets väsentliga tillgång. Om företaget driver rörelse av ej alltför obetydlig omfattning kan bestämmelsen således inte åberopas. På vilket sätt fastighetsöverföringen skett är utan betydelse.

Realisationsvinsten med anledning av aktieförsäljningen bör beräknas som om avyttringen gällt motsvarande del av företagets fastighet. Om överföringen från aktie- eller andelsägaren till företaget skett genom oneröst fång bör som anskaffningskostnad anses det belopp vartill fastigheten överfördes till företaget. Detta värde bör få uppräknas med index och fast tillägg enligt vanliga regler. En spärregel bör emellertid gälla om den på detta sätt beräknade realisationsvinsten skulle understiga den realisationsvinst som uppkommer om beräkningen sker enligt aktievinstbeskattningsreglerna.

Även om realisationsvinsten beräknas på grundval av bestämmelserna om beskattning av vinst vid fastighetsförsäljning gäller överlåtelsen formellt sett aktier eller andelar. De för beskattning av vinst vid

aktieförsäljning gällande reglerna om t. ex. beskattningsort vid den kommunala beskattningen blir därför tillämpliga i dessa fall.

I våra direktiv framhålls, att vi särskilt bör beakta att en ny lagstiftning inte får stimulera till överflyttningar av fastigheter till eller från aktiebolag inför förestående försäljningar.

De regler vi föreslår i fråga om beskattning av vinst vid försäljning av aktier och andelar torde vara ägnade att minska intresset av att inför en förestående försäljning överflytta fastighet till ett bolag eller en förening. Vi anser emellertid att den nuvarande bestämmelsen bör kvarstå.

Vi föreslår den ändringen att undantaget för aktie och andel i s. k. äkta bostadsföretag utgår. Vidare bör vinsten – om den beräknas enligt de regler som gäller vid avyttring av fastighet – anses som vinst vid försäljning av fastighet. De för beskattning av vinst vid avyttring av fastighet gällande reglerna, t. ex. beskattningsort vid den kommunala taxeringen, blir tillämpliga. En sådan regel kan bl. a. motverka att en skattskyldig, som avser att bosätta sig utomlands, inför en förestående försäljning av fastighet överflyttar denna till ett bolag och därefter säljer aktierna i detta. Vinsten vid försäljning av aktierna blir då beskattad såsom vinst vid icke yrkesmässig avyttring av fastighet här i riket.

7 Uppskovsbestämmelser, ackumulerad inkomst, m.m.

Förordningen om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst avser enbart realisationsvinst vid avyttring eller upplåtelse av fastighet. En utförlig redogörelse för bestämmelserna har lämnats under avsnittet Gällande rätt. Uppskovsmöjligheten tar sikte på vissa fall när 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 som är jämförlig med den fastighet till vilken realisationsvinsten hänför sig.

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 även 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 uppskovsregler 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 uppskovsreglerna skall utvidgas till att avse vinst vid försäljning av egnahemsfastighet, när försäljningen är föranledd av ändrade förhållanden på arbetsmarknaden eller på grund av sjukdom eller liknande och där ägaren måste anskaffa likvärdig bostad på annan ort.

Det må erinras om att 1963 års markvärdekommitté uppmärksammade dessa fall men inte ansåg det behövligt med särregler, då normala vinster vid försäljning av egnahem så gott som undantagslöst skulle bli helt skattefria. I propositionen (1967: 153) uttalade departementschefen, att han i likhet med kommittén fann att tillräcklig hänsyn har tagits till dessa fall genom lagstiftningens grundläggande utformning.

I en till statsrådet och chefen för finansdepartementet ställd och till oss överlämnad skrivelse har *fortifikationsförvaltningen* förordat en jämkning av reglerna för realisationsvinstbeskattning av fastigheter. Skrivelsen har följande innehåll.

Fortifikationsförvaltningen, som i sin verksamhet har att förvärva mark för försvarets räkning, erfor på ett tidigt stadium att de nya beskattningsreglerna hade vissa med lagstiftningen inte avsedda verkningar, som medförde betydligt ökade svårigheter att förvärva mark för statens räkning. Fortifikationsförvaltningen har tidigare anmält detta förhållande i sina anslagsframställningar för budgetåret 1970/71.

Samma erfarenheter har gjorts av den delegation, som av chefen för försvarsdepartementet år 1968 tillsattes för markförvärv m. m. för övningsfält till de i Umeå förlagda förbanden (Skjutfältsdelegationen Umeå).

I anledning härav får fortifikationsförvaltningen och skjutfältsdelegationen gemensamt framföra följande synpunkter.

Enligt propositionen 1967: 153 är syftet med de nya beskattningsreglerna att tillföra det allmänna skälig del av sådana värdestegringar på fastigheter, som väsentligen beror på samhälleliga insatser, samt att åstadkomma ett ökat utbud av fastigheter. Lagstiftningen borde enligt departementschefens uttalande i propositionen (s. 124 ff) framför allt träffa spekulativa investeringar i mark men lämna ordinära vinster vid avyttring av egnahem, villor, hyreshus, industribyggnader och jordbruk utanför. Det har emellertid visat sig att inte obetydlig skatt kan komma att utgå även vid försäljning av jordbruksfastigheter och delar av jordbruksfastigheter, ehuru försäljningsobjektet inte tagit åt sig något som helst exploateringsvärde. Detta gäller i synnerhet objekt, på vilka inte finns bostadsbyggnad. Denna verkan av beskattningsreglerna har enligt vår erfarenhet haft till följd att fastighetsägare blivit allt mer obenägna att över huvud taget medverka till frivilliga överlåtelser av mark, som behövs för försvarets räkning. Vi befarar därför att om ingen ändring göres i de nuvarande beskattningsreglerna det kommer att bli nödvändigt att i långt större omfattning än för närvarande anlita expropriationsförfarande för att tvångsvis överföra erforderlig mark i statens ägo. En sådan utveckling skulle medföra uppenbara nackdelar i form av fördröjning och ökade kostnader vid markförvärvens genomförande, ökad belastning på domstolarna samt berättigat missnöje och växande irritation bland markägarna.

En jämkning av reglerna för realisationsvinstbeskattningen på fastigheter i avsikt att undanröja angivna olägenheter utan att det egentliga syftet med lagstiftningen motverkas synes mot bakgrunden av det ovan anförda synnerligen angelägen ur allmän synpunkt. En dylik jämkning synes enklast kunna åstadkommas genom att från realisationsvinstbeskattning undanta sådana försäljningar av jordbruksfastigheter och delar av jordbruksfastigheter, där köpeskillingen (eller expropriationsersättningen) *endast* motsvarar jordbruks- och skogsbruksvärde och således inte innefattar ersättning för särskilda tillgångar eller för exploateringsvärde.

Under åberopande av vad ovan anförts får fortifikationsförvaltningen och skjutfältsdelegationen anhålla, att Herr Statsrådet ville vidtaga åtgärder för jämkning av reglerna för realisationsvinstbeskattningen på fastigheter på sätt här ovan föreslagits.

Samma problem har berörts i en motion till 1974 års riksdag, där motionärerna framhållit, att för de enskilda markägarna, som tvingas avstå sin mark för militära ändamål och kanske avflytta från orten, måste det framstå som stötande att genom beskattningsreglerna en så stor del av

den erhållna köpeskillingen måste avstås på grund av att tillskottsmark eller annan fastighet inte finns att köpa inom den föreskrivna tiden. Motionärerna anförde vidare.

För att i möjligaste mån undvika de ovan nämnda nackdelarna med realisationsvinstbeskattningen vid ianspråkstagande av mark för militära ändamål är olika möjligheter tänkbara. En möjlighet att mildra verkningarna, när tillgången på ersättningsfastigheter är begränsad, är att förlänga den i uppskovsförordningen stadgade tiden för anskaffning av ersättningsfastighet till fem eller sex år. En annan möjlighet är att bestämmelserna i 3 § förordningen (1951: 763) angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst ändras, så att ifrågavarande realisationsvinster kan bli föremål för skatteberäkning för ackumulerad inkomst, vilket f. n. endast undantagsvis är möjligt. En kombination av dessa möjligheter till ändringar i lagstiftningen skulle enligt vår mening avsevärt mildra de nuvarande nackdelarna med realisationsvinstbeskattningen och göra markägarna mindre drabbade vid markexpropriationer som samhället anser nödvändigt att företa vid säkrande av mark för militära ändamål.

Förordningen om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet medger uppskov med beskattning av realisationsvinst vid avyttring av fastighet som använts i rörelse. Enligt förordningen kan nämligen rörelseidkare som avyttrar rörelsefastighet i vissa fall få avdrag vid beräkningen av nettointäkt av rörelse för belopp som avsättes till sådan fond. Avdraget får inte överstiga dubbla det belopp för vilket garanti har ställts, om inte ny rörelsefastighet förvärvats redan under samma beskattningsår eller – efter särskilt medgivande – före den 1 april under taxeringsåret. Ej heller får avdraget 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.

För att avsättningen skall vara avdragsgill erfordras att den skattskyldige har för avsikt att inom viss tid anskaffa annan fastighet, ersättningsfastighet, för användning i rörelsen. Fonden skall sålunda tas i anspråk senast under det beskattningsår för vilket taxering sker under tredje taxeringsåret efter det år då avdrag för avsättningen medgavs. Denna tidsfrist kan förlängas med högst tre år. Med anskaffning av ersättningsfastighet avses även ny-, till- eller ombyggnad på fastighet för användning i rörelsen.

Lagen angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst är tillämplig i fråga om realisationsvinst vid försäljning av aktier och andelar i bolag, som ägs direkt eller indirekt av ett fåtal fysiska personer, och i fråga om realisationsvinst vid avyttring av fastighet om vinsten till mer än hälften utgöres av återvunna avdrag för värdeminskning av den avyttrade fastigheten.

Aktievinstutredningen ansåg sig inte ha anledning föreslå att aktievinsterna skulle kunna behandlas som ackumulerad inkomst. Utredningen motiverade sitt ställningstagande sålunda.

Aktievinsterna utgör otvivelaktigt i många fall en form av ackumulerad inkomst, då de representerar en under flera år uppkommen värdestegring

som genom avyttring realiseras på en gång. Aktievinsterna synes emellertid inte kunna helt likställas med de ackumulerade inkomster av annat slag som nu omfattas av förordningens bestämmelser. En närmare undersökning av dessa andra slags inkomster visar nämligen att det i regel är fråga om inkomster av mera extraordinär art inom den skattskyldiges normala verksamhet, t. ex. intäkt vid avyttring av tillgångar i samband med överlåtelse av rörelse. Realisationsvinst på aktier kan lika litet som vinst vid försäljning av privat lös egendom likställas med sådana mera extraordinära inkomster. Härtill kommer att möjligheten för skattskyldig att för aktievinstberäkningen välja mellan olika alternativ gör behovet av en skatteutjämning enligt reglerna för ackumulerad inkomst mindre angelägen. Beaktas bör också att utredningen i viss utsträckning tagit hänsyn till onormala aktieförsäljningar, nämligen genom att från vinstbeskattning undanta sådana fall då en försäljning av icke börsnoterade aktier väsentligen framstår som en avyttring av det företag som aktierna representerar. Utredningen anser sig således med hänsyn till de anförda omständigheterna inte ha anledning att föreslå att aktievinsterna skall kunna behandlas som ackumulerad inkomst.

I propositionen (1966: 90) gjorde departementschefen följande uttalande.

Flera remissinstanser har framhållit att om man inför en i tiden obegränsad beskattning av vinster på aktier man även bör få tillämpa reglerna om ackumulerad inkomst när det gäller dylika vinster. Framför allt har detta ansetts motiverat om reglerna skall omfatta försäljningar även av aktier i fåmansbolag och andelar i handels- och kommanditbolag. Den vinst som framkommer vid försäljning av sådana aktier och andelar är i regel föranledd av en värdestegring som ägt rum under en följd av år. Reglerna om ackumulerad inkomst är tillämpliga när en enskild firma försäljs. Jag anser det därför skäligt att vinst vid försäljning av aktier i familjebolag eller andelar i handels- och kommanditbolag får betraktas som ackumulerad inkomst, om aktierna eller andelarna vid avyttringen innehades av ett fåtal fysiska personer och vinsten beräknas enligt schablonmetoden. Vinsten får anses intjänad under den tid vederbörande innehaft aktierna eller andelarna. Detta innebär att – om aktierna eller andelarna förvärvats genom arv eller gåva – tiden för innehavet räknas från det tidigare onerösa fånget.

1963 års markvärdekommitté framhöll i sitt betänkande att vid överläggningar med företrädare för olika organisationer hade från något håll framförts tanken att reglerna om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst skulle göras tillämpliga på realisationsvinster av fastighet. Såsom skäl härför hade anförts att den genom realisation framkomna värdestegringen i regel uppkommit successivt under en följd av år. Kommittén anförde med anledning härav.

Att en värdestegring kan uppkomma successivt torde i och för sig vara obestridligt. När det gäller större markvinst i samband med exploatering eller sanering – det blir i huvudsak sådana vinster som kommer att träffas av realisationsvinstbeskattning – är detta emellertid ingalunda alltid fallet. Tvärtom torde det vara en allmän erfarenhet, att värdestegringar i samband med exploateringsförväntningar ofta kommer språngvis. Situationen kan alltså, när en realisationsvinst skall beskattas, inte sällan vara den, att en markvärdestegring visserligen uppkommit i förfluten tid men likväl i stort sett hänför sig till ett enda år. Såsom framhölls redan av 1944 års allmänna skattekommitté, torde det sålunda i det särskilda fallet

kunna vara förenat med avsevärda svårigheter att avgöra huruvida ackumulerad inkomst föreligger eller ej. Härtill kommer, att det av oss föreslagna regelsystemet innebär, att inflationsvinster inte kommer att beskattas. Vi har därför i likhet med aktievinstutredningen inte ansett oss böra föreslå att reglerna om ackumulerad inkomst göres tillämpliga på realisationsvinster.

I remissyttrandena från bl. a. Lantbrukets skattedelegation framhölls, att de särskilda beräkningsreglerna borde tillämpas bl. a. när återvunna värdeminskningsavdrag beloppsmässigt överstiger realisationsvinsten och när fastighetsägaren med personlig arbetsinsats utfört betydande förbättringsarbeten.

Departementschefen framhöll i propositionen (1967: 153) att han var medveten om att sistnämnda fall fordrade särskilt beaktande men ansåg att de i propositionen föreslagna tämligen fördelaktiga grunderna för beräkning av skattemässig anskaffningskostnad tar tillräcklig hänsyn till att värdet av eget arbete inte är i och för sig avdragsgillt. Däremot tillstyrkte departementschefen särskild skatteberäkning i de fall de återvunna värdeminskningsavdragen utgör en större del av realisationsvinsten.

I propositionen togs också upp frågan om *anstånd med skattebetalningen* i de fall då betalningen av köpeskillingen är utsträckt över längre tid. I propositionen anfördes härom.

Realisationsvinst tas f. n. till beskattning det år då köpeskillingen börjat betalas. Eftersom detta kan leda till alltför stora påfrestningar på den skattskyldiges likviditet i sådana fall då betalningen av köpeskillingen är utsträckt över längre tid föreslår jag en bestämmelse i 48 § uppbördsförordningen den 5 juni 1953 (nr 272) av innebörd att skatten får fördelas på tre år om försäljningslikviden skall erläggas under minst denna tid. Samma regel bör gälla om rörelse försäljs under motsvarande förhållanden.

Anstånd bör kunna medges inte bara när den del av försäljningslikviden som skall betalas kontant förfaller till betalning under minst tre år utan också t. ex. om viss del erläggs genom avbetalning på köpeskillingsrevers under minst motsvarande tid.

I 48 § 4 mom. uppbördslagen stadgas.

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 ettvart 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.

Överväganden

Såsom framgår av det förut sagda har något behov av rätt till uppskov med realisationsvinstbeskattningen vid försäljning av egnahem och liknande inte ansetts föreligga, då realisationsvinstreglerna utformats så att normala vinster vid försäljning av bl. a. villor och jordbruk skall gå skattefria.

Det kan dock inträffa fall, då skattepliktig realisationsvinst uppkommer vid försäljning av dylika fastigheter. Anledningen kan t. ex. vara 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. Såsom vi redan tidigare framhållit kan det vara befogat att möjlighet till uppskov med beskattningen lämnas i dylika fall, om säljaren avser att anskaffa ersättningsfastighet. Det är också möjligt att realisationsvinstbeskattning vid fastighetsförsäljningar kan bli mera vanligt förekommande, om 3 000-kronorstillägget förlorar i betydelse på grund av penningvärdeförändringen och någon uppjustering av tilläggets storlek inte sker.

I fråga om schablontaxerad fastighet bör såsom förutsättning för uppskov med realisationsvinstbeskattningen gälla dels att säljaren vid försäljningen varit mantalsskriven på densamma och dels att den skattepliktiga realisationsvinsten överstiger 10 % av köpeskillingen med avdrag för försäljningskostnader. Möjligheten till uppskov med beskattningen bör begränsas till de fall, då den skattskyldige försäljer sin bostad. Vidare bör vinsten vara av sådan storleksordning att beskattningen kan befaras förhindra eller försvåra anskaffningen av en likvärdig fastighet. Ersättningsfastigheten skall vara en schablontaxerad fastighet och vara avsedd att bli den skattskyldiges permanenta bostad.

När det gäller jordbruksfastighet, synes möjligheten till uppskov med realisationsvinstbeskattningen inte böra begränsas till enbart försäljning av den fastighet, på vilken säljaren är mantalsskriven. Dels bör uppskovet med beskattningen 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. Uppskovet bör också kunna avse vinst vid försäljning av såväl den fastighet, där säljaren är mantalsskriven, som en annan fastighet, om fastigheterna varit i sambruk. Säljer jordbrukaren den fastighet, på vilken han varit mantalsskriven, krävs för uppskov med beskattningen 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 ersättningsfastigheten kunna sambrukas med den kvarvarande. Som allmän regel för uppskovet gäller att den skattepliktiga realisationsvinsten överstiger 10 % av köpeskillingen med avdrag för försäljningskostnader.

Någon motsvarande möjlighet till uppskov med beskattningen av vinst vid försäljning av aktie eller andel i äkta bostadsföretag har vi inte ansett erforderlig.

De fall som fortifikationsförvaltningen åsyftar med sin skrivelse synes

vara sådana fall av tvångsförsäljning, där förordningen om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst är tillämplig. Att helt undanta vissa av dessa försäljningar från realisationsvinstbeskattning anser vi inte befogat. Däremot kan det finnas skäl att – som framhållits i motionen i riksdagen – medge förlängning av den i uppskovsförordningen stadgade tiden för anskaffning av ersättningsfastighet, när tillgången på ersättningsfastigheter är begränsad. Bestämmelsen härom bör lämpligen utformas så 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. Motsvarande bestämmelse finns bl. a. i förordningen om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet.

Tillämpningen av uppskovsreglerna kan belysas av följande exempel.

En person A, vars fastighet år 1 varit föremål för expropriation, har i expropriationsersättning fått 72 000 kr. Realisationsvinsten antas uppgå till 20 000 kr. Då fastigheten innehafts mer än två år blir den skattepliktiga realisationsvinsten 75 % härav eller 15 000 kr. Då A avser att inom den föreskrivna treårsperioden anskaffa en ersättningsfastighet och han lämnat en garantiförbindelse för en beräknad skatt av 7 500 kr., beviljas han år 2 uppskov t. v. med realisationsvinstens beskattning. År 4 köper A en ersättningsfastighet för 90 000 kr. Eftersom A betalat mera för ersättningsfastigheten än vad han fått för den tidigare fastigheten – det har med andra ord inte blivit några medel över vid bytet till den dyrare fastigheten – får han efter framställning till skatterätten fortsatt uppskov med beskattningen av den under år 1 uppkomna realisationsvinsten. Beskattningen härav aktualiseras inte förrän A säljer ersättningsfastigheten. Vid den realisationsvinstberäkning som då sker skall *de avdragsgilla beloppen* minskas med *den tidigare realisationsvinstens belopp*. I detta fall skall alltså beloppet 90 000 kr. sedan det uppräknats enligt index för tiden från år 4 till det år försäljningen skedde, minskas med 20 000 kr. Beräknas ingångsvärdet efter någon av de alternativa metoder som står till buds sker motsvarande reduktion av det likaså uppräknade värdet.

Om exemplet ändras så att A för ersättningsfastigheten betalat 66 000 kr., dvs. 6 000 kr. mindre än vad han fått för den gamla fastigheten, skall av den år 1 uppkomna realisationsvinsten 6 000 kr. efterbeskattas för år 1. Skattepliktig realisationsvinst att efterbeskatta blir 75 % av 6 000 eller 4 500 kr. För resterande del av realisationsvinsten, 14 000 kr., har A rätt till fortsatt uppskov. Säljer A senare ersättningsfastigheten, skall de avdragsgilla beloppen vid den realisationsvinstberäkning som då sker minskas med 14 000 kr.

Enligt 4 § fjärde stycket uppskovsförordningen i dess nuvarande lydelse skall *ingångsvärdet* för ersättningsfastighet minskas med den *skattepliktiga* realisationsvinsten.

Vi har ansett det nödvändigt att på detta sätt ange hur reglerna skall tillämpas. Exemplet överensstämmer i princip med det exempel, som angivits av departementschefen i prop. 1968: 88 s. 19. Utformningen av

lagtexten i 4 § fjärde stycket synes emellertid inte överensstämma med vad lagstiftaren åsyftat enligt nämnda exempel. Vi föreslår därför en ändring av lagtexten.

Det bör framhållas att den vinst, som uppkommer vid försäljning av ersättningsfastigheten, kommer att ökas med den vinst, som framräknats när den tidigare fastigheten avyttrades, dvs. den vinst i kronor räknad för vilken uppskov erhållits. Man tar således inte 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 kan utebli helt eller delvis, om de avdragsgilla kostnaderna vid beräkningen av vinst vid försäljningen av ersättningsfastigheten överstiger försäljningssumman.

För att ytterligare mildra verkningarna av tvångsförsäljningar, som avses i 35 § 2 mom. tredje stycket KL kan det enligt vår mening även finnas skäl för att lagen angående beräkning av statlig inkomstskatt för *ackumulerad inkomst* blir tillämplig beträffande alla realisationsvinster vid sådana försäljningar. I övrigt anser vi oss inte ha anledning föreslå, att realisationsvinster i större utsträckning än för närvarande får bli föremål för sådan särskild skatteberäkning.

I förordningen om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till *fond för återanskaffning av fastighet* regleras det fall, då den skattskyldige avyttrat och anskaffat fastighet under samma beskattningsår. I sådant fall får medel, som kunnat avsättas till återanskaffningsfond i första hand tas 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. Vi föreslår att motsvarande skall gälla även när ersättningsfastighet anskaffats eller uppförts redan före det beskattningsår, då fastighet avyttrats. Härigenom erhålles överensstämmelse med vad som gäller enligt förordningen om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst. Uppskov med beskattningen får meddelas även när ersättningsfastighet förvärvats eller byggnad uppförts före den avyttring, varigenom realisationsvinsten uppkommit, om det kan antagas att förvärvet skett eller byggnaden uppförts för att ersätta den avyttrade fastigheten eller byggnaden.

Den möjlighet till *anstånd* med betalning av skatt, som enligt bestämmelserna i 48 § 4 mom. uppbördslagen finns för skattskyldig, vilken avyttrat fastighet eller rörelse, bör utsträckas att gälla även den, som försäljer andelar i familjebolag. Även vid sådana försäljningar kan betalningen av köpeskillingen vara utsträckt över längre tid. Behovet av anstånd med skattebetalningen kan bli större, om de av oss föreslagna reglerna för beskattning av vinster vid försäljning av aktier och andelar godtages.

Bilaga 1 Realisationsvinstbeskattningen i andra länder

Inledning

För realisationsvinstbeskattningens utformning i olika hänseenden är det självfallet av intresse att undersöka hur man löst motsvarande beskattningsfrågor i andra länder.

Även i samband med tidigare utredningar har sådana undersökningar gjorts. Aktievinstutredningen har redogjort för realisationsvinstbeskattningen i åtskilliga länder, särskilt beträffande aktier och andra värdepapper (se SOU 1965:72 sid. 51–121). En liknande redogörelse har lämnats av 1963 års markvärdekommitté i fråga om värdestegringsvinster på fastigheter (se SOU 1966:23 sid. 268–279).

De nämnda redogörelserna gäller fortfarande i stora delar. I och för sig kunde därför en hänvisning till dem vara tillräcklig i detta sammanhang. Det ligger emellertid i sakens natur att under tiden den utländska lagstiftningen på vissa håll ändrats i en del avseenden. Därtill kommer behovet av en mera samlad redovisning av de regler som gäller för beskattningen av realisationsvinster i fråga om såväl fastigheter som värdepapper och annan egendom.

Det finns anledning att i likhet med aktievinstutredningen framhålla att det för att rätt bedöma värdet av de regler som förekommer i utlandet strängt taget erfordras en ganska ingående kännedom om hela skattesystemet i varje land. Det är t. ex. inte utan betydelse att man i Storbritannien och USA saknar förmögenhetsbeskattning. Å andra sidan bör värdet av sådana jämförelser inte överdrivas. En mer allsidig belysning av skattelagstiftningen i de olika länderna skulle kräva avsevärt mer tid och arbete än som skulle svara mot den faktiska nyttan därav. Då kommitténs uppdrag är av mer teknisk karaktär har den följande redogörelsen begränsats till att avse den skattemässiga behandlingen av realisationsvinster och realisationsförluster samt i förekommande fall andra närliggande frågor.

Den reservationen måste göras att redogörelsen inte utger sig för att vara i alla avseenden fullständig eller uttömmande. Huvudsyftet har varit att få fram de allmänna principerna i vederbörande lands lagstiftning. Detaljer i densamma har redovisats om de bedömts vara av särskilt intresse. I vissa delar har redogörelsens omfattning påverkats av att undersökningsmaterialet varit begränsat. Vidare bör framhållas att redogörelsen i huvudsak tillkommit under kommittéarbetets inledande skede och att senare tillkomna ändringar i den utländska lagstiftningen av olika skäl inte kunnat beaktas.

B.1.1 Danmark

Beskattningen i Danmark av realisationsvinster regleras huvudsakligen enligt 1960 års lag om "saerlig indkomstskat m. v." med senare gjorda ändringar. Som "saerlig indkomst" behandlas emellertid inte bara vad som enligt svensk skatterätt betecknas såsom realisationsvinst utan även en rad andra speciella inkomster.

I lagens § 2 anges olika slag av "saerlig indkomst" under inte mindre än 16 punkter. Några av dessa punkter avser sådant som enligt svensk rätt i regel beskattas såsom inkomst av rörelse.

Den realisationsvinstbeskattning i egentlig mening som är av intresse i detta sammanhang hänför sig till aktier och liknande värdepapper samt fastigheter.

Aktier och andra värdepapper

1. Fysiska personer

Har skattskyldig fysisk person sålt aktier (med aktier likställs andelsbevis och andra liknande värdepapper samt teckningsrätter till sådana värdepapper) som han förvärvat såsom ett led i en verksamhet som han bedriver yrkesmässigt (t. ex. en bankir eller mäklare) skall vinst eller förlust på vanligt sätt tagas i betraktande vid den allmänna inkomstbeskattningen. Detsamma gäller om säljaren ägt de avyttrade aktierna under kortare tid än två år.

Har de sålda aktierna innehafts av säljaren under *två år eller mer* är vinsten däremot i princip skattepliktig enligt reglerna i lagen om "saerlig indkomstskat".

Skatt utgår enligt denna lag i princip med 50 % av vinsten. Skatten beräknas på det sammanlagda beloppet av "saerlig indkomst" som den skattskyldige haft under året. Om han utöver aktievinst haft även "saerlig indkomst" av annat slag, skall alltså denna andra inkomst medräknas. Från den samlade inkomsten avräknas dock ett "bottenavdrag" på så sätt att skatt uttages med 50 % av det belopp varmed inkomsten – efter avrundning nedåt till närmast jämna 100-tal – överstiger 6 000 kr.

Om beräkningen av den beskattningsbara "saerliga indkomsten" leder till ett negativt saldo, får underskottet avdragas vid beräkningen av den inkomst som är beskattningsbar för allmän inkomstskatt. Omvänt gäller att, om den till allmän inkomstskatt skattepliktiga inkomsten för ett år utvisar underskott, detta underskott får avdragas från skattepliktig "saerlig indkomst" under samma år. Överstiger sistnämnda underskott den "saerliga indkomsten", får överskjutande belopp avräknas från den skattskydliges skattepliktiga inkomst under närmast efterföljande två år.

2. Aktiebolag, föreningar, dödsbon m. m.

Aktiebolag, föreningar och vissa andra organisationer samt dödsbon är inte underkastade "saerlig indkomstskat". Dessa kategorier skattskydliga skall visserligen beräkna den skattepliktiga "saerliga indkomst" de haft enligt lagen om "saerlig indkomstskat" men inkomsten räknas i stället med vid beräkningen av beskattningsbar inkomst för allmän inkomstskatt. För aktiebolag utgör inkomstskatten 37 % och för dödsbon 35 % av den beskattningsbara inkomsten.

3. Beräkning av innehavstid m. m.

Vid bedömningen av om sålda aktier innehafts kortare eller längre tid än två år gäller att fondaktier och teckningsrätter anses förvärvade samtidigt

med den aktie till vilken rättigheten är knuten. Detsamma gäller nya aktier som aktieägare tecknat på grund av tidigare aktieinnehav. Har aktier av samma slag i ett bolag förvärvats vid olika tidpunkter anses de först förvärvade aktierna vara de först avyttrade, såvida inte annat visas vara fallet. Om den skattskyldige innehaft samtliga aktier i ett bolag under två år eller längre, har möjligheten att styrka vilka papper som sålts ingen betydelse, eftersom anskaffningsvärdet för de sålda aktierna som framgår av det följande, skall beräknas med ledning av en genomsnittlig anskaffningskurs för hela innehavet, även om aktierna förvärvats till olika kurser.

4. Vinstberäkningen vid aktieöverlåtelser

Den allmänna regeln är, att vinst eller förlust beräknas till skillnaden mellan försäljningspriset och den ursprungliga förvärvskostnaden för de avyttrade aktierna. Försäljningspriset reduceras med omkostnader, såsom provision, stämpel o. d. Anskaffningspriset ökas med motsvarande kostnader.

Med försäljning likställes i detta sammanhang äganderättsövergång genom gåva eller förskott å arv. På motsvarande sätt gäller att med köp likställes förvärv genom gåva, arv eller förskott å arv. De värden, som legat till grund för arvs- eller gåvoskatt eller, i förekommande fall, inkomstskatt, skall vara bestämmande även för vinstbeskattningen. Har arvs- eller gåvoskatt inte utgått, skall vinsten beräknas med ledning av tillgångens värde i "handel och vandel" vid respektive tillfälle.

Äldre innehav. Då den ifrågavarande vinstbeskattningen inte var avsedd att träffa värdestegring uppkommen före lagstiftningens ikraftträdande, har skattskyldig, som förvärvat aktier före den 1 januari 1962, tillagts rätt att i stället för den verkliga anskaffningskostnaden beräkna vinsten med utgångspunkt från aktiernas förmögenhetsskattepliktiga värde nämnda dag, om detta värde är högre än den faktiska anskaffningskostnaden.

Fondaktier. I fråga om fondaktier gäller att, om de förvärvats den 1 januari 1962 eller senare, anskaffningsvärdet anses vara noll kr. Har fondaktierna förvärvats före denna dag, anses de erhållna för nominella värdet. Detta sammanhänger med att fondaktier av sistnämnda slag tidigare skolat inkomstbeskattas hos mottagaren.

Aktieöverlåtelser i andra fall. Överlåter den skattskyldige på en gång *samtliga* sina aktier i ett bolag, beräknas vinst eller förlust till skillnaden mellan försäljningspris och anskaffningspris enligt förut angivna regler för hela det ifrågavarande aktieinnehavet.

Avser överlåtelsen blott *en del av aktierna* i bolaget gäller särskilda regler för beräkning av anskaffningsvärdet. Liksom vid överlåtelse av hela aktieinnehavet beräknas först vad den skattskyldige erhållit för de avyttrade aktierna efter avdrag för omkostnader. Därefter beräknas, likaledes på sätt förut nämnts den sammanlagda anskaffningskostnaden för samtliga innehavda aktier i bolaget, ökad med omkostnader i samband med förvärvet.

Denna beräkning omfattar således, väl att märka, inte bara anskaffningsvärdet för de överlåtna aktierna utan även de behållna aktiernas anskaffningsvärde. Detta torde få ses mot bakgrunden av att, om aktierna delvis erhållits såsom fondaktier, man inte utan vidare kan beräkna vinsten eller förlusten på grundval av anskaffningsvärdet för de överlåtna aktierna. Om hänsyn tages endast till de överlåtna aktiernas anskaffningsvärde, skulle nämligen – i betraktande av den minskning av kursvärdet, som en fondemission innebär för de ursprungliga aktierna – en aktieägare, när han säljer dessa, kunna få avdrag för en förlust som han i verkligheten

inte haft. En liknande fiktiv förlust skulle kunna framkomma vid en avyttring av de ursprungliga aktierna efter en nyemission till pari, om kursen på de gamla aktierna varit jämförelsevis hög. Med hänsyn till de angivna omständigheterna har man alltså valt att i de fall, om vilka här är fråga, räkna med ett genomsnittligt anskaffningsvärde för samtliga aktier, såväl överlåtna som behållna. Beräkningssättet kan emellertid variera något, beroende på vad för slags aktier och rättigheter det är fråga om.

En närmare redogörelse för beskattningen i olika situationer jämte belysande exempel lämnas i Aktievinstutredningens betänkande SOU 1965: 72 s. 88–95. I det följande skall blott redovisas några huvudfall.

Är fråga om *aktier med samma rättigheter* – med hänsyn till rätt till utdelning, rösträtt m. m. – har man att beräkna hur stor del av det enligt det förut sagda uträknade totala anskaffningsvärdet som vid proportionering i förhållande till aktiernas nominella värde belöper på de överlåtna aktierna. Beräkningsmetoden belyses med följande exempel (i vilket för enkelhetens skull bortses från omkostnader).

En skattskyldig köper den 15/1 1972 aktier i ett bolag med nominellt värde av 10 000 kr. till en kurs av 150 kr. för	15 000 kr.
Den 20/9 1972 köper han ytterligare aktier i samma bolag, värda nominellt 10 000 kr., till en kurs av 200 kr. för	20 000 kr.
Totala anskaffningskostnaden	35 000 kr.
Under 1975 säljer han aktier i bolaget med nominellt värde av 10 000 kr. Säljkursen är 250 kr. och han får 25 000 kr.	
Försäljningsvinsten utgör således:	
Försäljningssumman	25 000 kr
Av anskaffningsvärdet 35 000 kr. belöper på de avyttrade aktierna: $\frac{35\,000 \times 10\,000 \text{ (sålda aktier)}}{20\,000 \text{ (hela nominella värdet)}} =$	17 500 kr.
Vinst	7 500 kr.

Anskaffningsvärdet på de behållna aktierna å nominellt 10 000 kr. utgör likaledes 17 500 kr. och detta värde skall läggas till grund för beräkning av vinst eller förlust vid senare överlåtelse av aktierna.

Avser överlåtelsen i stället aktier med sinsemellan *olika rättigheter* i samma bolag, gäller även här, att anskaffningsvärdet skall beräknas på den skattskyldiges totala innehav. Härefter beräknas kursvärdet för såväl de överlåtna aktierna som de aktier den skattskyldige behåller. Dessa kursvärden baseras på de olika aktieslagens kurser vid överlåtelsetillfället. De överlåtna aktiernas anskaffningsvärde beräknas härefter så att anskaffningsvärdet på det totala innehavet före försäljningen multipliceras med kursvärdena på de sålda aktierna, varefter resultatet divideras med kursvärdena för såväl de överlåtna som behållna aktierna. Vinsten eller förlusten på de sålda aktierna utgör skillnaden mellan försäljningspriset och på nyss nämnda sätt beräknade anskaffningsvärdet för de sålda aktierna.

Beräkningssättet framgår av följande exempel.

En skattskyldig köper 1973 A-aktier i ett bolag med nominellt värde av 10 000 kr. till en kurs av 150 kr. för	15 000 kr.
Under 1974 köper han B-aktier i samma bolag med nominellt värde av 20 000 kr. till en kurs av 120 kr. för	24 000 kr.
Sammanlagt anskaffningspris för A- och B-aktier	39 000 kr.

Under 1977 säljer han B-aktier i bolaget till nominellt värde av 10 000 kr. Han erhåller en kurs av 150 kr. och erhåller alltså 15 000 kr. Vid denna tidpunkt är kursen på A-aktierna 200 kr.

Kursvärdet vid överlåtelsen blir för de överlåtna B-aktierna (10 000 kr.) à 150 kr.	15 000 kr.
Kursvärdet vid samma tidpunkt för de aktier, som behålles, blir:	
10 000 kr. A-aktier à 200 kr.	20 000 kr.
10 000 kr. B-aktier à 150 kr.	15 000 kr.
Summa	35 000 kr.

Av anskaffningspriset på 39 000 kr. hänföres till de överlåtna aktierna:

$$\frac{39\,000 \text{ (totala anskaffningspriset)} \times 15\,000}{15\,000 \text{ (kursvärdet för överlåtna aktier)} + 35\,000 \text{ (kursvärdet för aktier som behålles)}} = 11\,700 \text{ kr.}$$

Vinsten beräknas enligt följande:

Försäljningssumma	15 000 kr.
Anskaffningspris för de försålda aktierna	11 700 kr.
Vinst	3 300 kr.

Vid senare försäljningar anses de kvarvarande 10 000 kr. A-aktier och 10 000 kr. B-aktier som anskaffade för (39 000–11 700) eller 27 300 kr.

Tilläggas må att även i fall som detta måste hänsyn tagas till kursen den 1 januari 1962 beträffande sådana aktier som färvärvats före nämnda dag, om denna kurs är högre än anskaffningskursen.

Beträffande den här redovisade beräkningsmetoden har framhållits, att sammanslagningen vid vinstberäkningen av aktier i samma bolag med olika rättigheter – med hänsyn till att de olika aktieslagen kan vara föremål för en oenhetlig kursutveckling – kan leda till, att en aktieägare blir beskattad, trots att han i själva verket gjort en förlust eller att aktieägaren undgår skatt fastän han i verkligheten gjort en vinst. Detta är en ofrånkomlig konsekvens av bestämmelsernas utformning.

Överlåtelse av teckningsrätter

Vid överlåtelse av teckningsrätter gäller i princip samma regler som vid försäljning av aktier. Vinst eller förlust beräknas för aktier och teckningsrätter tillsammantagna. Vid beräkningen av det totala anskaffningsvärde som skall fördelas mellan överlåtna teckningsrätter (och aktier) samt de aktier (och teckningsrätter) som den skattskyldige behåller, betraktas teckningsrätterna såsom anskaffade för det belopp som skall inbetalas vid teckningen, dvs. den för aktierna fastställda teckningskursen. Köpes teckningsrätten för sig, skall vederlaget för densamma likaledes inräknas i anskaffningskostnaden. I enlighet med det sagda skall såsom försäljningspris för den överlåtna teckningsrätten anses inte bara det belopp som erhålles för själva teckningsrätten utan också det belopp som skall

inbetalas vid teckningsrättens utnyttjande. Vinstberäkningen sker med andra ord som om säljaren av teckningsrätterna själv utnyttjat dessa och tecknat de till teckningsrätterna hörande aktierna samt härefter sålt aktierna. Han får alltså skatta för den vinst, han skulle haft om han sålt dessa aktier. Saluvärdet å aktierna antages härvid motsvara vad han fått för teckningsrätterna ökat med aktiernas nominella värde. Som exempel på vinstberäkningen kan anföras följande.

En skattskyldig köper under 1972 aktier i ett bolag å nominellt 10 000 kr. till en kurs av 150 kr. för	15 000 kr.
Senare under 1972 får han teckningsrätt till ytterligare aktier å 10 000 kr., som skall tecknas till pari. Såsom anskaffningsvärde upptages teckningsbeloppet eller	10 000 kr.
Summa anskaffningsvärde	25 000 kr.
Därefter säljer han teckningsrätten efter en kurs av 30 kr. eller för	3 000 kr.
Köparen övertar förpliktelsen att inbetala det belopp, som skall erläggas vid aktieteckningen eller	10 000 kr.
Summa försäljningspris	13 000 kr.

Vid överlåtelsetillfället är kursen på de "gamla" aktierna utan teckningsrätt 140 kr. (de nya aktierna får inte rätt till utdelning för det löpande räkenskapsåret).

De överlåtna aktiernas (teckningsrätternas) värde vid överlåtelsetillfället är enligt ovan	13 000 kr.
De behållna aktiernas värde (nom. 10 000 kr.) efter kurs 140 kr.	14 000 kr.
Av anskaffningsvärdet, 25 000 kr., belöper på de överlåtna aktierna (teckningsrätterna): $\frac{25\,000 \times 13\,000}{13\,000 + 14\,000} =$	12 037 kr.

Vinsten blir således:

Försäljningsvärde	13 000 kr.
Anskaffningsvärde å överlåtna aktier (teckningsrätter)	12 037 kr.
Vinst	963 kr.

Vid senare avyttring av de behållna "gamla" aktierna anses dessa vara anskaffade för 12 963 kr. (25 000–12 037).

Fastigheter

Allmänt om tillämpningsområdet för "saerlig indkomstskat"

Lagen om "saerlig indkomstskat" reglerar som förut nämnts bl. a. realisationsvinstbeskattningen såvitt avser fast egendom. Lagens bestämmelser är i princip tillämpliga vid överlåtelse genom försäljning – inkl. bodelning mellan makar ("mageskifte") – eller genom gåva. Bestämmelserna avser också överlåtelse av fastigheter belägna i utlandet när fastigheterna tillhör fysiska eller juridiska personer som är oinskränkt skattskyldiga i Danmark. I viss utsträckning är bestämmelserna tillämpliga även vid äganderättsövergång i samband med dödsfall.

Undantag från vinstbeskattningen

Från vinstbeskattningen såsom "saerlig indkomst" har undantagits vissa inkomster. Följande exempel kan nämnas.

A. Om den avyttrade egendomen förvärvats som ett led i den skattskyldiges yrkesmässiga verksamhet ("naeringsvej") eller i spekulationssyfte gäller att vinsten skall beskattas enligt reglerna för den vanliga inkomstbeskattningen. Lagen om "saerlig indkomstskat" är alltså inte tillämplig.

B. "Særlig indkomstskat" uttas inte om fastighetsöverlåtelsen är underkastad "afståelseafgift" enligt 1969 års lag om "frigörelseafgift" m. m. Avgiftens syfte är att till samhället dra in en del av den värdeökning som samhället gett upphov till genom att fastighet överförts från jordbruksområde till stadsplanelagt område eller till sommarhusområde.

C. Från "saerlig indkomstskat" undantas vidare vinst vid överlåtelse av en- och tvåfamiljshus, däri inbegripet sommarhus och bostadsrättslägenheter. Motsvarande undantag gäller även beträffande "afståelseafgift".

Som villkor för skattefriheten gäller dock att

1) fastighetens totala markareal understiger 1 400 kvm;

2) fastighetens markvärde understiger halva taxeringsvärdet enligt lagen om värdering av landets fasta egendomar;

3) huset används som bostad för ägaren eller hans husfolk ("husstand") under minst två år av den tid han ägt bostaden.

D. Undantag från vinstbeskattning kan i vissa fall medges även om markarealen uppgår till 1 400 kvm eller mer om övriga förutsättningar för skattefrihet är för handen. Undantag kan komma i fråga om antingen mark på grund av myndigheternas beslut inte kan avstyckas för självständig bebyggelse eller enligt förklaring av "statens ligningsdirektorats afdelning for vurdering af fast ejendom" en markavstyckning skulle medföra en väsentlig minskning av värdet på den återstående arealen eller den bestående bebyggelsen. Finansministern kan vidare, när särskilda skäl föreligger, medge skattebefrielse även i fall då ägaren eller hans husfolk inte bebott huset under minst två år. Normalt medges sådan befrielse när byte av anställning nödvändiggjort förvärv av annan bostad.

E. Vinst som grundar sig på försäkringsersättningar eller andra ersättningar i anledning av inträffad skada eller expropriation medräknas ej vid beräkning av "saerlig indkomst".

Vinstberäkningen för "saerlig indkomstskat".

Vinsten beräknas i princip som skillnaden mellan försäljningsvederlaget och inköpsvärdet. Denna vinst beskattas olika allteftersom fråga är om jordbruksfastigheter m. m. vilka omfattas av lagen om "frigörelseafgift" eller om andra fastigheter, dvs. främst stadsfastigheter, resp. blandade skogs- och jordbruksfastigheter.

Vederlaget vid avyttringen

Beträffande överlåtelsevederlaget är detta normalt försäljningssumman. Vid gåva anses fastigheten överlåten till marknadsvärdet.

Från försäljningssumman eller motsvarande vederlag avräknas de försäljningskostnader som den skattskyldige haft. Försäljningssumman skall vidare justeras uppåt eller nedåt beroende på kursvärdet av utställda skuldebrev.

Justerat anskaffningsvärde

I fråga om anskaffningsvärdet har man att skilja mellan olika fall.

1. Har den överlåtna fastigheten förvärvats *den 1 januari 1966 eller senare*, är detta normalt den i köpehandlingen angivna köpeskillingen. Vid gåvoförvärv anses förvärvet ha skett efter marknadsvärdet.

Om den avyttrade fastigheten inte i sin helhet förvärvats inom ett och samma kalenderår, skall utgifterna för förvärvet anges för varje år för sig. Detta har betydelse för det i det följande omtalade procentuella tillägget. Motsvarande gäller om byggnad uppförts på fastigheten.

Kostnader under ägarens innehavstid för förbättringsarbeten på mark och byggnader får läggas till anskaffningspriset. Vid beräkningen av det procentuella tillägget hänförs förbättringarna till det kalenderår då de färdigställts. Till anskaffningspriset läggs även de sedvanliga omkostnaderna i samband med själva förvärvet.

Anskaffningsvärdet förhöjes med vissa procentuella tillägg, för vilka redogöres senare.

2. Har hela fastigheten förvärvats *före den 1 januari 1966* kan den skattskyldige välja mellan att beräkna anskaffningsvärdet på grundval av de faktiska kostnaderna för förvärvet (punkt 1 ovan) eller att ta upp det fastighetsvärde som fastställts vid den 13:e allmänna fastighetsvärderingen som ägde rum år 1965. Detta fastighetsvärde avser värdet den 1 augusti 1965.

Kostnader för förbättringar som slutförts före den 1 januari 1966 men som inte beaktats vid den 13:e allmänna värderingen läggs till det då bestämda värdet, förutsatt att kostnaderna överstigit 1 000 kr. Senare förbättringskostnader medräknas enligt de allmänna reglerna.

Varaktig värdeminskning som inträffat efter den 13:e allmänna värderingen (t. ex. genom grusgrävning) skall frånräknas fastighetsvärdet.

Anskaffningsvärdet förhöjs alltid med procentuella tillägg.

3. *Delförsäljningar*. Avyttras en del av en fastighet (t. ex vid försäljning av en tomt med eller utan byggnad) skall anskaffningsvärdet beräknas med utgångspunkt från den del av anskaffningskostnaden som kan hänföras till den avyttrade delen. Fördelningen sker på samma sätt som när vinsten är skattepliktig vid avyttring av en del av fastigheten därför att avyttringen skett i spekulationssyfte eller som ett led i rörelsen.

Vid denna fördelning av anskaffningsvärdet skall hänsyn tas inte bara till hur stor den frånsålda fastighetsdelens areal är i förhållande till hela fastighetens areal. Hänsyn måste tas även till de olika arealernas läge, möjligheterna att utnyttja dessa och till deras bonitet. Vidare bör hänsyn tas till om de ursprungliga byggnaderna var belägna på den avyttrade delen eller på den återstående delen av fastigheten. I vissa fall kan värdet av den återstående delen ha minskat genom avyttringen. I sådana fall bör en motsvarande del av anskaffningsvärdet överföras till anskaffningsvärdet på den avyttrade delen. Skattemyndigheterna kan vända sig till den förut nämnda värderingsmyndigheten för yttrande angående fördelningen av anskaffningsvärdet.

Har byggnader uppförts eller förbättringar gjorts på den frånsålda delen av fastigheten under säljarens innehavstid skall utgifterna härför läggas till anskaffningskostnaden. Förbättringskostnader beaktas dock bara om kostnaderna under året överstigit 1 000 kr. Även här gäller att anskaffningskostnaderna måste beräknas för varje år för sig med hänsyn till de procentuella tilläggen.

Procentuella tillägg

Anskaffnings- och förbättringskostnaderna skall förhöjas med ett *fast tillägg* om 30 %.

Härutöver beräknas ett *årligt tillägg* enligt följande.

Anskaffningskostnaderna för mark och byggnader resp. däråt nedlagda förbättringskostnader förhöjs med ett tillägg om 6 % för varje kalenderår fr. o. m. året för anskaffningen resp. förbättringens färdigställande, dock tidigast fr. o. m. 1966. Detta årliga tillägg kommer inte i fråga för det

kalenderår då avyttringen sker såvida inte egendomen anskaffats eller förbättringen utförts under detta år.

Båda tilläggen har till syfte att från beskattningen undantaga prisstegringar på grund av inflationen.

Justering av den skattepliktiga vinsten

När den skattepliktiga vinsten framräknats enligt de förut angivna reglerna skall denna förhöjas med vissa procenttal enligt följande.

I fråga om *fysiska* personer som överlåter fastigheter sker förhöjning med 50 %.

I fråga om bolag, föreningar, sammanslutningar och dödsbon m. m. som är oinskränkt skattskyldiga vid den statliga inkomstbeskattningen, förhöjs vinsten med 80 %.

Emellertid skall efter denna vinstförhöjning ytterligare en justering göras men nu i motsatt riktning, nämligen genom ett avdrag från den förhöjda vinsten. Syftet är att undantaga smärre vinster från beskattning. Avdraget uppgår till 5 % av det justerade anskaffningsvärdet, dock lägst 5 000 kr. och högst 20 000 kr. Leder avräkningen till belopp som är mindre än 20 000 kr. kan den skattskyldige i stället välja att avdraga 20 000 kr. En förutsättning härför är dock att den skattskyldige icke inom de senaste fyra beskattningsåren medgivits motsvarande maximiavdrag om 40 000 kr. enligt 1969 års "lovbekendtgörelse" angående "særlig indkomstskat". Skattskyldig som väljer maximiavdraget får under de närmast följande fyra beskattningsåren endast göra avdrag med 5 %, dock lägst 5 000 kr. och högst 20 000 kr.

Avdrag enligt nu anförda regler får i intet fall överstiga den totala justerade vinsten.

Beräkning av skattepliktig "saerlig indkomst"

Det är endast *vinst* vid avyttring av fast egendom som beskattas enligt lagen om "saerlig indkomstskat". Förlust medräknas ej. Har mer än en fastighet sålts under ett beskattningsår sammanläggs dessa innan det sista avdraget (upp till 20 000 kr.) görs. Därefter framkommet belopp sammanläggs för fysisk persons vidkommande med eventuell annan "saerlig indkomst" under året. Skatt utgår med 50 % av den del av totalbeloppet som överstiger 6 000 kr. För bolag, föreningar och andra sammanslutningar medräknas fastighetsvinsten i den till inkomstskatt skattepliktiga inkomsten.

Har byggnad på avyttrad fastighet under säljarens innehavstid varit föremål för avskrivning i någon form skall vinsten enligt reglerna i 29 § "afskrifningsloven" medräknas vid beräkning av "saerlig indkomst". Som vinst upptas skillnaden mellan å ena sidan försäljningssumman och å andra sidan inköpspris jämte förbättringskostnader m. m. efter avdrag för avskrivningarnas belopp. Som "saerlig indkomst" medräknas dock högst belopp motsvarande summan av samtliga företagna avskrivningar. Beskattningen av de återvunna avdragen sker vid sidan av beskattningen av fastighetsvinsten enligt de förut beskrivna reglerna. Vid den vinstberäkning som därvid sker tages icke hänsyn till gjorda avskrivningar.

B.1.2 Norge

I Norge beskattas i princip realisationsvinst genom icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom som inkomst under förutsättning att egendomen vid avyttringen inte innehafts under längre tid än tio år. Det förutsätts vidare att egendomen förvärvats på annat sätt än genom arv.

I *Aktier m. m.*

Aktier och andra värdepapper var tidigare helt undantagna från realisationsvinstbeskattning. En vinstbeskattning kunde komma i fråga endast om avyttringen utgjorde led i en yrkesmässig verksamhet ("naering") eller om värdepapperen varit "driftsmidler" i "naering" dvs. rörelsetillgångar i t. ex. banker och försäkringsbolag.

År 1971 antogs emellertid en provisorisk lag om beskattning av realisationsvinst på aktier i enlighet med en samma år framlagd proposition.

Enligt den nya lagen skall en särskild skatt till staten uttas på vinst vid icke yrkesmässig avyttring av aktier. Den statliga vinstskatten är begränsad till sådan avyttring som äger rum inom fem år efter utgången av det kalenderår då aktien förvärvats. Uppkommer förlust får denna avräknas mot vinst som uppkommit vid annan avyttring av aktier som ägt rum under samma år eller något av de fyra nästföljande åren.

Skattesatsen skall för varje år fastställas av stortinget. För närvarande utgår skatten med 50 % av vinsten. Från nettovinsten under året medges ett avdrag om 500 kr. Anmärkas kan att lagens provisoriska karaktär – som framgår av att lagen angetts som ett "tillfälligt tillägg" till "skattelovene for landet og for byene av 18 august 1911" – beror på att man velat se lagen som en försökslagstiftning, som kan omprövas när man vunnit ytterligare erfarenheter.

Tilläggslagen är tillämplig endast på avyttring av aktier. Med "aktier" avses här aktier i bolag som omfattas av "aksjeloven av 6 juli 1957".

Skatteplikten gäller även vinst vid avyttring av sådana aktier som förvärvats genom arv eller gåva.

För beräkning av femårsperioden är det i regel tillräckligt att avgöra under vilket år förvärvet skett utan en närmare precisering av datum för förvärvet.

Fondaktier anses förvärvade det år de utställts. Teckningsrätter anses inte förvärvade förrän i och med nyteckningen. Den ökning av aktiernas nominella belopp som i Norge kan vidtagas i stället för utställande av fondaktier genom s. k. "tilskrivning" på aktier medför ingen ändring i fråga om den ursprungliga tidpunkten för aktiernas förvärvande. Inte heller medför en uppdelning av aktiekapitalet på ett större antal aktier någon sådan ändring.

Vinstberäkningen

Från försäljningspriset avräknas i princip den verkliga anskaffningskostnaden, dvs. inköpspriset. Som hjälpregler för de fall anskaffningskostnaden inte kan tillförlitligen styrkas gäller att, om aktien förvärvats före den 5 oktober 1971, vinsten skall beräknas med utgångspunkt från aktiens förmögenhetsvärde vid taxeringen för det år då den förvärvades, dvs. per närmast följande 1 januari. Har aktien förvärvats efter den 5 oktober 1971 gäller som anskaffningsvärde det lägsta av förmögenhetsvärdena vid de fem närmast föregående taxeringarna.

I fråga om börsnoterade aktier motsvaras förmögenhetsvärdet av det kursvärde som gällde den relevanta dagen. Till och med om den skattskyldige inte kan styrka aktiens anskaffningspris, t. ex. därför att han kastat bort avräkningsnotan, har han rätt att som anskaffningsvärde räkna den lägsta kurs som noterats för aktien inom femårstiden. Aktier som förvärvats genom arv eller gåva anses anskaffade till det för arvs- eller gåvobeskattningen gällande värdet. Som anskaffningsvärde för fondaktier gäller den på fondaktier belöpande andelen av anskaffningsvärdet för den eller de aktier som medförde rätt till fondaktien. Vid avyttring av teckningsrätter som hänför sig till tidigare innehavda aktier

medges intet avdrag för anskaffningskostnad men väl när fråga är om köpta teckningsrätter.

Förlustavdrag

Den redan nämnda avdragsrätten för förlust vid aktieförsäljning gäller icke förlust som uppkommer i samband med bolagets likvidation eller konkurs. Avdrag medges inte heller för förlust som uppkommer vid avyttring av aktier till en viss trängre krets. Denna krets omfattar dels fysiska personer med vilka den skattskyldige är på visst sätt besläktad, dels ock aktiebolag eller andra sammanslutningar i vilka den skattskyldige ensam eller tillsammans med andra personer inom den angivna personkretsen äger minst 50 % av aktierna eller andelarna.

Den nu berörda avdragsrätten för förlust på aktieförsäljning får inte utnyttjas mot vinst som uppkommer vid yrkesmässig avyttring, dvs. i "naering" eller vid avyttring som är hänförlig till s. k. "selgende gruppe".

Uppgifter angående aktieförsäljningar skall av de skattskyldiga lämnas på särskilt formulär i samband med inkomstdeklarationen. Upplysning skall lämnas även beträffande aktier som avyttrats efter femårstidens utgång. Därvid behöver dock inte uppges anskaffningspris och försäljningspris. Uppkommer nettoförlust noteras av skattemyndigheten och överföres till efterföljande år på ett särskilt blad som följer det senaste årets deklaration.

Skatt enligt den nya lagen debiteras samtidigt med den vanliga uttaxeringen av inkomst och förmögenhetsskatten till staten. Skatten förfaller till betalning i sin helhet den 15 december det år taxeringen verkställts.

II *Fastigheter*

Som inledningsvis nämnts är den allmänna regeln att vinst genom icke yrkesmässig avyttring av fast egendom inkomstbeskattas om egendomen inte innehafts längre tid än tio år och inte heller förvärvats genom arv eller testamente.

Tomtförsäljningsvinster

I Norge har man sedan länge ägnat särskild uppmärksamhet åt beskattningen av tomtförsäljningsvinster – jämför den av 1963 års markvärdekommitté lämnade redogörelsen i SOU 1966: 23 s. 273. Som tomt räknas hel fastighet eller större del av sådan även då fastigheten eller fastighetsdelen är delvis bebyggd, om marken på grund av sin belägenhet och naturliga beskaffenhet är lämpad för bebyggelse eller för industriellt och annat liknande ändamål och försäljningssumman i väsentlig mån kan antas ha blivit bestämd på grund av möjligheten att nyttja marken på nu angivna sätt.

Vinst vid tomtförsäljning inkl. expropriation är alltid skattepliktig, således även om marken innehafts mer än tio år. Vinsten beräknas på vanligt sätt till skillnaden mellan inköps- och försäljningspris. I motsats till vad som gäller enligt de allmänna reglerna omfattar emellertid skatteplikten vid tomtförsäljning även ärvd mark. Anskaffningsvärdet skall då inte upptas till högre belopp än det som lagts till grund för arvsbeskattningen.

Uppräkning av anskaffningsvärdet

Anskaffningsvärdet för tomt får räknas upp enligt en av stortinget för varje år fastställd omräkningsskala.

För avyttringar under 1975 tillämpas följande skala:

5 % för vart ägarår utöver				5 men inte		
6 % ”	”	”	”	20 ”	”	” 30
7 % ”	”	”	”	30 ”	”	till mer än det tredubbla beloppet.

Har säljaren förvärvat marken eller haft förbättringskostnader vid skilda tidpunkter skall bortses från sådana kostnader som hänför sig till de fem senaste åren före avyttringen. Det är att märka att motsvarande rätt till uppräkning av anskaffningsvärdet gäller även annan fast egendom än tomt, förutsatt att egendomen inte omfattar byggnader m. m. som kan vara föremål för avskrivning.

Bostadsfastigheter, jordbruk och skogsbruk.

I det föregående har i huvudsak behandlats skattereglerna för tomtförsäljningsvinster. För bebyggda fastigheter har nya ändrade regler införts i fråga om avyttring fr. o. m. 1975 års ingång av bostadsfastigheter, jordbruk och skogsbruk.

Ändringarna innebär att den skattefrihet som hittills gällt om säljaren ägt den avyttrade fastigheten under mer än 10 års tid delvis upphävts.

Skattefriheten vid avyttring av ärvd fastighet har bibehållits, förutsatt att fastigheten inte använts i rörelse. Det kan nämnas att frågan om en samordning med reglerna för arvs- och gåvobeskattningen f. n. diskuteras. Något förslag har dock ej ännu framlagts.

Har den avyttrade fastigheten icke förvärvats genom arv gäller skattefriheten efter 10 års innehav endast om säljaren bebott densamma under minst fem av de 10 sista åren före avyttringen. Regeln gäller både en- och tvåfamiljsfastigheter, inkl. fritidsfastigheter. Om säljaren under innehavstiden bebott fastigheten kortare tid än fem år, beskattas han likväl för en femtedel av vinsten för varje år som fattas av femårstiden. Användningstiden avrundas nedåt till närmast antal hela år. Den nu angivna regeln för en- och tvåfamiljsfastigheter är även tillämplig på andra slags bostadsfastigheter som icke är avskrivningsbara, förutsatt att säljaren bebott densamma, men i så fall bara till den del vinsten hänför sig till säljarens bostad.

Beträffande fastighet av angivna slag som av säljaren innehafts kortare tid än 10 år gäller å andra sidan, att, om vinsten skulle ha varit skattefri vid avyttring efter 10 år, vinsten delvis fritages från beskattning i fall då mindre än fem år av 10-årsperioden återstår vid avyttringen. Från beskattning undantas nämligen en femtedel av vinsten för vart år som fattas av 10-årsperioden. Har säljaren ägt fastigheten under sex år och fyra år fattas av 10-årsperioden, beskattas alltså 4/5 av vinsten. Även här gäller att återstående tid avrundas nedåt till närmaste antal hela år.

Som förut nämnts gäller rätten till uppräkning av anskaffningsvärdet enligt den av stortinget fastställda skalan även vid vinstberäkning varom här är fråga.

B.1.3 Finland

I Finland beskattas realisationsvinst efter i stort sett samma regler som gällde i Sverige före år 1951. Vinst genom tillfällig överlåtelse av lös egendom inkomstbeskattas alltså, om den varit i överlåtarens ägo under kortare tid än fem år. För fast egendom är motsvarande tid 10 år. Någon motsvarighet till den fallande skala för vinstbeskattningen som i Sverige infördes med 1951 års lagstiftning finns inte. Däremot förutsätts för skatteplikten på samma sätt som tidigare gällde i Sverige att säljaren

förvärvat den avyttrade egendomen genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Är fråga om anläggningstillgångar i näringsverksamhet (rörelse och yrkesutövning), saknar det emellertid betydelse för skatteplikten om tillgångarna förvärvats genom vederlagsfritt fång. Vinst vid avyttring inom angivna tidsgränser är ändå skattepliktig.

Från realisationsvinstbeskattningen gäller följande två undantag.

Det ena av dem infördes år 1971 och avser aktier eller andelar med vilka följer rätt för den skattskyldige att besitta lägenhet eller byggnad som han under minst ett års tid före överlåtelsen utan avbrott använt huvudsakligen såsom stadigvarande bostad för sig eller sin familj. Vinst på överlåtelsen anses icke som skattepliktig inkomst, om den skattskyldige tidigast ett år före överlåtelsen och senast före slutet av juni månad under kalenderåret efter det då överlåtelsen skedde antingen förvärvat äganderätt till eller ingått bindande avtal om förvärv av aktier eller andelar, vilka berättigar till besittning av annan lägenhet eller byggnad i Finland, som han tar i bruk huvudsakligen såsom sin eller sin familjs stadigvarande bostad.

Vad som sagts om byggnad gäller även byggnadsplats för byggnad till den del dess areal inte överstiger 10 000 m^2 och på planlagt område icke överstiger i plan ingående tomt eller byggnadsplats.

Det andra undantaget från realisationsvinstbeskattningen infördes första gången 1961 och avsåg vinst som uppkommit vid expropriation av fastigheter m. m.

Skattefriheten enligt den nu berörda lagstiftningen gäller vinst som erhållits då fast egendom, byggnad på annans mark eller varaktig nyttjanderätt till dem fråntages skattskyldig genom expropriation eller annat därmed jämförligt förfarande. Detsamma gäller då egendomen eller nyttjanderätten utan expropriation eller efter det expropriationsförfarandet inletts genom köp eller på annat frivilligt sätt överlåtits för sådant ändamål, för vilket mottagaren är berättigad inlösa egendom av ifrågavarande art eller att genom expropriation förvärva varaktig nyttjanderätt till egendomen.

Skattefrihet kan vidare inträda för den skattskyldige, då fråga är om uppdämning eller reglering av vattendrag, om han frivilligt till den ägare av kraftverk, som drar nytta av åtgärderna, överlåter egendomen eller upplåter varaktig nyttjanderätt för ändamål, för vilket staten givits expropriationsrätt.

Genom 1969 års ändring utsträcktes den temporära skattefriheten fr. o. m. beskattningen för år 1970 till att gälla överlåtelse genom expropriation o. d. av fastighet som hör till näringsidkares anläggningstillgångar eller byggnad som hör till gårdsbruk (dvs. jordbruk).

B.1.4 Frankrike

A. Fastigheter

I Frankrike har man sedan en längre tid varit inriktad på att genom beskattning av tomtvinster och andra fastighetsvinster träffa spekulation i värdestegring på mark. Samtidigt har man velat i viss grad stimulera bostadsbyggandet och annan nyttig byggnadsverksamhet.

Yrkesmässig försäljning

Vinst vid yrkesmässig försäljning av fastigheter är i princip underkastad vanlig inkomstbeskattning.

Är fråga om fastighet som utgjort anläggningstillgång i en rörelse under

mer än två års tid, beskattas vinsten med endast 10 %, s. k. långtidsvinst. Har den tid under vilken fastigheten innehafts i rörelsen varit kortare än två år beskattas vinsten på samma sätt som annan rörelseinkomst.

Försäljning av fastigheter inom fem år (spekulation)

För fysiska personer gäller att – även i fall då fråga inte är om yrkesmässig försäljningsverksamhet – försäljning av bebyggd eller obebyggd fastighet anses ha skett i spekulationssyfte, om fastigheten förvärvats inom mindre än 10 år före avyttringen. Den skattskyldige har dock möjlighet att motbevisa att spekulationssyfte förelegat, t. ex. genom att visa att avyttringen haft samband med bostadsbyte. Skall vinsten beskattas såsom resultat av en spekulationsaffär får vid vinstberäkningen anskaffningskostnaden, inkl. ev. byggnadskostnader, räknas upp med 5 % för varje år som fastigheten innehafts.

Försäljning efter fem år av tomtmark

Har mark som är avsedd för bebyggelse sålts efter minst fem års innehav, är säljaren skattskyldig för försäljningsvinsten om den totala realisationsvinsten under året uppgår till minst 50 000 francs. Understiger den totala realisationsvinsten detta belopp är den skattefri. Om vinsten överstiger 50 000 francs men ej 100 000 francs, får vinsten reduceras med skillnaden mellan vinstbeloppet och 100 000 francs. En vinst om 78 000 francs får alltså minskas med 22 000 francs till 56 000 francs. Med mark som är avsedd för bebyggelse förstås utom obebyggd mark även i otillräcklig omfattning bebyggd mark.

Vid vinstberäkningen gäller att anskaffningspriset får räknas upp schablonmässigt med 25 %. Uppräkningsbeloppet anses motsvara omkostnaderna i samband med förvärvet, om de ej visas vara högre. Det uppräknade anskaffningspriset ökas därefter med 3 % för varje år fastigheten innehafts sedan förvärvet. Den sålunda erhållna summan uppräknas vidare efter koefficienter som motsvarar dem som används vid rörelsebeskattningen för att räkna upp varulager till återanskaffningsvärde.

Det är att märka att skattefriheten för realisationsvinst upp till 50 000 francs och reduceringen av vinster mellan 50 000 och 100 000 francs medges blott en gång under en och samma femårsperiod.

Särskilda bestämmelser för nybyggnader

Genom lagen den 29.6.1971 infördes särskilda bestämmelser angående vinstbeskattning vid försäljning av nybyggnader under tiden den 1.1.1972–31.12.1981. Lagen ersätter tidigare bestämmelser som gällde för tiden den 1.1.1966–31.12.1971. Enligt de nya bestämmelserna skiljer man mellan företag som skall utgöra bolagsskatt och å andra sidan fysiska personer och företag som skall beskattas på samma sätt som fysiska personer. Bestämmelserna har till syfte att stimulera bostadsproduktionen.

1. Företag som har att erlägga bolagsskatt.

Företag som har att utgöra bolagsskatt får – efter eget val – vid inkomstberäkningen undanta 70 % av realisationsvinsten från beskattning. Den undantagna delen av vinsten måste dock föras över till en särskild reserv i räkenskaperna. Denna reserv måste kvarstå under minst sju år. Utdelas de reserverade medlen tidigare skall de upptas till beskattning på samma sätt som företagets övriga vinstmedel.

Om reservering gjorts och den skattepliktiga delen av realisationsvinsten, dvs. 30 %, beskattats med bolagsskatt efter en skattesats som normalt uppgår till 50 %, återstår således av realisationsvinsten 15 %, som kan utdelas till aktieägaren. Denne i sin tur har rätt att från den sammanlagda skatt som påförs honom göra avräkning (credit d'impôt) för bolagsskatten på utdelningen med 50 %, varför skatten på realisationsvinsten i realiteten blir endast 7,5 %.

Är fråga om bolag som uteslutande har till ändamål att uppföra byggnader för bostadsändamål, gäller såsom ytterligare förutsättning för den nu nämnda lindrigare beskattningen att de fastigheter som sålts under en treårstid är avsedda att utnyttjas för bostäder till minst 75 % av hela den yta som är användbar för olika nyttoändamål. Bedömningen avser hela treårsperioden och utesluter alltså inte att gränsen underskrids något av de tre åren. Detsamma gäller beträffande fastigheter som uteslutande bebyggs för kontorsändamål.

Utgör bostadsbyggandet endast en del av bolagets verksamhet gäller kravet att 75 % av fastighetens yta skall vara avsedd för bostadsändamål för varje särskild fastighet resp. grupp av fastigheter för vilken byggnadstillståndet meddelats. De till reserven överförda vinstmedlen måste återinvesteras i bostadsbyggande inom två år efter den för reserveringen stipulerade sjuårstiden.

2. Fysiska personer, enskild firma m. fl.

För fysiska personer som avyttrar nybyggda fastigheter gäller att från vinsten omedelbart avdrages 30 % i skatt, dvs. en form av källskatt. Skatten anses därigenom helt erlagd under förutsättning att realisationsvinsternas summa under en tid av fyra år inte överstiger 400 000 francs. Överskrids detta belopp skall överskjutande belopp medräknas i den skattskyldiges till vanlig inkomstskatt skattepliktiga inkomst. Den skatt om 30 % som dragits på den vinstandel som överstiger nämnda 400 000 francs får avräknas från den totalt påförda inkomstskatten.

Vad som gäller för fysisk person gäller på motsvarande sätt för innehavare av enskild firma och för bolagsmän med obegränsad ansvarighet i personbolag liksom även för den som är komplementär i ett kommanditbolag. Motsvarande regler torde även gälla för utländska bolag som bygger och säljer bostadsfastigheter i Frankrike.

B. Aktievinster m. m.

Vid sidan av den beskattning av fastighetsvinster i olika former som berörts i det föregående förekommer realisationsvinstbeskattning av lös egendom i mycket begränsad omfattning.

I fråga om tillgångar som utgjort anläggningstillgångar i rörelse, t. ex. maskiner och inventarier, gäller liksom för fastigheter som haft karaktären av anläggningstillgångar att en lindrigare beskattning sker efter mer än två års innehav, nämligen endast 10 %. Sker avyttringen tidigare beskattas vinsten som vanlig rörelseinkomst. Detsamma gäller beträffande aktier och andra värdepapper som innehafts i och för rörelsen.

Om man bortser från yrkesmässig försäljning av värdepapper, som faller under den vanliga inkomstbeskattningen, kan en aktieägares försäljning av aktier föranleda särskild vinstbeskattning i vissa fall då fråga är om avyttring av ett "väsentligt" andelsinnehav. Sådan beskattning inträder om aktieägaren eller någon hans släkting under det år försäljningen ägt rum eller under de närmast föregående fem åren varit ledamot av bolagets styrelse och om han på grund av sitt aktieinnehav varit berättigad till minst 25 % av bolagsvinsten. Skatten är i fall som dessa endast 8 %

Vidare finns regler som innebär att aktieägare som säljer sina aktier i bolag som säljer mark för bebyggelse skall beskattas enligt de regler som gäller vid försäljning av marken i enlighet med den förut lämnade redogörelsen för sådana försäljningar.

B.1.5 Canada

De canadensiska reglerna för realisationsvinstbeskattningen är av intresse från olika synpunkter. Fråga är för det första om en helt ny lagstiftning till vilken motsvarighet tidigare saknats. De nya reglerna är i princip tillämpliga fr. o. m. 1972 års ingång och grundar sig närmast på ett regeringsförslag – the Canadian Tax Reform Bill C-259 – som förelades parlamentet under 1971. De föreslagna reglerna utgjorde en del av den allmänna skattereform som förbereddes genom den år 1962 tillsatta Carter-kommissionen. Reglerna är av intresse med hänsyn till att realisationsvinster vid försäljning av fastigheter samt värdepapper och annan egendom i princip behandlas lika.

I sina huvuddrag innebär de nya reglerna att 50 % av realisationsvinsten läggs till den skattskyldiges övriga inkomster och inkomstbeskattas efter de skattesatser som normalt är tillämpliga för fysiska resp. juridiska personer. Med nu gällande skattesatser innebär detta en effektiv maximal beskattning efter 30,55 % för fysiska personer och 23 % för bolag.

Från beskattningsbar realisationsvinst, dvs. halva vinsten, får, med vissa undantag, avräkning ske för hälften av uppkommen realisationsförlust. Fysisk person får vidare dra av avdragsgill realisationsförlust upp till 1 000 dollars från andra inkomster. Särskilda regler gäller beträffande förlustutjämning mellan olika år. Skatteplikt resp. avdragsrätt för förlust uppkommer när egendom avyttras eller bortges, vid arvfall och liknande samt när en skattskyldig lämnar Canada och när egendomen får en annan användning än tidigare.

Reglerna är i princip utformade så att värdestegringar och förluster från tiden före 1972 års ingång inte skall beskattas resp. utnyttjas som avdrag.

Vinstberäkningen

Realisationsvinst som uppkommer genom avyttring eller andra förfoganden av nyssnämnda slag beräknas i princip på vanligt sätt till skillnaden mellan vad som erhållits som vederlag i pengar eller annat vid försäljningen och kostnaden för förvärvet.

Ingångsvärdet på äldre innehav

Eftersom realisationsvinster inte beskattats tidigare har det ansetts vara av särskild betydelse att lösa frågan om ingångsvärdet på den egendom som innehafts redan vid det nya systemets införande.

För ingångsvärdets bestämmande har man stannat för att som "stickdag" (Valuation Day) ange den 22 december 1971 för börsnoterade värdepapper och den 31 december 1971 för övrig egendom.

Emellertid är stickdagen inte absolut bindande som utgångspunkt för ingångsvärdet. Övergångsvis har den skattskyldige, om han är en fysisk person, möjlighet att alternativt använda den faktiska anskaffningskostnaden för egendomens förvärvande, när detta är fördelaktigare för honom.

Om den skattskyldige vid skilda tillfällen förvärvat flera tillgångar av

samma slag till olika pris – t. ex. aktier i ett och samma bolag – får den skattskyldige räkna ut den genomsnittliga anskaffningskostnaden för de tillgångar han ägde den 31 december 1971 och å andra sidan den genomsnittliga anskaffningskostnaden för de tillgångar som förvärvats senare. Den genomsnittliga anskaffningskostnaden används som ingångsvärde för resp. grupp. När den skattskyldige säljer en del av tillgångarna i fråga, skall principen "först in – först ut" tillämpas.

Speciella regler gäller för beräkning av ingångsvärdet på obligationer, debentures, inteckningar o. d.

Fiktiva överlåtelser (icke realiserad värdestegring)

De nya reglerna innehåller även speciella bestämmelser om beskattning av icke realiserad värdestegring i vissa fall.

Sålunda gäller i fråga om stiftelser (trusts) att orealiserad värdestegring respektive värdeminskning av egendom som ägts av dessa subjekt skall anses ha realiserats åtminstone vart 21:sta år.

Vidare anses egendom vara överlåten i realisationshänseende när skattskyldig vid någon tidpunkt under beskattningsåret upphör att vara bosatt (resident) i Canada. Å andra sidan anses förvärv av egendom ha skett i och med att skattskyldig tagit bosättning i Canada. Även här anses avyttring resp. förvärv ha ägt rum efter gällande marknadsvärde.

Uppskov med vinstbeskattning

Enligt de nya reglerna får en skattskyldig rätt att skjuta upp beskattningen av en del av den realiserade vinsten, om vederlaget inte är tillgängligt för lyftning förrän efter beskattningsårets utgång. Uppskov medges för den procentuella andel av vinsten som svarar mot förhållandet mellan den icke erhållna delen av vederlaget och hela vederlaget. Den del av vinsten, vars beskattning uppskjutits, upptas till beskattning helt eller delvis i proportion till det vederlag som senare inflyter.

Inkomstutjämning

En annan möjlighet att lindra den omedelbara effekten av en realisationsvinstbeskattning ligger i rätten till skatteutjämning enligt särskilda regler. Denna rätt tillkommer endast fysiska personer. Skatteutjämningen kan ske på två sätt.

Den allmänna metoden (the general averaging formula) används om den skattskyldiges inkomst (realisationsvinst och/eller annan inkomst) under ett visst år överstiger 110 % av det närmast föregående årets inkomst och 120 % av den genomsnittliga inkomsten under de fyra närmast föregående åren. Effekten av den tillämpade metoden är att överskjutande inkomst beskattas efter lägre skattesatser än annars. Metoden skall tillämpas ex officio av myndigheterna och kan komma till användning för varje år då förutsättningarna härför föreligger.

Den andra metoden kan användas i fråga om vissa särskilt angivna inkomster – i huvudsak hänförliga till inkomst av rörelse såsom återvunna avskrivningar, goodwillersättning m. m. men även realisationsvinster. Metoden synes gå ut på att skattskyldig, som får en onormalt stor engångsinkomst av nämnda slag, kan avlösa engångsbeloppet mot ett kontrakt på årliga utbetalningar (income averaging annuity contract) under hans återstående livstid eller under en på visst sätt bestämd tidsperiod. Avgiften ("premium") för sådant kontrakt är avdragsgill vid inkomstbeskattningen. Kontrakt av detta slag kan endast slutas med bolag eller annan som fått auktorisation att bedriva verksamhet inne-

fattande årliga utbetalningar (varmed torde förstås försäkringsanstalter och liknande). De årliga utbetalningarna skall av den skattskyldige tas upp som vanlig inkomst.

Realisationsförluster

En skattskyldig som under beskattningsåret haft såväl realisationsvinst som realisationsförlust får som förut nämnts från realisationsvinstens halva summa avdraga hälften av realisationsförlusten. Om den skattskyldige är en fysisk person får han även från annan inkomst upp till 1 000 dollars avräkna den avdragsgilla delen av realisationsförlusten i den mån han inte kunnat avräkna denna från realisationsvinst. I den mån han inte kunnat utnyttja sin rätt till avdrag enligt det nu sagda har han rätt till avdrag i samma omfattning från realisationsvinst resp. annan inkomst under året före beskattningsåret. Återstår ändå realisationsförlust som inte kunnat utnyttjas genom avdrag kan förlusten utnyttjas genom avdrag i motsvarande omfattning vid kommande års taxeringar till dess att hela förlusten blivit konsumerad.

Det är att märka att om förlustavdrag från tidigare år utnyttjas så att hela inkomsten för ett senare år kvittas bort tar förlustavdraget över den skattskyldiges personliga avdrag för kvittningsåret. De personliga avdragen kan alltså inte användas för ytterligare förskjutning av förlustavdrag. Underskott som avser annat än realisationsförlust får utnyttjas genom avdrag under 5 följande år. Sådant underskottsavdrag måste utnyttjas före realisationsförlust som inte utnyttjats tidigare.

Den nyssnämnda begränsningen av kvittningsrätten mot inkomst av annat slag än realisationsvinst upp till 1 000 dollars bortfaller vid taxering för det år den skattskyldige avlidit resp. året innan dödsfallet.

Är den skattskyldige ett bolag gäller att realisationsförlust får kvittas endast mot realisationsvinst i nyss angiven omfattning, dvs. förlustens halva summa mot vinstens halva summa. Avdragsrätten kan utnyttjas vid taxering för beskattningsåret, närmast föregående år samt ett obegränsat antal följande år tills förlusten konsumerats.

Undantag från rätten till förlustavdrag

Den nya lagstiftningen innehåller en allmän bestämmelse mot transaktioner som kan ge upphov till obehöriga skatteförmåner. Bestämmelsen kan tillämpas i sådana fall då en eller flera avyttringar, utbyten, överenskommelser med stiftelser (trusts) eller andra transaktioner av något slag förekommit varigenom en skattskyldig förfogat över egendom under sådana omständigheter att han med fog kan anses ha gett upphov till sådana förmåner.

Även mera speciella undantag eller begränsningar i fråga om rätten till förlustavdrag finns. Som exempel härpå kan nämnas följande.

1) Ett bolag kan inte realisera en förlust genom att sälja tillgångar till ett dotter- eller moderbolag eller till annat bolag som behärskas av säljarens moderbolag.

2) En förlust är inte avdragsgill i skattehänseende om den skattskyldige – vare sig han är fysisk eller juridisk person – inom 30 dagar före eller efter en förlustgivande försäljning förvärvar samma slags egendom och alltjämt äger den sålunda förvärvade egendomen 30 dagar efter den ursprungliga försäljningen. En förlust som uppkommit på detta sätt betecknas såsom en "superficial loss" (jfr. motsvarande amerikanska regel om "wash sales").

Bostadsfastigheter och jordbruk

Särskilda regler gäller i fråga om realisationsvinst som hänför sig till bostadsfastigheter och jordbruksegendom.

Med bostadsfastighet förstås i detta sammanhang den fastighet som är den skattskyldiges (en fysisk person) huvudsakliga bostad. Från vinstbeskattning undantas vinst som uppkommer vid avyttring av den skattskyldiges bostadsfastighet, inkl. tillhörande mark upp till 1 acre (0,405 ha). Skattefriheten för marken förutsätter att marken har samband med fastighetens utnyttjande såsom bostad. Även större markareal än 1 acre kan inrymmas under skattefriheten om det kan visas att det större området är nödvändigt för fastighetens utnyttjande för bostadsändamål. Lagen anger inga närmare riktlinjer för bedömningen i detta hänseende.

Likaså kan en jordbrukare påräkna skattefrihet för vinst som hänför sig till avyttring av hans huvudsakliga bostad jämte omgivande mark om 1 acre. Å andra sidan måste han skatta för realisationsvinst som uppkommer vid avyttring av övriga delar av hans jordbruksfastighet (farming land). Alternativt kan jordbrukaren i stället till beskattning uppge realisationsvinsten enligt vanliga regler för hela den försålda fastigheten, inkl. bostadsdelen, och därvid räkna sig tillgodo avdrag med 1 000 dollars för varje år som bostaden i fråga utgjort den väsentliga bostaden under tid då han varit bosatt i Canada.

Eftersom vinst inte är skattepliktig vid försäljning av bostadsfastighet är inte heller förlust som uppkommer vid sådan försäljning avdragsgill.

Egendom för personligt bruk

Av vinst vid avyttring av egendom som används för personligt bruk – i fortsättningen kallad personlig egendom – beskattas enligt huvudregeln hälften. Ett kostnadsavdrag om minst 1 000 dollars medges dock alltid även om de faktiska kostnaderna varit mindre. Förlustavdrag medges inte i vidare mån än som är tillåtet i fråga om "listed personal property". Förlust som uppkommer beträffande egendom av detta senare slag får alltså avräknas från vinst på samma slags egendom. Förlusten får även utnyttjas för kvittning mot sådan vinst under de fem följande åren och under närmast tidigare år. Förlust på egendom av detta slag är dock inte alls avdragsgill om ingångsvärdet (anskaffningsvärdet) är mindre än 1 000 dollars. Överstiger detta värde 1 000 dollars är förlust avdragsgill endast till överskjutande belopp. I övrigt är förlust vid avyttring av vanlig personlig egendom ej avdragsgill.

Personlig egendom omfattar bilar, båtar, antikviteter, fritidsstugor (cottages) och annan egendom som i första hand är avsedd för den skattskyldiges eller hans närståendes personliga nytta eller nöje.

Sker flera avyttringar av egendom som hör ihop (items of a set) beräknas endast ett avdrag om 1 000 dollars om köparen är en och samma person eller om försäljning sker till flera köpare på onormala villkor.

Syftet med 1 000 dollars-avdraget är att åstadkomma en rimlig begränsning av skyldigheten att bevara kvitton och andra anteckningar om kostnaderna för egendomens förvärvande.

B.1.6 Amerikas förenta stater

De amerikanska reglerna angående realisationsvinstbeskattningen är mycket detaljerade och reglerar en mängd olika speciella fall. I det följande kommer endast att redovisas de mera väsentliga delarna av

lagstiftningen. Avsikten är att ge en mera allmän uppfattning om lagstiftningens uppbyggnad. I övrigt kan hänvisas till den redogörelse som lämnats i aktievinstutredningens betäkande, SOU 1965:72 s. 74 ff., beträffande den amerikanska diskussionen angående realisationsvinstbeskattningen.

Kort- och långtidsvinster resp. -förluster

Reglerna för den federala realisationsvinstbeskattningen gör i princip inte någon åtskillnad mellan fast och lös egendom.

Bestämmelserna tillämpas endast vid försäljning eller byte och därmed jämförliga förfoganden. Man skiljer mellan två slags vinster respektive förluster, nämligen korttidsvinster och motsvarande förluster (short-term capital gains or losses) samt långtidsvinster och motsvarande förluster (long-term capital gains or losses).

För att en *korttidsvinst eller -förlust* skall anses föreligga förutsättes att den tillgång som sålts eller bytts inte innehafts under längre tid än sex månader.

En *långtidsvinst eller -förlust* kan uppkomma, när tillgången i fråga sålts eller bytts efter längre tids innehav än sex månader.

Den vinst, som skall beskattas – vare sig fråga är om en korttids- eller långtidsvinst – är ett nettobelopp. Från summan av korttidsvinsterna under ett visst beskattningsår avräknas korttidsförluster och eventuella långtidsförluster. Vinstöverskottet betecknas som "net short-term capital gain". Den del av långtidsvinsternas summa som överstiger långtidsförluster och eventuella korttidsförluster utgör vad som kallas "net long-term capital gain".

Vad beträffar förlusterna är det belopp, som kan ifrågakomma för avdrag, också ett nettobelopp, nämligen det belopp, varmed summan av förlusterna överstiger summan av vinsterna – vare sig dessa är korttids- eller långtidsvinster.

Korttidsvinst beskattas såsom annan inkomst. Vinsten sammanlägges således med den skattskyldiges övriga inkomster och skattlägges jämte dessa efter de skattesatser som är tillämpliga på den totala inkomsten.

I fråga om långtidsvinster ges möjlighet till beskattning enligt två olika alternativ, därvid den skattskyldige kan välja det för honom fördelaktigaste. En viss skillnad föreligger dock mellan bolag och andra skattskyldiga, inkl. fysiska personer.

För bolagen gäller, att långtidsvinsten kan sammanläggas med annan bolagets inkomst och jämte denna beskattas enligt vanliga regler. Om inte bolaget har att för sin inkomst erlägga endast "normal tax" torde emellertid det andra till buds stående alternativet alltid väljas. Enligt detta alternativ skall skatt å realisationsvinsten uttas med endast 30 %. Bolagets övriga inkomst beskattas enligt vanliga regler.

Även fysiska personer har en motsvarande valmöjlighet i fråga om beskattningen av långtidsvinter. För personer med små inkomster kan en beskattning av vinsten tillsammans med övrig inkomst innebära en reell fördel, särskilt som vid tillämpning av detta alternativ fysiska personer åtnjuter den särskilda förmånen i förhållande till bolagen, att avdrag medges med 50 % av realisationsvinstens belopp. Detta innebär alltså att endast halva realisationsvinsten beskattas. Det andra alternativet är att skatt på realisationsvinsten uttas med 35 % om vinsten överstiger 50 000 dollars (resp. 25 000 dollars för make som avger separat deklaration). För vinster om högst 50 000 dollars är skatten (liksom tidigare) 25 %. I vissa angivna specialfall tillämpas dock en skatt på 25 % till och med 1974 års utgång.

Förlustavdrag: bolag

Angående de realisationsförluster som kan komma i betraktande – vare sig fråga är om korttidsförlust eller långtidsförlust – gäller för bolagens del att ingen del av förlusten får avräknas från den ordinära inkomsten under samma år. Förlust, som bolaget inte kunnat avräkna från realisationsvinst under samma år, får i första hand avräknas genom "carryback" från inkomst under de närmast föregående tre åren i tur och ordning, dock endast i den mån kvittningsbar inkomst funnits (nytt förlustavdrag får alltså inte genom "carryback" skapas för det tidigare året). I andra hand får bolagets förlust avräknas genom förlustavdrag från realisationsvinst under något av de nästföljande fem åren.

Förlustavdrag: fysiska personer

Fysisk person får avräkna realisationsförlust enligt följande.

I första hand får han såvitt avser vinster och förluster under samma år kvitta korttidsförlust mot korttidsvinst respektive långtidsförlust mot långtidsvinst. I den mån förlust ändå kvarstår får denna avräknas från annan inkomst under samma år. I fråga om långtidsförlust gäller att i princip endast hälften av överskjutande förlust får avräknas. I princip får förlust avräknas mot annan inkomst upp till 1 000 dollars. Tre olika spärrar begränsar det avdragsgilla beloppet på så sätt att detta inte får överstiga det lägsta av spärrbeloppen. De tre spärrarna är:

1) den beskattningsbara inkomsten under året;
2) 1 000 dollars;
3) summan av följande två belopp, nämligen
   a) det belopp varmed korttidsförlust överstiger långtidsvinst och
   b) hälften av det belopp varmed långtidsförlust överstiger korttidsvinst.

Exempel 1 A. som har en årslön av 10 000 dollars har under året gjort en långtidsförlust om 1 500 dollars. A. får från lönen avräkna halva förlusten eller 750 dollars.

Exempel 2 A. har i stället haft följande vinster och förluster.

	Långtid	Korttid
Vinster	300	800
Förluster	500	1 500

Eftersom förlusterna överstiger respektive vinster återstår att avräkna 700 dollars av korttidsförlusten och 100 dollars av långtidsförlusten (50 % av 500–300), tillhopa 800 dollars.

Förluster som inte kunnat på detta sätt avräknas samma år får liksom tidigare på motsvarande sätt avräknas genom förlustavdrag under något av nästföljande fem år.

För att förhindra att de 50 % av en långtidsförlust, som *inte* får avdragas, utnyttjas genom förlustavdrag ett senare år gäller särskilda bestämmelser för beräkningen av långtidsförlusten. Tekniskt sker detta genom att den icke avdragsgilla hälften av långtidsförlusten inräknas i korttidsvinsterna. Därigenom reduceras alltså den långtidsförlust som kan föras vidare till kvittning ett senare år.

Exempel 3 A. med 10 000 dollars i lön har under år 1 haft följande vinster och förluster

	Långtid	Korttid
Vinster	300	800
Förluster	2 100	1 500
År 1 avdragsgill korttidsförlust		700
„ „ „ långtidsförlust (50 %)		900
		1 600

År 1 avdragsgillt maximum		1 000
För överföring till något av de fem nästföljande åren beräknas långtidsförlusten enligt följande.		
Långtidsförlust netto (2 100– 300)		1 800
Avgår korttidsvinst netto, beräknad till:		
1) avdragsgillt belopp (1 000) och det som överstiger korttidsnettoförlust (1 500– 800) = 700	1 000	
2) korttidsvinst brutto	300	
	800	
	2 100	
Minus korttidsförlust brutto	1 500– 600	
Långtidsförlust att föra över till år 2		1 200

Under år 2 kan av beloppet 1 200 dollars endast 600 dollars avräknas mot annan inkomst än realisationsvinst. Däremot kan hela beloppet avräknas från realisationsvinst under år 2 i den mån vinsten förslår därtill.

I fråga om det belopp om 1 000 dollars som utgör det maxium av realisationsförlust som får avräknas från annat än realisationsvinst gäller beträffande makar som avlämnar separata deklarationer att maximibeloppet är 500 dollars per person.

Vinstberäkningen

Förvärv genom köp, byte o. d. Realisationsvinstens belopp beräknas i princip såsom skillnaden mellan försäljningspriset och anskaffningskostnaden för den avyttrade tillgången. Med anskaffningskostnad förstås här vad överlåtaren vid sitt förvärv erlagt i pengar eller annat motvärde. För inventarieförd egendom (property included in inventory) gäller senaste inventarievärdet såsom ingångsvärde vid realisationsvinstberäkningen. Beträffande egendom förvärvad före den 1 mars 1913 gäller att ingångsvärdet i vart fall ej får sättas lägre än till egendomens allmänna marknadsvärde sagda dag. Vid bestämmandet av marknadsvärdet på aktier denna dag skall särskild hänsyn tagas till bolagstillgångarnas marknadsvärde samma dag. Att värdet per den 1 mars 1913 tagits till utgångspunkt för värderingarna i dessa fall sammanhänger med att då antogs den 16: e ändringen i den amerikanska konstitutionen, som innebar bl. a. bemyndigande att uttaga federal inkomstskatt och införande av den första amerikanska inkomstskattelagstiftningen i modern mening.

I vissa fall skall dock vid vinstberäkningen användas en annan avräkningsfaktor än överlåtarens faktiska anskaffningskostnad. Så är fallet t. ex. om överlåtarens fång är icke oneröst, såsom vid arv och gåva.

Förvärv i samband med dödsfall. Har överlåtaren förvärvat egendomen genom arv och testamente eller genom vissa andra dispositioner för dödsfalls skull, skall realisationsvinsten i regel beräknas med utgångspunkt från egendomens allmänna saluvärde vid tiden för dödsfallet.

I stället för värdet vid tiden för dödsfallet kan en boutredningsman eller testamentsexekutor välja att arvsskatten beräknas på grundval av det värde, som dödsboets tillgångar hade på ettårsdagen efter dagen för dödsfallet, eller om tillgångarna sålts, utskiftats eller på annat sätt frånhänts dödsboet före ettårstidens utgång, värdet vid ett sådant förfogande över tillgångarna. Värdet vid denna senare tidpunkt skall då även ligga till grund för realisationsvinstberäkningen.

Förvärv genom gåva. Har överlåtaren av egendomen förvärvat denna genom gåva, skall realisationsvinsten beräknas med utgångspunkt från det värde på egendomen som skulle ha fått avräknas om överlåtelsen verkställts av givaren. Överlåtaren beskattas med andra ord även för den

värdestegring som uppkommit under hans fångesmans, dvs. givarens, innehav. I motsats till vad fallet är vid dödsfall ger således gåva inte upphov till något nytt ingångsvärde.

Om överlåtelsen resulterat i förlust, är regeln att såsom ingångsvärde skall räknas det lägsta av givarens ingångsvärde respektive egendomens värde vid gåvotillfället. Är det sistnämnda värdet lägst, skall således detta värde ligga till grund för förlustberäkningen. Denna specialbestämmelse avser att förhindra gåvoöverföringar i skatteundandragande syfte.

Vidare gäller, att gåvans ingångsvärde skall ökas med gåvoskatt som erlagts (i regel av givaren). Den bakomliggande tanken är att gåvoskatten representerar en i egendomen nedlagd "kostnad" som ökat dess värde. Ingångsvärdet får dock ej härigenom ökas utöver egendomens allmänna saluvärde.

I tillämpningsföreskrifterna har man för att möjliggöra ett riktigt beräkningsunderlag föreskrivit att gåvogivare och -mottagare bör föra och bevara anteckningar om gåvans marknadsvärde vid gåvotillfället och om nedlagda kostnader.

Justering av ingångsvärdet. Oavsett vilket ingångsvärde som än används enligt det föregående, skall detta justeras uppåt eller nedåt med hänsyn till särskilda faktorer som inverkar på tillgångens värde. Värdeförhöjande faktorer är sådant som kostnader för förbättringar, om- och tillbyggnader o. d., utgifter för varumärke och firmanamn, allt under förutsättning att kostnaderna inte avdragits såsom löpande omkostnader. Motsatt inverkan på värdet har sådant som vanlig värdeminskning, substansminskning och avbetalningar. Ingångsvärdet skall minskas med det högsta av antingen faktiskt medgivet avdragsbelopp, i den mån detta påverkat taxeringen, eller normalt avdragsgillt belopp, även om avdrag inte yrkats.

I vissa speciella fall får ingångsvärdet inte genom justeringar nedbringas under noll.

Om en person säljer aktier eller andra värdehandlingar som härrör från samma emission men som han förvärvat i olika poster vid skilda tidpunkter, kan ingångsvärdet vara olika, beroende på till vilken post de avyttrade värdepapperen hänför sig. Den allmänna regeln är att den skattskyldige får ange från vilken post värdepapperen i fråga härrör, om han kan identifiera dessa. Om en identifiering inte är möjlig, gäller regeln "först in–först ut". I vissa speciella fall får ett genomsnittsvärde användas såsom ingångsvärde, t. ex. när aktier av olika valörer förvärvats genom utbyte av aktier i samband med reorganisation av ett bolag.

Innehavstiden

Den förut nämnda sexmånadersgränsen avser att på ett schablonmässigt sätt markera skillnaden mellan egentliga spekulationsvinster och andra kapitalvinster. Beträffande innehavstiden är att märka att man i vissa fall, då utbyte av egendom inte utlöser någon vinstbeskattning och denna uppskjutes, räknar med den sammanlagda innehavstiden. Vidare kan erinras om att vid förvärv genom gåva mottagaren genom att han får använda givarens ingångsvärde får räkna sig tillgodo dennes innehavstid. Sexmånadersgränsen som sådan är emellertid i flera avseenden av praktisk betydelse för den skattskyldige. Om avyttringen sker först när tillgången innehafts mer än sex månader kan vinst i enlighet med vad förut sagts beskattas med endast 30 % resp. 35 %, beroende av om säljaren är bolag eller fysisk person. Beträffande förluster är det, om den skattskyldige i övrigt har vinst av blott ett slag, dvs. antingen endast korttidsvinst eller endast långtidsvinst, likgiltigt om förlusten är en korttids- eller en långtidförlust. Förlusten får i båda fallen kvittas mot vinsten. Har den skatteskyldige både korttids- och långtidsvinster, är det

däremot fördelaktigt för honom att, om möjligt, göra en korttidsförlust motsvarande korttidsvinstens belopp, eftersom han då kan utnyttja långtidsvinstens lägre beskattning, inkl. den för fysisk person medgivna reduktionen av den skattepliktiga vinstens belopp med 50 %.

Vid option börjar innehavstiden för den förvärvade tillgången den dag optionen utövas. Tiden för optionsrättens bestånd medräknas däremot inte såvida ej fråga är om varor som omfattas av terminsaffärer. Har dylika varor förvärvats i följd av ett terminsavtal, inräknas tiden för innehavet av kontraktet i innehavstiden för varorna, om kontraktet varit att anse som en kapitaltillgång.

Vid blancoaffärer anses försäljning ha skett när affären är verkställd. Vinst genom blancoaffär anses som korttidsvinst, om den egendom som tagits i anspråk för affärens slutliga genomförande inte innehafts längre tid än sex månader den dag då affären genomfördes. Har ersättningsanskaffningen skett efter blancoförsäljningen men före affärens avslutande gäller likaledes att vinsten anses som korttidsvinst och detta även om den såsom ersättning anskaffade egendomen innehafts längre än sex månader. Innehavstiden räknas i bägge fallen från den tidpunkt som är tidigast av tidpunkten för blancoförsäljningen och tidpunkten för ersättningsförvärvet. Uppkommer genom blancoaffärens avslutande förlust anses denna som långtidsförlust oberoende av tiden för innehavet av den i ersättning anskaffade egendomen. Dessutom finns föreskrifter som har till syfte att hindra icke åsyftade manipulationer med avseende på innehavstiden genom förvärv av samma egendom i olika omgångar.

Skattefria byten

I vissa fall föranleder byte av egendom inte någon omedelbar effekt vid beskattningen.

Den allmänna regeln är att ett i angiven mening "skattefritt" byte föreligger, när egendom som innehas för användning i rörelse (for productive use) eller som kapitaltillgång (for investment) utbytes mot annan egendom av samma slag. Härigenom kan t. ex. rörelseinventarier utbytas mot andra inventarier av samma slag utan beskattning. Likaså kan en hyresfastighet utbytas mot en annan hyresfastighet utan beskattning. Detta gäller även om den senare fastigheten har ett högre värde än den utbytta fastigheten. När den tillbytta fastigheten sedermera försäljs skall emellertid vid beräkning av vinst eller förlust såsom ingångsvärde avräknas den utbytta fastighetens ingångsvärde.

Det som sagts angående "skattefria" byten har i princip endast avseende på enbart byte av egendom mot annan likartad egendom. Lämnas egendom i utbyte mot annan egendom jämte mellangift i pengar (eller annat), modifieras regeln så till vida, att vinst beskattas i den mån den motsvaras av den egendom som är av annat slag än den utbytta, alltså i detta fall penningsumman. I övrigt kvarstår utbytets "skattefria" karaktär, dvs. egenskapen att inte konstituera vinst som omedelbart påverkar beskattningen. Förlust beaktas dock inte i dessa fall. Om vinstbeskattning aktualiseras därför att skattskyldig lämnat egendom i utbyte mot annan motsvarande egendom jämte pengar (eller annat motvärde), gäller att ingångsvärdet för den tillbytta egendomen skall minskas med den erhållna penningsumman (resp. marknadsvärdet å övrigt vederlag) och ökas med den beskattade vinsten. Justeringarna avser att förhindra att vid utbytet beskattad vinst ånyo beskattas, när den tillbytta egendomen sedermera avyttras.

Skattefrihet för utbyte av egendom föreligger vidare i vissa speciella fall. Sålunda gäller att, om en person förlorar egendom genom brand, stöld, konfiskation eller andra liknande orsaker som ligger utanför hans

förvållande (involuntary conversions) och erhåller ersättning härför i pengar (eller annat motvärde i icke likartad egendom), uppkommen vinst inte beskattas, därest han inom ett år köper annan liknande egendom i stället eller förvärvar aktier som innebär kontroll över bolag som innehar dylik likartad egendom. Överstiger den erhållna ersättningen kostnaden för den nyköpta egendomen, beskattas dock överskottet. Vidare föreligger skattefrihet vid tvångsmässiga avyttringar, som beror på ny allmän eller administrativ lagstiftning.

En motsvarande skattefrihet föreligger även vid försäljning och utbyte av personlig bostad. Härom hänvisas till redogörelsen i det följande.

Personlig bostad

Skattefriheten vid tvångsmässiga avyttringar och andra likställda dispositioner utanför den skattskyldiges kontroll gäller även i fråga om fastighet som utgör den skattskyldiges personliga bostad. Även en frivillig avyttring av den skattskyldiges bostad kan emellertid vara förenad med skattefrihet för vinsten, åtminstone tills vidare, genom uppskov med vinstbeskattningen i vissa fall.

Försäljningsvinst anses icke realiserad om den skattskyldige inom ett år före eller ett år efter försäljningen förvärvar ny bostad.

Den skattebefrielse som erhålls vid avyttring av personlig bostad innebär att den uppkomna försäljningsvinsten inte anses realiserad till den del försäljningspriset för den gamla bostaden motsvarar anskaffningskostnaden för den nya bostaden. Skulle däremot försäljningslikviden för den gamla bostaden överstiga anskaffningskostnaden för den nya, anses vinsten realiserad till motsvarande del.

I fråga om den nya bostaden gäller att anskaffningskostnaden, dvs. ingångsvärdet, skall minskas med beloppet av den vinst som skulle ha beskattats genom avyttringen av den gamla bostaden om skattebefrielsen inte medgivits. Innehavstiden för den nya bostaden räknas från förvärvet av den gamla bostaden, förutsatt att inte även detta förvärv varit en ersättningsanskaffning. Används endast en del av den nya fastigheten som personlig bostad åt den skattskyldige medräknas endast motsvarande del av ingångsvärdet vid en senare vinstberäkning.

Inom tre år kan skattemyndigheterna till beskattning återföra belopp för vilket skatteuppskov erhållits om förutsättningarna för uppskovet ej uppfyllts. Treårstiden räknas från det den skattskyldige meddelat kostnaden för förvärvet av den nya bostaden eller också avsikten att ej förvärva sådan bostad eller att han misslyckats med förvärvet inom den föreskrivna tiden.

Särskilda regler gäller för skattskyldiga som uppnått 65 år vid försäljning av sin personliga bostad. Om en sådan person väljer möjligheten att till övrig inkomst lägga även realisationsvinst behöver han nämligen inte inkludera vinst som avser egendom som inom de senaste 8 åren utgjort hans personliga bostad under minst 5 år.

Bestämmelser mot obehöriga förlustavdrag

Wash sales. I fråga om aktier och andra värdepapper finns en särskild bestämmelse som avser att förhindra obehörig skattevinst genom utnyttjande av förlust i samband med köp och försäljning inom en kortare tidsperiod av samma papper. Om således en person avyttrar aktier med förlust och köper exakt likadana aktier inom en tid av 30 dagar före eller efter försäljningen, är förlusten inte avdragsgill i skattehänseende. Utan en sådan regel skulle en person med bibehållande av sitt andelsinnehav i bolaget kunna skaffa sig en skattemässig förlust. Den inskränkande regeln

är inte tillämplig då aktieförsäljningen sker inom ramen för den skattskyldiges rörelse. Särskilda bestämmelser finns som reglerar t. ex. de fall då mer än en förlust uppkommer eller då antalet aktier som sålts och köpts inom den relevanta tiden inte helt täcker varandra.

Affärer mellan närstående. Förlust som uppkommer vid köp eller byte godtas inte i skatteavseende, om transaktionen grundar sig på avtal mellan parter som står varandra nära i följande fall, när avtalet berör bl. a.:

1) familjemedlemmar, varmed avses skattskyldigs make och hans avkomlingar i nedstigande led, förfäder i uppstigande led och syskon;
2) en person och ett bolag, som till mer än 50 % direkt eller indirekt ägs av nämnda person;
3) två bolag som till mer än 50 % ägs av samma person, om det ena bolaget är ett s. k. personligt holdingbolag, dvs. ett bolag som till minst 50 % ägs av högst fem fysiska personer;

Även eljest kan en förlust underkännas i skattehänseende om transaktionen framstår såsom tillkommen för skens skull eller om förlusten inte är någon verklig förlust.

Blancoförsäljningar (short sales)

Med blancoförsäljning förstås i allmänhet en försäljning av lånad egendom som säljaren inte innehar vid försäljningstillfället, vare sig detta beror på att han inte äger egendomen i fråga eller på att den inte varit disponibel. Affären avslutas genom att säljaren sedermera levererar den egendom, som avsågs med transaktionen, eller annan liknande egendom till den som ställt egendomen till säljarens förfogande vid försäljningstillfället.

Reglerna syftar till att förhindra att dylika blancoaffärer utnyttjas för att omvandla korttidsvinster till långtidsvinster eller för att skapa fiktiva korttidsförluster för avräkning från realisationsvinster. Reglerna i fråga gäller bara blancoaffärer i aktier och andra värdepapper (inkl. värdepapper, vilkas försäljning knutits till tidpunkten för deras utgivande) ävensom sådana terminsvaror som utgör kapitalvaror i den skattskyldiges hand. För att reglerna i fråga skall vara tillämpliga förutsättes vidare att det är fråga om "substantiellt lika" egendom vid de olika tidpunkterna, dvs. vid försäljningen och vid den avslutande transaktionen.

Reglerna innebär att – om egendom, som använts för den avslutande transaktionen, förvärvats av den skattskyldige eller hans hustru inom sex månader före blancoförsäljningen eller efter försäljningen men före den avslutande transaktionen – vinst som uppkommit vid affärens genomförande räknas såsom korttidsvinst.

Exempel. Under ett och samma år köper A den 1 febr. 100 aktier i bolaget X för 10 dollars per aktie, säljer blanco den 1 juli 100 motsvarande aktier för 16 dollars per aktie och avslutar affären den 2 aug. genom att leverera de aktier som han förvärvat den 1 febr. till den person som tillhandahållit A aktier för att effektuera försäljningen den 1 juli. Eftersom A vid försäljningen den 1 juli ägde aktier i bolaget X, som han inte haft under längre tid än sex månader, utgör vinsten, 600 dollars, en korttidsvinst.

Har den skattskyldige vid tidpunkten för blancoförsäljningen innehaft motsvarande egendom under mer än sex månader gäller att förlust, som uppkommer genom affärens avslutande, alltid räknas såsom långtidsförlust. Denna bestämmelse avser att förhindra skapande av fiktiva korttidsförluster.

B.1.7 Storbritannien

Inledning

En kapitalvinstbeskattning infördes i Storbritannien första gången genom 1962 års Finance Act. Beskattningen fick dock inte någon större praktisk betydelse.

Nya regler för realisationsvinstbeskattningen antogs emellertid genom 1965 års Finance Act. Därmed infördes en beskattning efter amerikansk typ med en särskild skatt på vinsten när den avyttrade egendomen innehafts mer än 12 månader. Fr. o. m. budgetåret 1971/72 utsträcktes den särskilda beskattningen att gälla alla överlåtelser alltså även då egendomen vid avyttringen innehafts kortare tid än 12 månader. De sålunda ändrade reglerna gäller i stort sett fortfarande.

Under realisationsvinstbeskattningen faller i princip alla avyttringar som ägt rum efter den 6 april 1965, oberoende av om förvärvet skett före eller efter denna dag.

Skattegrundande transaktioner

Realisationsvinstbeskattningen träffar i princip vinst på all överföring av äganderätt, helt eller delvis, till egendom från en person till en annan. Hit hör således avyttring, byte eller gåva. Däremot faller arv och testamente utanför beskattningen.

Beskattningens höjd

För fysiska personer och med dem jämställda är skatten i allmänhet 30 % av vinsten. Beskattningen avser all realisationsvinst under beskattningsåret, dvs. tiden den 1 april ett år – den 31 mars nästa år. Från vinsten får avräknas realisationsförlust under samma år liksom även outnyttjade förluster från tidigare beskattningsår.

Fysiska personer kan, om det är till deras fördel, välja vanlig inkomstbeskattning av halva vinsten upp till 5 000 pund. Uppgår vinsten till högre belopp skall (förutom ett belopp av 2 500 pund) överskjutande del i sin helhet läggas till den övriga inkomsten. För makar gäller samma gränsdragning vid den samfällda beskattningen. De tillagda beloppen behandlas som kapitalinkomst och får inte användas för utnyttjande av underskottsavdrag. Alternativregeln är inte till fördel för skattskyldig vars inkomst i toppskiktet beskattas med 60 % eller mer.

Bolag erlägger vanlig bolagsskatt för realisationsvinst liksom för annan inkomst.

Alla skattskyldiga, inkl. bolagen, har rätt till en skattereduktion (credit) med 15 % av realisationsvinstskatten vid överlåtelse efter den 5 april 1972 av andelar eller aktier i godkända aktiefonder o. d.

Om den sammanlagda vinsten under beskattningsåret för en skattskyldig ensam eller tillsammans med hans make understiger 500 pund utgår ingen skatt. Om vinsten något överstiger detta belopp ges viss skattelindring.

Beskattningens objekt och undantag

Vinstbeskattningen omfattar i princip all slags egendom som är föremål för överlåtelse. Till de viktigare undantagen hör fastighet eller del därav, som är den skattskyldiges huvudsakliga bostad, i förekommande fall jämte ytterligare en bostadsfastighet som använts av någon den skattskyldiges släkting som varit beroende av honom. Vidare hör hit "förgänglig egendom", dvs. lösöre upp till ett värde av 1 000 pund, lösöre med en

beräknad varaktighet av högst 50 år (wasting assets) förutsatt att den inte utnyttjas i affärsverksamhet och där är föremål för värdeminskningsavdrag. Än vidare hör hit normala livförsäkringar, sparobligationer samt vissa statliga värdepapper, om de ej avyttras inom 12 månader från förvärvet. Undantagna är även privata motorfordon samt betydelsefulla konstverk och andra föremål av nationellt, vetenskapligt, historiskt eller konstnärligt intresse under förutsättning att de kvarblir i landet och inte avyttras till andra än nationella institutioner, universitet eller kommunala myndigheter. Vidare gåvor till välgörenhetsinrättningar m. m., gåvor av mark och byggnader för allmännyttiga ändamål. Undantagna är vidare vanliga gåvor från fysiska personer om det totala värdet under ett år ej överstiger 100 pund. Likaså undantas vinst på vadslagning.

Andra undantag eller skattelättnader hänför sig till vinst som uppkommer när ägaren av en rörelse efter 60 års ålder överlåter denna. Detsamma gäller vinst som hänför sig till avyttring av vissa rörelsetillgångar, om vinsten återinvesteras i andra rörelsetillgångar. Särskilda bestämmelser gäller vid överlåtelse av andelar eller aktier i aktiefonder och liknande (unit and investment trusts).

Principer för vinstberäkningen

Vinst eller förlust beräknas i princip som skillnaden mellan försäljningspriset å ena sidan och anskaffningspriset jämte omkostnaderna för förvärvet och avyttringen å andra sidan.

Särskilda regler gäller för vinstberäkningen i fråga om s. k. förgänglig egendom (wasting assets).

En skattskyldig skulle lätt kunna missbruka den förut nämnda alternativregeln, enligt vilken han kan välja att få realisationsvinsten beskattad på samma sätt som hans övriga inkomst, om han ordnade så att realisationsvinsten uppkom hos en honom närstående person med måttlig inkomst. För att undvika detta föreskrivs att alternativregeln inte får tillämpas på vinst erhållen genom överlåtelse av egendom som inom två år förvärvats (på annat sätt än genom arv) från en sådan närstående person. Inte heller får förluster avräknas från vinst som uppkommit på detta sätt.

Makars beskattning

Makars realisationsvinster och -förluster beräknas för vardera maken för sig. Såvida inte någondera maken före den 6 juli året efter beskattningsåret begär särtaxering, beskattas emellertid hustrus realisationsvinst hos mannen. Har särtaxering begärts, tillämpas sådan taxering så länge som inte ansökan därom återkallats i samma ordning.

För makar som sammanlever gäller i fråga om förlust, som inte kunnat under samma år utnyttjas av den make som haft förlusten, att förlusten används för kvittning mot andre makens vinst under samma år eller någon av makarnas vinst under efterföljande år. Detta gäller oberoende av om särtaxering av vinst begärts eller ej. Även när det gäller förlusterna kan dock resp. make begära att endast själv få utnyttja dem.

Vid tillämpning av alternativregeln läggs vinst som någon av makarna eller, i förekommande fall, båda makarna haft samman på toppen av makarnas sammanlagda inkomst.

När egendom överförs från ena maken till den andra, anses den ha övergått till sådant värde att varken vinst eller förlust uppkommer för överlåtaren. Överföringen ger alltså inte upphov till vinstbeskattning. Har den överförda egendomen ägts av endera maken den 6 april 1965 anses det ursprungliga förvärvet och den slutliga avyttringen ha gjorts av en och samma person.

Skattefrihet vid avyttring av egen bostad

Vinst som uppkommer när en person överlåter fastighet som utgör hans enda eller väsentliga bostad (principal private residence) är i princip skattefri. Skattefriheten gäller i princip även trädgård och tomtmark med en areal om högst 1 acre (0,405 hektar) eller så mycket mark som kan anses skälig för den speciella fastigheten i fråga.

Skattefrihetens omfattning är beroende av den utsträckning i vilken fastigheten faktiskt använts såsom huvudsaklig bostad av den skattskyldige i förhållande till den tid under vilken han ägt fastigheten. Om t. ex. den skatteskyldige bebott fastigheten under 2/3 av innehavstiden är 2/3 av vinsten vid avyttringen skattefri. Med boendetid likställs de sista 12 månaderna av innehavet, även om den skattskyldige flyttat ifrån fastigheten utan att genast finna en köpare av densamma. Motsvarande gäller för det fall att den nye ägaren av en fastighet dröjer med att flytta in i denna i väntan på nödvändiga reparationer e. d. I dessa sammanhang bortses från boendetid och ägandetid före den 6 april 1965.

Ytterligare fall finns då man kan bortse från att den skattskyldige under viss tid inte bebott den fastighet han ägt. En förutsättning härför är dock att fastigheten såväl före som efter tidsperioden i fråga utgjort den skattskyldiges väsentliga bostad och att han inte haft någon annan fastighet som varit kvalificerad för skattebefrielse. Dessa fall är följande:

1) den eller de perioder som sammanlagt inte överstigit tre år, då fastigheten inte varit bebodd av den skattskyldige;
2) tidsperiod under vilken fastighetens ägare (eller dennes make om de sammanbott) haft anställning med tjänstgöringsskyldighet utomlands; samt
3) den eller de tidsperioder om sammanlagt högst fyra år varunder ägaren (eller hans make) icke kunnat bebo fastigheten därför att arbetsgivaren fordrat bosättning på annan plats för arbetets skull.

Om den eller de tidsperioder under vilka den skattskyldige inte bebott fastigheten är att hänföra till mer än en av de nu angivna orsakerna kan de åberopas för en i motsvarande grad ökad skattefrihet.

För beräkning av i vilken mån skattefri realisationsvinst föreligger tas hänsyn endast till den del av fastigheten som varit använd som bostad åt den skattskyldige. Har fastigheten delvis använts t. ex. för rörelseändamål eller varit uthyrd, vare sig möblerad eller omöblerad måste en proportionering göras. En proportionering får göras även i det fall att fastigheten under innehavstiden ändrar karaktär, t. ex. när ägaren gör om en enfamiljsvilla så att den rymmer flera bostadslägenheter av vilka han själv bebor endast en.

Frånsett de fall då skattefrihet kan fås för fastighet som bebos av släkting gäller att skattskyldig kan få skattefrihet för endast en bostadsfastighet. Sammanboende makar anses här som en person. Har den skattskyldige hus både i staden och på landet får han själv uppge vilken som är hans väsentliga bostad. Annars får skattemyndigheten avgöra detta med rätt för den skattskyldige att överklaga beslutet inom 30 dagar.

Skattefrihet medges ej om bostadsfastigheten helt eller delvis förvärvats för att överlåtas i vinstsyfte. Inte heller ges skattefrihet för den del av vinsten som är hänförlig till sådana utgifter som efter förvärvet nedlagts på fastigheten med tanke på ett sådant vinstsyfte. Om t. ex. en person som hyrt ut ett privathus köper sig fri från kontraktet innan hyrestiden gått ut därför att han avser att lämna huset och tror sig kunna göra sig en större vinst om han kan sälja huset fritt från hyresgäster, blir den mervinst som han därigenom fått inte skattefri.

Lösöre under 1 000 punds värde

Vinst genom avyttring av lösöre ("chattels") är skattefri om vederlaget inte överstiger 1 000 pund. Överstiger vederlaget (eller motvärdet) detta belopp gäller likväl att realisationsvinstskatten inte får överstiga halva skillnaden mellan vederlaget och det skattefria beloppet 1 000 pund. Om t. ex. en person i januari 1966 köpt en antik byrå för 600 pund och säljer den 1975 för 1 100 pund, är den nominella vinsten 500 pund. Skatten får dock ej överstiga 50 pund (1/2 av 1 100–1 000).

Rätten till förlustavdrag som hänför sig till lösöre är begränsad. Understiger vederlaget 1 000 pund skall den avdragsgilla förlusten beräknas som om vederlaget uppgått till 1 000 pund. Om således en tavla köpts för 1 100 pund och sålts för 850 pund, uppgår den avdragsgilla förlusten till 100 pund (+ kostnader).

Om två eller flera föremål som hört ihop, dvs. utgjort ett "set", av ägaren säljs separat till en annan person eller till två personer som är lierade med varandra behandlas de båda försäljningarna som en enda. Huruvida ett "set" föreligger får prövas från fall till fall.

Olika slag av förfoganden

Realisationsvinstskatt träffar i princip all vinst som uppkommer genom ägarens förfogande över sin egendom. Ett förfogande (disposal) kan ha ägt rum även om ägaren har kvar egendomen, som t. ex. när denne frånhänt sig vissa rättigheter eller intressen i egendomen genom avyttring, byte eller gåva. Ett förfogande kan föreligga när ägaren får ett kapitalbelopp t. o. m. utan att den som tillhandahåller kapitalet får någon tillgång i utbyte. Som exempel kan nämnas utskiftning av aktiekapital (capital distribution) eller skadestånd för förlorad eller förstörd egendom.

I det senare fallet kan dock beskattning undvikas om ersättningen används för att ersätta den förlorade egendomen eller för att återställa den. Anskaffningskostnaden för den nya eller reparerade tillgången skall då minskas med den realisationsvinst som annars skulle ha beskattats. Kapitalersättningar av här berört slag kan vidare undgå beskattning om skattemyndigheterna finner att ersättningen är så obetydlig i förhållande till tillgångens hela värde – normalt mindre än 5 % – att de går med på skattebefrielse.

Detsamma gäller vid delförsäljning av mark, om markersättningen – frånsett tvångsfall – inte överstigit 2 500 pund under ett beskattningsår. Fastighetsägaren kan, om han vill, istället begära att ersättningen får gå i avräkning mot de avdragsgilla kostnaderna vid en senare försäljning av den kvarvarande fastigheten.

Som realisationsvinstgrundande förfoganden räknas i och för sig inte rena aktieutbyten i samband med bolagsrekonstruktioner eller värdepapperkonverteringar. I stället anses det nya innehavet efter rekonstruktionen eller konverteringen som förvärvat vid samma tidpunkt och till samma pris som de ursprungliga aktierna. Motsvarande gäller när bolag fusioneras eller förvärvas genom aktieutbyte.

När fondandelar eller teckningsrätter som vid fond- eller nyemission erhållits på grund av tidigare aktieinnehav avyttras, räknas avyttringen som en partiell avyttring av de gamla aktierna. Vanliga proportioneringsregler tillämpas vid vinstberäkningen.

Börsnoterade aktier och andra värdepapper

För vinstberäkningen i fråga om börsnoterade aktier och andra värdepapper gäller i vissa avseenden särskilda regler. Dessa regler tillämpas även

på andelar eller aktier i aktiefonder och liknande. För dessa senare finns dessutom speciella regler som har till syfte att förhindra att andels- eller aktieägaren realisationsvinstbeskattas för vinst som redan beskattats hos fonden.

Huvudregeln är att alla aktier av samma sort som innehas vid ett visst tillfälle betraktas såsom icke urskiljbara delar av en och samma tillgång (dvs. de ses i "klump" och ingår i vad som på engelska betecknas som en "pool").

Denna tillgång ökar respektive minskar i omfattning, allteftersom nyförvärv eller avyttring av en eller fler aktier av samma sort äger rum. Särskilda regler gäller i fråga om aktier m. m. innehavda den 6 april 1965 samt i fråga om fond- och nyemissioner.

Huvudregeln innebär att, om en person vid olika tidpunkter förvärvar aktier i ett bolag, den sammanlagda kostnaden för förvärvet utgör aktiernas gemensamma ingångsvärde.

Aktier av samma slag som förvärvas *efter* den 6 april 1965 på grund av gåva eller testamente anses gå in i det samlade aktieinnehavet ("poolen") till aktiernas marknadsvärde den dag mottagaren erhöll rätt till dem, dvs. vid gåva dagen för överföringen och vid testamente dagen för testators död.

Aktier av samma slag som förvärvats *före* den 6 april 1965 – vare sig förvärvet skett genom köp, gåva eller arv – "poolas" endast om den skattskyldige i föreskriven ordning väljer detta. Gör han detta anses aktierna ingå i "poolen" till marknadsvärdet den 6 april 1965.

Icke börsnoterade aktier

I fråga om icke börsnoterade aktier innehavda redan den 6 april 1965 gäller inte den allmänna regeln om att alla aktier av samma slag i samma bolag behandlas som en enhet och att en försäljning av några av aktierna betraktas som en delförsäljning av denna enhet ("poolen"). För äldre innehav av icke börsnoterade aktier gäller i stället att de behandlas individuellt efter principen "först in, först ut", dock med rätt för den skattskyldige att i föreskriven ordning som ingångsvärde för aktierna välja marknadsvärdet den 6 april 1965.

Avveckling av familjeföretag

Skattskyldig som uppnått pensionsåldern och som genom försäljning eller gåva avhänt sig sitt familjeföretag eller aktierna i ett sådant företag är fri från realisationsvinstskatt i anledning av överlåtelsen för vinst upp till 10 000 pund.

Förutsättningarna för skattefriheten är följande

1) Full befrielse upp till 10 000 pund fås endast om den skattskyldige uppnått 65 år. Är vederbörande mellan 60 och 65 år gammal gäller befrielsen vinstbelopp om 2 000 pund för varje år varmed hans ålder vid överlåtelsen överstiger 60 resp. motsvarande andel av 2 000 pund för del av sådant år.
2) Vidare gäller att överlåtaren ägt företaget under 10 år, överlåtelseåret inräknat. Är fråga om bolag skall bolaget ha varit ett familjebolag under 10 år före överlåtelsen och aktieöverlåtaren skall ha varit heltidsanställd företagsledare under samma tid.

Som "familj" räknas i detta sammanhang den skattskyldige och hans make och släktingar, dvs. bror, syster samt släktingar i rakt upp- och nedstigande led. Som "familjebolag" anses bolag i vilket den skattskyldige själv behärskar minst 25 % av rösterna eller han jämte

familjemedlemmar behärskar minst 75 % av rösterna, därvid han själv minst 10 %.

I den nyssnämnda 10-årsperioden medräknas även tid då den skattskyldige innehaft företag som handlat med varor och tjänster av samma slag som det avyttrade företaget.

Bilaga 2 Effekten av ändrade regler för beräkning av anskaffningskostnad för fastigheter anskaffade före år 1952 (Tab. 1—12)

Förutsättning för undersökningen är att nuvarande regler för beräkning av realisationsvinst vid fastighetsförsäljning ändras så att anskaffningskostnad för fastighet som förvärvats före år 1952 och förbättringskostnad före år 1952 ersätts med 150 procent av fastighetens taxeringsvärde enligt 1952 års allmänna fastighetstaxering. Anskaffningskostnaden uppräknas med index från år 1952 till året för försäljningen och förbättringskostnader från det år efter år 1951 då kostnaderna nedlagts till försäljningsåret. Finns bostadsbyggnad på fastigheten får fast belopp avdras för varje kalenderår som bostadsbyggnad under innehavstiden funnits på fastigheten. Olika regler för beräkning av det fasta beloppet har prövats i fyra alternativ. I alt. A och B utgår fast belopp för varje år under innehavstiden dock ej för år före 1952. I alt. A är fast belopp 3 000 kr. och i alt. B 2 000 kr. I alt. C och D utgår fast belopp för varje år under innehavstiden dock ej för år före 1914. I alt. C är fast belopp 2 000 kr. och i alt. D 3 000 kr.

Nuvarande regler för beräkning av realisationsvinst har utformats så att normala vinster vid försäljning av egnahem och vanligt jordbruk skall gå fria från beskattning. De föreslagna ändringarna avses förenkla vinstberäkningen men i övrigt ge i huvudsak samma resultat som nuvarande regler.

Effekten av nuvarande regler och föreslagna ändringar har undersökts för ett urval av villor och jordbruk som sålts under år 1970. Med villor avses permanent- och fritidsbostäder.

Urvalet har skett bland de fastigheter som ligger till grund för statistiska centralbyråns statistik över fastighetspriser. Av villor (typkod 13, 14, 15 och 16) omfattar urvalet en tjugondel av de fastigheter som under de tre första kvartalen år 1970 sålts av fysiska personer eller dödsbon. Vinstutredningarna för dessa 1 169 villor som ingår i urvalet har rekvirerats från länsstyrelserna. Härav har 894 utredningar eller 76,5 procent av de rekvirerade inkommit. Tabellmaterialet grundar sig på dessa 894 försäljningar som uppräknats till totalsiffror.

Av jordbruksfastigheter ingår i urvalet 148 bebyggda fastigheter från E, L, M, T och AC län. Fastigheterna har valts så att jordbruk av olika storlek och med olika areal åker och skog blivit representerade.

Försäljning av villafastighet

Av tabellerna 1—9 framgår effekten vid försäljning av villafastighet då vinstutredningen sker enligt nuvarande regler samt alt. A, B, C och D.

Nuvarande regler

I tabell 1 redovisas antalet sålda villor de tre första kvartalen år 1970 efter förvärvsår och försäljningspris. Antalet sålda villor var 23 240. Härav erhölls förlust vid 21 030 försäljningar och vinst vid 2 210. Med förlust avses att uppräknad anskaffnings- och förbättringskostnad, inköps- och försäljningskostnad samt fast belopp varit större än försäljningspriset. I ett fåtal fall har faktiskt förlust uppkommit dvs. försäljningspriset har varit lägre än sammanlagda kostnaderna för anskaffning, förbättring, inköp och försäljning.

Försäljning med vinst uppkommer med få undantag endast vid korta innehavstider. Av de 2 210 villor som såldes med vinst var innehavstiden vid 1 070 försäljningar kortare än fem år och vid 1 900 försäljningar kortare än tio år. Det fasta beloppet har relativt allt större betydelse ju lägre försäljningspriset är. Vid ett lågt försäljningspris kan redan få års värdestegring uppvägas av det fasta beloppet. Detta förhållande torde vara en av orsakerna till att flertalet av de villor som sålts med vinst haft relativt höga försäljningspriser. Av de 2 210 villor som sålts med vinst såldes 1 790 för 100 000 kr. eller mer och 420 till lägre pris. Det är således främst kort innehavstid och relativt högt försäljningspris som ger upphov till vinst.

Den procentuella andelen försäljningar med vinst var 14,1 procent vid innehavstid under fem år, 12,4 procent vid innehavstid mellan fem och tio år och 10,6 procent vid innehavstid mellan tio och femton år. Vid längre innehavstider förekommer vinstförsäljningar endast undantagsvis och då troligen på grund av att speciella orsaker förelegat.

Vid försäljningspris under 50 000 kr. var vinstförsäljningarnas andel 3,8 procent. Då försäljningspriset stegvis ökar med 50 000 kr. ökar andelen vinstförsäljningar till 6,0, 11,6, 22,5 och 21,3 procent då priset uppgår till 200 000 kr. eller mer.

Av tabellerna 4–8 framgår vinstens eller förlustens storlek enligt nuvarande regler samt alt. A–D.

Vinsten var under 1 000 kr. vid 416 försäljningar, mellan 1 000 och 5 000 kr. vid 806 och över 5 000 kr. vid 988 försäljningar. Medelvärdet för vinsten var 8 595 kr. Medelvärdet för förlusten var 9 630 kr. då innehavstiden var under fem år och ökar vid allt längre innehav till 114 361 kr. för villor som förvärvats år 1931 eller tidigare. Förlustens storlek beror ej enbart av innehavstiden utan även av försäljningspriset eftersom det fasta beloppet har relativt större betydelse vid låga försäljningspriser. Bland villor som förvärvats före år 1952 var medelvärdet för förlusten 88 340 kr. då försäljningspriset var under 50 000 kr. vid högre försäljningspriset minskar förlusten till 18 154 kr. då priset uppgick till 200 000 kr. eller mer.

Vissa regionala skillnader föreligger i andelen vinstförsäljningar. I tabell 9 har Stockholms län (enligt indelningen år 1971) jämförts med övriga län. Av de villor som förvärvats efter år 1951 gav 16,3 procent av försäljningarna i Stockholms län vinst mot 11,0 procent i övriga län.

Alternativ A

Enligt alt. A har för fastigheter som förvärvats före år 1952 anskaffningskostnad och förbättringskostnad före år 1952 ersatts med 150 procent av fastighetens taxeringsvärde enligt 1952 års allmänna fastighetstaxering.

Fast belopp avdras med 3 000 kr. per år efter år 1951 om bostadsbyggnad finns på fastigheten. Jämfört med nuvarande regler medför alt. A ändrad vinstberäkning för de 4 710 villor som förvärvats före år 1952 enligt tabell 1. Antalet försäljningar med förlust minskar

från 4 680 till 4 370 och vinstförsäljningarna ökar från 30 till 340. Det är främst de långa innehaven som får ett ökat antal vinstförsäljningar. Av de 340 villorna hade 130 köpts före år 1932 och 210 före år 1937. Försäljningspriset var relativt högt, för 130 villkor låg priset mellan 100 000 och 150 000 kr. och för 180 villor över 150 000 kr.

Procentuella andelen vinstförsäljningar bland samtliga sålda villor ökar enligt alt. A från 9,6 till 10,9 procent. Antalet försäljningar med förlust minskar från 21 030 till 20 720 och vinstförsäljningarna ökar från 2 210 till 2 520. Medelvärdet för vinsten ökar från 8 595 kr. till 10 279 kr. och förlusten minskar genom att fast belopp före år 1952 bortfaller från 31 275 kr. till 24 987 kr.

Bland de 310 försäljningar som enligt tabell 4 gav förlust enligt nuvarande regler och vinst enligt alt. A finns försäljningar där förluster ändrats till mycket stora vinster. I ett fall var förlusten 11 093 kr. enligt nuvarande regler och enligt alt. A erhölls vinst med 106 032 kr. Vid försäljningen av en äldre villa i Spånga församling var försäljningspriset 200 000 kr. Nuvarande regler gav en förlust på 28 667 kr. och alt. A vinst med 43 965 kr. Uppräkningen av 1952 års taxeringsvärde gav resultatet 77 979 kr. medan uppräknad anskaffningskostnad och förbättringskostnad före år 1952 var 78 267 kr. Vinsten uppkommer genom att fast belopp med 87 000 kr. före år 1952 ej medräknas i alt. A. En äldre villa i Västerleds församling såldes för 250 000 kr. Uppräknat taxeringsvärde var 162 690 kr. och uppräknad anskaffningskostnad 174 870 kr. Nuvarande regler gav en förlust på 46 835 kr. och alt. A en vinst på 16 758 kr. genom att fast belopp med 57 000 kr. bortfaller.

Tidigare har nämnts att alt. A jämfört med nuvarande regler innebär förändrad vinstberäkning för fastigheter som förvärvats före år 1952. Enligt nuvarande regler förekommer endast undantagsvis vinstförsäljningar när villan förvärvats före år 1952. Procentuella andelen vinstförsäljningar enligt alt. A i tabell 1 är ca 4 procent för villor som förvärvats mellan åren 1951 och 1947. Vid längre innehav ökar andelen vinstförsäljningar till 11,5 procent för villor som förvärvats mellan åren 1936 och 1932 och till 15,6 procent för villor som förvärvats år 1931 eller tidigare.

Vid försäljningspris mellan 50 000 och 100 000 kr. är andelen vinstförsäljningar ca. 1 procent enligt alt. A. Vinstförsäljningarna ökar till 15,6 procent vid priser mellan 100 000 och 150 000 kr., 33,3 procent vid priser mellan 150 000 och 200 000 kr. och 50,0 procent vid högre priser. Då försäljningspriset ligger under 100 000 kr. har således bortfallet av fast belopp och förbättringskostnad före år 1952 mycket liten betydelse. Fast belopp efter år 1951 och uppräknat taxeringsvärde överstiger i allmänhet försäljningspriset vilket sammanhänger med det fasta beloppets relativt större betydelse vid låga försäljningspriser. Vid högre försäljningspriser synes däremot relativt ofta förekomma att förlust enligt nuvarande regler övergår till vinst enligt alt. A.

I Stockholms län blir enligt tabell 9 andelen vinstförsäljningar bland villor som förvärvats före år 1952 21,9 procent och i övriga län 4,0 procent.

Alternativ B

Enligt alt. B minskas det fasta beloppet till 2 000 kr. per år som villan innehafts efter år 1951. Villor som förvärvats före år 1952 och enligt alt. A gav vinst får härigenom vinsten ökad med 14 250 kr. För hela antalet sålda villor minskar förlusterna ytterligare och ökar vinsterna och antalet villor med vinst. Antalet försäljningar med vinst ökar enligt tabell 1 från 2 210 enligt nuvarande regler till 6 370. Det är främst villor som förvärvats efter år 1951 som får ett ökat antal vinstförsäljningar. Dessa

ökar från 2 180 enligt nuvarande regler och alt. A till 5 560. Bland villor som förvärvats före år 1952 ökar vinstförsäljningarna från 30 enligt nuvarande regler och 340 enligt alt. A till 810. Ökningen i antalet vinstförsäljningar kommer till största delen från villor som sålts till priser mellan 100 000 och 200 000 kr. Antalet vinstförsäljningar bland dessa ökar från 1 460 enligt nuvarande regler och 1 660 enligt alt. A till 4 080.

Procentuella andelen vinstförsäljningar bland villor som förvärvats efter år 1951 ökar från 11,8 procent enligt nuvarande regler och alt. A till 30,0 procent. För dessa villor innebär alt. B jämfört med nuvarande regler att fast belopp minskar till 2 000 kr. per år. Då försäljningspriset låg under 100 000 kr. ökar andelen vinstförsäljningar från 5,1 till 17,2 procent enligt alt. B och vid högre försäljningspris från 17,0 till 40,1 procent. Villor som förvärvats efter år 1951 och sålts till ett pris över 100 000 kr. kommer således enligt alt. B ofta att medföra vinst. För villor som förvärvats före år 1952 ökar andelen vinstförsäljningar från ca 1 procent enligt nuvarande regler och 7,2 procent enligt alt. A till 17,1 procent. Då försäljningspriset låg under 100 000 kr. förekommer enligt nuvarande regler inga vinstförsäljningar i urvalet. Enligt alt. A är andelen ca 1 procent och enligt alt. B 3,1 procent. Vid högre försäljningspris ökar andelen vinstförsäljningar från 2,0 procent enligt nuvarande regler till 24,0 procent enligt alt. A och 54,0 procent enligt alt. B.

Bland villor som förvärvats efter år 1951 blir andelen vinstförsäljningar i Stockholms län 16,3 procent enligt nuvarande regler och alt. A samt 32,7 procent enligt alt. B. I övriga län blir andelen vinstförsäljningar 11,0 resp. 29,6 procent. Då förvärvsåret är före år 1952 ökar andelen vinstförsäljningar i Stockholms län från 3,1 procent enligt nuvarande regler till 56,2 procent. I övriga län blir andelen 0 resp. 8,7 procent.

Av särskilt intresse är de villor där förlust erhålles enligt nuvarande regler men vinst enligt alt. A eller B. Antalet sådana försäljningar framgår av tabellerna 4–6 och är i alt. A 310 och i alt. B 4 160, vilket innebär att 19,8 procent av de försäljningar som gav förlust enligt nuvarande regler ger vinst enligt alt. B.

Alternativ C

Enligt alt. C utgör det fasta beloppet 2 000 kr. för varje år som fastigheten innehafts och bostadsbyggnad funnits på fastigheten. Jämfört med alt. B innebär således alt. C förändrad vinstberäkning för villor som förvärvats före år 1952. Antalet vinstförsäljningar bland dessa minskar från 810 enligt alt. B till 260 i alt. C. Bland villor som förvärvats under åren 1951–1942 minskar andelen vinstförsäljningar från 14,0 till 5,4 procent. Vid längre innehavstid minskar andelen vinstförsäljningar från 20,5 procent i alt. B till 5,7 procent i alt. C.

Vid försäljningspris under 100 000 kr. minskar andelen vinstförsäljningar från 3,1 procent enligt alt. B till 0,8 procent. Vid högre försäljningspris minskar andelen vinstförsäljningar från 54,0 procent till 18,0 procent. Bland samtliga villor blir andelen vinstförsäljningar 25,1 procent i alt. C mot 9,6 procent enligt nuvarande regler.

I Stockholms län minskar vinstförsäljningarna från 56,2 procent i alt. B till 18,8 procent och i övriga län från 8,7 till 2,7 procent.

Alternativ D

I alt. D överensstämmer reglerna för beräkning av fast belopp med nuvarande regler. Jämfört med alt. C sker en ytterligare reducering i antalet vinstförsäljningar. Bland fastigheter som förvärvats efter år 1951 minskar andelen vinstförsäljningar från 30,0 % i alt. C till 11,8 % och

bland fastigheter som förvärvats före år 1952 från 5,5 till 1,7 %. Bland samtliga fastigheter minskar andelen vinstförsäljningar från 25,1 % i alt. C till 9,7 % i alt. D och får därmed i det närmaste samma omfattning som enligt nuvarande regler.

Försäljning av jordbruksfastighet

Antalet sålda bebyggda jordbruksfastigheter under år 1970 var enligt statistiska centralbyrån 2 204. Från vissa län har valts 148 bebyggda jordbruksfastigheter av varierande storlek och typ med avseende till arealens fördelning på skogsmark och åker. Av de 148 vinstutredningar som rekvirerats från länsstyrelserna har 68 inkommit. Av tabell 10 framgår antalet försäljningar med förlust eller vinst enligt nuvarande regler samt alt. A, B, C och D.

Nuvarande regler

Då arealen var under 20 har var antalet försäljningar med förlust eller vinst 45 resp. 3 och vid större areal 10 vardera. Jordbruk med areal under 20 har gav således i flertalet fall upphov till förlust medan resultatet lika ofta blev förlust som vinst då arealen var större än 20 har.

Av de fastigheter som förvärvats efter år 1952 gav 18 försäljningar förlust och 10 vinst, vid längre innehav var antalet 37 resp. 3. Försäljningarna med vinst kom således till största delen från fastigheter som förvärvats efter år 1952 medan försäljningarna med förlust främst utgjordes av fastigheter som förvärvats år 1940 eller tidigare.

När köpesumman var mindre än 300 000 kr. erhölls förlust vid 46 och vinst vid 4 försäljningar. När köpesumman var större var antalet förlust- resp. vinstförsäljningar 9 vardera. Försäljningarna med vinst kom således främst från fastigheter med köpesumma över 300 000 kr. medan försäljningarna med förlust till största delen utgjordes av fastigheter med lägre köpesumma.

Alternativ A

Enligt alt. A minskar försäljningarna med förlust från 55 till 46. Inom samtliga storleksgrupper utom den största sker en viss minskning av antalet försäljningar med förlust. Hela minskningen faller på jordbruk som förvärvats år 1940 eller tidigare. Det är främst jordbruk med köpesumma mellan 100 000 och 300 000 kr. som får ett minskat antal förlustförsäljningar.

Alternativ B

Enligt alt. B sker en ytterligare minskning i antalet försäljningar med förlust. Minskningen sker bland samma typ av jordbruk som i alt. A dvs. jordbruk med lång innehavstid och köpesumma under 300 000 kr. Det ökade antalet vinstförsäljningar i alt. A och B synes främst vara en följd av slopandet av fasta tillägg före år 1952. Bland de undersökta jordbruken finns ingen försäljning där vinst uppkommit enbart genom att uppräknad anskaffnings- och förbättringskostnad före år 1952 ersätts med 150 procent av 1952 års taxeringsvärde samt indexuppräkning.

Alternativ C

Jämfört med alt. B medför alt. C en viss reducering i antalet vinstförsäljningar bland fastigheter som förvärvats före år 1952. Minsk-

ningen i antalet vinstförsäljningar synes främst ske bland fastigheter i de mindre storleksgrupperna samt bland fastigheter med köpesumma under 300 000 kr.

Alternativ D

Jämfört med alt. C reduceras ytterligare antalet vinstförsäljningar genom att fast belopp höjs till 3 000 kr. Vinstförsäljningarna bland de fastigheter som ingår i urvalet minskar från 21 i alt. C till 12. Alt D ger således i huvudsak samma resultat som nuvarande regler.

1952 års taxeringsvärde

I tabellerna 2, 3, 11 och 12 har 1952 års taxeringsvärde uppräknat med 150 procent och index till år 1970 jämförts med uppräknade faktiska anskaffnings- och förbättringskostnader före år 1952. Härvid har framgått att 75,8 procent av villorna haft ett uppräknat taxeringsvärde som överstigit 90 procent av uppräknade faktiska anskaffnings- och förbättringskostnader. Bland jordbruksfastigheterna var motsvarande andel ca 85 procent.

Tabell 1. Antal sålda villor år 1970 med vinst enligt nuvarande regler samt alternativ A–D

Förvärvsår Köpesumma	Antal sålda fastigheter	Nuvarande regler		Alternativ A		Alternativ B		Alternativ C		Alternativ D	
		Antal vinstförsäljningar	%	Antal vinstförsäljningar	%	Antal vinstförsäljningar	%	Antal vinstförsäljningar	%	Antal vinstförsäljningar	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
År											
1970–1966	7 566	1 066	14,1	1 066	14,1	2 392	31,6	2 392	31,6	1 066	14,1
1965–1961	6 708	832	12,4	832	12,4	2 028	30,2	2 028	30,2	832	12,4
1960–1956	2 704	286	10,6	286	10,6	858	31,7	858	31,7	286	10,6
1955–1952	1 560	–	–	–	–	286	18,3	286	18,3	–	–
Summa	18 538	2 184	11,8	2 184	11 8	5 564	30,0	5 564	30,0	2 184	11,8
År											
1951–1947	1 248	26	2,1	52	4,2	182	14,6	104	8,3	52	4,2
1946–1942	1 170	–	–	26	2,2	156	13,3	26	2,2	–	–
1941–1937	780	–	–	52	6,7	156	20,0	52	6,7	–	–
1936–1932	676	–	–	78	11,5	156	23,1	52	7,7	26	3,8
1931–	832	–	–	130	15,6	156	18,8	26	3,1	–	–
Summa	4 706	26	0,6	338	7,2	806	17,1	260	5,5	78	1,7
Förvärvsår efter 1951											
Köpesumma år 1970, 1 000 kr.											
– 50	3 406	130	3,8	130	3,8	494	14,5	494	14,5	130	3,8
50–100	4 758	286	6,0	286	6,0	910	19,1	910	19,1	286	6,0
100–150	5 668	728	12,8	728	12,8	1 976	34,9	1 976	34,9	728	12,8
150–200	3 120	702	22,5	702	22,5	1 560	50,0	1 560	50,0	702	22,5
200–	1 586	338	21,3	338	21,3	624	39,3	624	39,3	338	21,3
Summa	18 538	2 184	11,8	2 184	11,8	5 564	30,0	5 564	30,0	2 184	11,8

Tabell 1 (forts.).

Förvärvsår Köpesumma	Antal sålda fastigheter	Nuvarande regler		Alternativ A		Alternativ B		Alternativ C		Alternativ D	
		Antal vinstförsäljningar	%	Antal vinstförsäljningar	%	Antal vinstförsäljningar	%	Antal vinstförsäljningar	%	Antal vinstförsäljningar	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Förvärvsår före 1952											
Köpesumma år 1970, 1 000 kr.											
– 50	1 560	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
50–100	1 846	–	–	26	1,4	104	5,6	26	1,4	26	1,4
100–150	832	26	3,1	130	15,6	364	43,8	104	12,5	26	3,1
150–200	312	–	–	104	33,3	182	58,3	52	16,7	–	–
200–	156	–	–	78	50,0	156	100	78	50,0	26	16,7
Summa	4 706	26	0,6	338	7,2	806	17,1	260	5,5	78	1,7
Samtliga fastigheter	23 244	2 210	9,6	2 522	10,9	6 370	27,4	5 824	25,1	2 262	9,7

Tabell 2. Uppräknad anskaffnings- och förbättringskostnad före år 1952 samt 150 % av 1952 års taxeringsvärde uppräknat, mkr.

Förvärvsår	Uppräknad anskaffnings- och förbättringskostnad före år 1952, mkr.				Taxeringsvärdet år 1952 uppräknat, mkr.			
	Köpesumma, 1 000 kr.				Köpesumma, 1 000 kr.			
	– 50	50–100	100–150	150–	– 50	50–100	100–150	150–
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1951–1947	9,171	16,781	16,311	21,627	8,117	17,044	19,706	19,327
1946–1942	6,728	27,641	16,109	13,867	6,279	33,300	17,044	14,731
1941–1937	4,448	17,524	13,000	2,296	4,930	16,110	15,425	2,188
1936–1932	3,081	10,733	10,624	15,019	1,947	13,828	9,794	11,647
1931–	7,260	10,974	3,149	6,565	7,744	15,906	3,734	5,892
Summa	30,688	83,653	59,193	59,374	29,017	96,188	65,703	53,785

Tabell 3. 150 % av 1952 års taxeringsvärde uppräknat och uttryckt i % av uppräknad anskaffnings- och förbättringskostnad före år 1952, antal fastigheter

Förvärvsår Köpesumma, 1 000 kr.	Uppräknat taxeringsvärde i % av uppräknad anskaffnings- och färbättringskostnad före år 1952					Summa	Anskaffningskostnad ej angiven	Summa
	–50 %	50–75 %	75–90 %	90–100 %	100– %			
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1951–1947	78	208	104	104	624	1 118	130	1 248
1946–1942	52	26	104	104	754	1 040	130	1 170
1941–1937	52	26	52	104	468	702	78	780
1936–1932	26	78	104	52	338	598	78	676
1931–	–	52	52	104	520	728	104	832
– 50	156	104	130	130	676	1 196	364	1 560
50–100	52	52	156	182	1 274	1 716	130	1 846
100–150	–	78	104	52	572	806	26	832
150–	–	156	26	104	182	468	–	468
Summa	208	390	416	468	2 704	4 186	520	4 706

Tabell 4. Antal villor förvärvade före år 1952 fördelade efter förlustens och vinstens storlek enligt nuvarande regler och alternativ A

Nuvarande regler	Alternativ A														Samtliga fastigheter
	Förlust, kr.					Summa	Vinst, kr.							Summa	
	–50 000	50 000–25 000	25 000–10 000	10 000–5 000	5 000–		1–5 000	5 000–10 000	10 000–15 000	15 000–25 000	25 000–50 000	50 000–100 000	100 000–		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Förlust, kr.															
–100 000	546	442	26	–	–	1 014	26	–	–	–	–	–	–	26	1 040
100 000–50 000	884	1 118	234	52	26	2 314	26	–	–	26	–	–	–	52	2 366
50 000–25 000	104	468	104	52	–	728	–	52	–	52	26	–	–	130	858
25 000–10 000	26	52	130	26	–	234	26	–	–	26	–	–	26	78	312
10 000–5 000	–	–	–	–	–	–	–	–	26	–	–	–	–	26	26
5 000–	–	–	52	–	26	78	–	–	–	–	–	–	–	–	78
Summa	1 560	2 080	546	130	52	4 368	78	52	26	104	26	–	26	312	4 680
Vinst, kr.															
1–5 000	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
5 000–10 000	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
10 000–15 000	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
15 000–25 000	–	–	–	–	–	–	–	–	–	26	–	–	–	26	26
25 000–50 000	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
50 000–100 000	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
100 000–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Summa	–	–	–	–	–	–	–	–	–	26	–	–	–	26	26
Samtliga fastigheter	1 560	2 080	546	130	52	4 368	78	52	26	130	26	–	26	338	4 706

Tabell 5. Antal villor förvärvade efter år 1951 fördelade efter förlustens och vinstens storlek enligt nuvarande regler och alternativ B

Nuvarande regler	Alternativ B														Samtliga fastigheter
	Förlust, kr.					Summa	Vinst, kr.							Summa	
	–50 000	50 000–25 000	25 000–10 000	10 000–5 000	5 000–		1–5 000	5 000–10 000	10 000–15 000	15 000–25 000	25 000–50 000	50 000–100 000	100 000–		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Förlust, kr.															
–100 000	104	–	–	–	–	104	–	–	–	–	–	–	–	–	104
100 000–50 000	520	468	–	–	–	988	–	–	–	–	–	–	–	–	988
50 000–25 000	–	1 456	1 924	78	–	3 458	26	–	–	–	–	–	–	26	3 484
25 000–10 000	–	–	2 236	1 976	676	4 888	234	–	–	–	–	–	–	234	5 122
10 000–5 000	–	–	–	676	1 690	2 366	702	104	–	–	–	–	–	806	3 172
5 000–	–	–	–	–	1 170	1 170	1 872	416	26	–	–	–	–	2 314	3 484
Summa	624	1 924	4 160	2 730	3 536	12 974	2 834	520		–	–	–	–	3 380	16 354
Vinst, kr.															
1–5 000	–	–	–	–	–	–	676	390	156	–	–	–	–	1 222	1 222
5 000–10 000	–	–	–	–	–	–	–	52	234	26	–	–	–	312	312
10 000–15 000	–	–	–	–	–	–	–	26	52	182	–	–	–	260	260
15 000–25 000	–	–	–	–	–	–	–	–	–	52	156	–	–	208	208
25 000–50 000	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	156	–	–	156	156
50 000–100 000	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	26	–	26	26
100 000–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Summa	–	–	–	–	–	–	676	468	442	260	312	26	–	2 184	2 184
Samtliga fastigheter	624	1 924	4 160	2 730	3 536	12 974	3 510	988	468	260	312	26	–	5 564	18 538

Tabell 6. Antal villor förvärvade före år 1952 fördelade efter förlustens och vinstens storlek enligt nuvarande regler och alternativ B

Nuvarande regler	Alternativ B														Samtliga fastigheter
	Förlust, kr.					Summa	Vinst, kr.							Summa	
	–50 000	50 000–25 000	25 000–10 000	10 000–5 000	5 000–		1–5 000	5 000–10 000	10 000–15 000	15 000–25 000	25 000–50 000	50 000–100 000	100 000–		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Förlust, kr.															
–100 000	182	520	260	26	26	1 014	–	–	–	26	–	–	–	26	1 040
100 000– 50 000	182	1 066	624	182	130	2 184	52	52	26	26	26	–	–	182	2 366
50 000– 25 000	78	182	234	78	26	598	52	78	–	52	52	26	–	260	858
25 000– 10 000	26	–	52	–	–	78	130	26	–	26	26	–	26	234	312
10 000– 5 000	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	26	–	–	26	26
5 000–	–	–	–	–	26	26	26	26	–	–	–	–	–	52	78
Summa	468	1 768	1 170	286	208	3 900	260	182	26	130	130	26	26	780	4 680
Vinst, kr.															
1– 5 000	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
5 000– 10 000	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
10 000– 15 000	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
15 000– 25 000	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	26	–	–	26	26
25 000– 50 000	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
50 000–100 000	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
100 000–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Summa	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	26	–	–	26	26
Samtliga fastigheter	468	1 768	1 170	286	208	3 900	260	182	26	130	156	26	26	806	4 706

Tabell 7. Antal villor förvärvade före år 1952 fördelade efter förlustens och vinstens storlek enligt nuvarande regler och alternativ C

Nuvarande regler	Alternativ C														Samtliga fstigheter
	Förlust, kr.					Summa	Vinst, kr.							Summa	
	–50 000	50 000–25 000	25 000–10 000	10 000–5 000	5 000–		1–5 000	5 000–10 000	10 000–15 000	15 000–25 000	25 000–50 000	50 000–100 000	100 000–		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Förlust, kr.															
–100 000	910	104	26	–	–	1 040	–	–	–	–	–	–	–	–	1 040
100 000– 50 000	754	1 378	156	52	–	2 340	26	–	–	–	–	–	–	26	2 366
50 000– 25 000	78	416	208	26	26	754	52	–	26	26	–	–	–	104	858
25 000– 10 000	26	52	26	26	130	260	–	26	–	–	–	26	–	52	312
10 000– 5 000	–	–	–	–	–	–	–	26	–	–	–	–	–	26	26
5 000–	–	–	–	–	52	52	26	–	–	–	–	–	–	26	78
Summa	1 768	1 950	416	104	208	4 446	104	52	26	26	–	26	–	234	4 680
Vinst, kr.															
1– 5 000	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
5 000– 10 000	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
10 000– 15 000	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
15 000– 25 000	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	26	–	–	26	26
25 000– 50 000	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
50 000–100 000	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
100 000–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Summa	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	26	–	–	26	26
Samtliga fastigheter	1 768	1 950	416	104	208	4 446	104	52	26	26	26	26	–	160	4 706

Tabell 8. Antal villor förvärvade före år 1952 fördelade efter förlustens och vinstens storlek enligt nuvarande regler och alternativ D

Nuvarande regler	Alternativ D														Samtliga fastigheter
	Förlust, kr.					Summa	Vinst, kr.							Summa	
	–50 000	50 000– 25 000	25 000– 10 000	10 000– 5 000	5 000–		1– 5 000	5 000– 10 000	10 000– 15 000	15 000– 25 000	25 000– 50 000	50 000– 100 000	100 000–		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Förlust, kr.															
–100 000	1 040	–	–	–	–	1 040	–	–	–	–	–	–	–	–	1 040
100 000– 50 000	2 236	130	–	–	–	2 366	–	–	–	–	–	–	–	–	2 366
50 000– 25 000	520	312	–	–	–	832	26	–	–	–	–	–	–	26	858
25 000– 10 000	52	182	52	–	–	286	–	–	–	–	–	26	–	26	312
10 000– 5 000	–	–	26	–	–	26	–	–	–	–	–	–	–	–	26
5 000–	–	26	52	–	–	78	–	–	–	–	–	–	–	–	78
Summa	3 848	650	130	–	–	4 628	26	–	–	–	–	26	–	52	4 680
Vinst, kr.															
1– 5 000	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
5 000– 10 000	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
10 000– 15 000	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
15 000– 25 000	–	–	–	–	–	–	–	–	26	–	–	–	–	26	26
25 000– 50 000	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
50 000–100 000	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
100 000–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Summa	–	–	–	–	–	–	–	–	26	–	–	–	–	26	26
Samtliga fastigheter	3 848	650	130	–	–	4 628	26	–	26	–	–	26	–	78	4 706

Tabell 9. Antal villor som sålts med vinst år 1970 enligt nuvarande regler samt alt. A, B, C och D i Stockholms län och övriga län

Förvärvsår Län	Antal sålda fastigheter	Vinstförsäljningar enligt									
		Nuvarande regler		Alt. A		Alt. B		Alt. C		Alt. D	
		Antal	%	Antal	%	Antal	%	Antal	%	Antal	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Förvärvsår efter 1951											
Stockholms län	2 704	442	16,3	442	16,3	884	32,7	884	32,7	442	16,3
Övriga län	15 834	1 742	11,0	1 742	11,0	4 680	29,6	4 680	29,6	1 742	11,0
Summa	18 538	2 184	11,8	2 184	11,8	5 564	30,0	5 564	30,0	2 184	11,8
Förvärvsår före 1952											
Stockholms län	832	26	3,1	182	21,9	468	56,2	156	18,8	52	6,2
Övriga län	3 874	–	–	156	4,0	338	8,7	104	2,7	26	0,7
Summa	4 706	26	0,6	338	7,2	806	17,1	260	5,5	78	1,7
Samtliga fastigheter	23 244	2 210	9,6	2 522	10,9	6 370	27,4	5 824	25,1	2 262	9,7

Tabell 10. Antal bebyggda jordbruksfastigheter i urvalet som år 1970 sålts med förlust eller vinst enligt nuvarande regler samt alt. A, B, C och D

Areal Förvärvsår Köpesumma	Antal sålda jordbruk		Antal jordbruk sålda med förlust eller vinst									
			Nuvarande regler		Alt. A		Alt. B		Alt. C		Alt. D	
	Totalt	I urvalet	Förlust	Vinst	Förlust	Vinst	Förlust	Vinst	Förlust	Vinst	Förlust	Vinst
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Areal åker, har												
– 5	399	16	16	–	15	1	12	4	15	1	16	–
5–10	268	12	11	1	8	4	8	4	8	4	11	1
10–20	323	20	18	2	16	4	15	5	16	4	18	2
20–50	185	17	9	8	6	11	5	12	7	10	10	7
50–	29	3	1	2	1	2	1	2	1	2	1	2
Förvärvsår												
1970–1961	..	16	11	5	11	5	11	5	11	5	11	5
1960–1952	..	12	7	5	7	5	7	5	7	5	7	5
1951–1941	..	9	8	1	8	1	6	3	7	2	9	–
1940–	..	31	29	2	20	11	17	14	22	9	29	2
Köpesumma, 1 000 kr.												
–100	..	22	20	2	20	2	19	3	20	2	20	2
100–300	..	28	26	3	20	8	16	12	20	8	26	2
300–500	..	9	6	3	3	6	3	6	4	5	7	2
500–750	..	4	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
750–	..	5	1	4	1	4	1	4	1	4	1	4
Summa	1 204	68	55	13	46	22	41	27	47	21	56	12

Tabell 11. Uppräknad anskaffnings- och förbättringskostnad före år 1952 för jordbruksfastighet samt 150 % av 1952 års taxeringsvärde uppräknat, 1 000 kr.

Areal Förvärvsår	Uppräknad anskaffnings- och förbättringskostnad före år 1952, 1 000 kr.				Taxeringsvärdet år 1952 uppräknat, 1 000 kr.			
	Köpesumma, 1 000 kr.				Köpesumma, 1 000 kr.			
	–100	100–300	300–500	500–	–100	100–300	300–500	500–
Areal[a] har								
– 5	132	267	–	–	190	439	–	–
5–10	223	313	237	–	205	358	169	–
10–20	115	429	–	–	139	523	–	–
20–50	–	487	812	712	–	503	781	985
50–	–	–	–	254	–	–	–	444
Förvärvsår								
1951–1941	98	326	598	–	104	322	640	–
1940–	371	1 170	451	966	430	1 500	310	1 429
Summa	469	1 496	1 049	966	534	1 822	950	1 429

[a] Åker.

Tabell 12. 150 % av 1952 års taxeringsvärde uppräknat och uttryckt i % av uppräknad anskaffnings- och förbättringskostnad före år 1952, antal jordbruksfastigheter

Areal Förvärvsår Köpesumma	Uppräknat taxeringsvärde i % av uppräknad anskaffnings- och förbättringskostnad före år 1952					Summa	Anskaffningskostnad ej angiven	Summa
	–50%	50–75%	75–90%	90–100%	100–%			
Areal[a], har								
– 5	–	–	–	2	8	10	2	12
5–10	–	2	1	2	4	9	1	10
10–20	–	–	–	2	5	7	2	9
20–50	–	1	1	1	5	8	–	8
50–	–	–	–	–	1	1	–	1
Förvärvsår								
1951–1941	–	–	1	2	5	8	1	9
1940–	–	3	1	5	18	27	4	31
Köpesumma, 1 000 kr.								
–100	–	1	–	1	9	11	2	13
100–300	–	–	2	5	10	17	1	18
300–500	–	2	–	1	1	4	2	6
500–	–	–	–	–	3	3	–	3
Summa	–	3	2	7	23	35	5	40

[a] Åker.

Bilaga 3 Undersökning av realisationsvinster enligt 1971 års taxering (Tab. 1—12)

Realisationsvinst redovisas i förvärvskällan tillfällig förvärvsverksamhet där även vissa andra inkomster redovisas, främst kommunalskatt och vissa avgifter som restituerats, avkortats eller avskrivits. I den årliga inkomststatistiken redovisas antalet fysiska personer som haft inkomst i förvärvskällan samt summan inkomster. Antalet personer med inkomst i förvärvskällan har under senaste år legat mellan 61 000 och 76 000 och summan inkomster mellan 327 och 422 mkr. Ingen uppdelning sker mellan realisationsvinst och övrig inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. I övrigt finns ingen statistik över realisationsvinster. För att närmare belysa dessa har en undersökning av realisationsvinster enligt 1971 års taxering utförts. Resultaten av undersökningen redovisas i ett antal tabeller.

Primärmaterial

Undersökningen omfattar ett urval av fysiska och juridiska personer enligt tabell 1 som vid 1971 års taxering haft inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. Från statistiska centralbyrån har erhållits en lista över dessa personer. Listan har erhållits genom bearbetning av inkomstbandet. Eftersom inkomstuppgifter registrerats på bandet endast om statlig taxerad inkomst uppgår till 2 350 kronor har ett antal fysiska personer som haft realisationsvinst men vars taxerade inkomst varit lägre än detta belopp ej kommit med i listan. Bortfall kan även ha skett genom att realisationsförlust varit större eller lika stor som realisationsvinsten. I detta fall har inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet ej registrerats på bandet. Från centralbyråns lista har ett urval gjorts som av fysiska personer omfattar 1:25 av de personer som haft inkomst i förvärvskällan med högst 10 000 kronor och 1:5 då inkomsten varit mellan 10 000 och 50 000 kronor. De personer som haft inkomst över 50 000 kronor i förvärvskällan har totalräknats. Av juridiska personer ingår 1:5 då inkomsten varit under 50 000 kronor och samtliga då inkomsten varit högre. I urvalet ingick 4 827 fysiska personer och 579 juridiska. Primärmaterialet har utgjorts av dessa personers deklarationer som rekvirerats från länsstyrelserna. Ett mindre antal deklarationer, 152 för fysiska personer och 58 för juridiska, har av olika skäl ej varit tillgängliga och ingår därför ej i primärmaterialet. Detta motsvarar ett bortfall med 2,7 % resp. 7,1 %. Ett stort antal deklarationer redovisade inkomst av tjänst felaktigt som tillfällig förvärvsverksamhet. Ungefär lika ofta utgjordes inkomsten av tillfällig förvärvsverksamhet endast av restitution m. m. Av dessa skäl utgick 2 253 resp. 147 deklarationer för fysiska och juridiska personer. Härefter återstod 2 422 resp. 374 deklarationer som ligger till grund för tabellmaterialet.

Fysiska personer

Av tabellerna 2 och 3 framgår att antalet personer med realisationsvinst enligt 1971 års taxering var 25 800 och att realisationsvinsten efter avräkning av realisationsförlust var 256,4 mkr. Vinsten och förlusten brutto var 278,4 mkr. resp. 22,0 mkr. Det bör ånyo framhållas att med förlust alltid avses sådan förlust som uppvägts av större realisationsvinst. Antalet personer med förlust var 2 100. Inkomsttagarnas fördelning efter vinstens och förlustens storlek visar att mer än hälften 50,6 % haft en vinst under 2 000 kronor och 70,4 % under 5 000 kronor. Av antalet personer med förlust hade 67,5 % under 2 000 kronor i förlust och 81,1 % under 5 000 kronor. Antalet personer med vinst eller förlust på 50 000 kronor eller mer var 958 resp. 73 dvs. 3,7 % och 3,4 % av hela antalet personer med vinst resp. förlust. Dessa personer svarade för 157,1 mkr. eller 56,3 % av vinsten (inkl. restitutioner m. m.) och 15,5 mkr. eller 70,4 % av förlusten. Flertalet personer hade således låg inkomst i förvärvskällan och ett fåtal hög inkomst. Detta återspeglas i median- och medelvärdet för inkomsten i förvärvskällan. Medianvärdet var 1 907 kronor och medelvärdet 9 962 kronor.

Närmare hälften av inkomsttagarna med realisationsvinst, 48,7 % hade förmögenhet över 100 000 kronor och 988 var miljonärer. Inkomsttagare med stor förmögenhet har i regel högre inkomst i förvärvskällan än inkomsttagare med lägre eller utan förmögenhet. Median- och medelvärdet för inkomsten är 2 631 kronor resp. 7 205 då förmögenhet saknas och 8 133 kronor resp. 63 176 då förmögenheten uppgår till 1 mkr. eller mer. Större delen av realisationsvinsten, 72,8 %, belöpte på inkomsttagare med förmögenhet över 100 000 kronor och 24,3 % på inkomsttagare med förmögenhet på 1 mkr. eller mer.

Vinstbeloppets fördelning efter den transaktion som gett vinsten framgår av tabell 4. Största delen av vinsten 144,3 mkr. eller 51,8 % kom från fastighetsförsäljningar och 106,3 mkr. eller 38,2 % från försäljning av aktier som innehafts mer än fem år.

Kortare innehav av aktier och försäljning av annan lös egendom gav 27,8 mkr. i vinst. Samtliga belopp avser vinst före borträkning av förlust. Av beloppet 27,8 mkr. kom 22,5 mkr. från aktieförsäljningar och 5,3 mkr. från försäljning av annan lös egendom. Av förlusten på 22,0 mkr. kom 21,7 mkr. från aktieförsäljningar och 0,3 mkr. från fastighetsförsäljningar. Vinster och förluster av aktieförsäljningar balanserar således varandra i det närmaste helt. I mycket stor omfattning har inkomsttagare som sålt vinstaktier under samma år sålt förlustaktier.

Den genomsnittliga storleken av vinsten är som framgår av tabell 5 mycket olika beroende på vilken transaktion vinsten kommer ifrån. Fastighetsförsäljning i hemortskommunen har ett medianvärde för bruttovinsten på 3 594 kronor och försäljning av fastighet i annan kommun medianvärdet 4 398 kronor. Aktieförsäljning inkl. försäljning av annan lös egendom gav värdet 1 475 kronor och 1 607 kronor då aktierna innehafts mer än fem år. Som tidigare nämnts kommer emellertid den helt dominerande delen av totala vinsten från ett relativt litet antal inkomsttagare som gjort mycket stora vinster.

Av undersökningen framgår att av hela antalet personer med realisationsvinst var 5 200 rörelseidkare, 14 600 anställda, 3 500 pensionärer och 2 500 övriga inkomsttagare. Av rörelseidkarna var 3 250 jordbrukare. Bland anställda dominerade näringsgrenarna tillverknings- och byggnadsindustri, varuhandel, offentlig förvaltning samt undervisning och sjukvård. Av vinsten på 257,0 mkr. kom 72,3 mkr. från rörelseidkare, 132,3 mkr. från anställda, 26,0 mkr. från pensionärer och 26,4 mkr. från övriga inkomsttagare. Av rörelseidkarnas vinst kom största delen 41,7 mkr. från jordbrukare. Bland anställda svarade inkomsttagare som hänförts till

tillverknings- och byggnadsindustri samt varuhandel för 75,6 mkr. eller 57,1 % av anställdas vinst. Från pensionärer och övriga inkomsttagare kom 26,0 mkr. resp. 26,4 mkr.

Fysiska personers fastighetsförsäljning

Vinstberäkningen vid fastighetsförsäljningarna framgår av tabellerna 7 och 8. I dessa tabeller ingår ej de fastighetsförsäljningar där vinsten skönstaxerats. Tabell 7 avser de fall där vinsten beräknats från den faktiska anskaffningskostnaden medan i tabell 8 taxeringsvärdet ligger till grund för vinstberäkningen. Antalet fastigheter som ingår i tabellerna är 9 706. Med antal fastigheter avses här antalet realisationsvinstutredningar. En försäljning kan t. ex. omfatta fastighet som bildats genom flera köp olika år. Av de försålda jordbruksfastigheterna har avdrag för fast belopp gjorts i ca 1/5 av utredningarna och i ca 1/3 av utredningarna för de fastigheter som betecknats övriga fastigheter i tabellerna 7 och 8.

Enligt tabell 7 uppgår vinsten – före reducering till 75 % – vid försäljning av jordbruksfastighet till 36,4 % av försäljningspriset. För obebyggd annan fastighet är vinstandelen 43,9 %. Innehavstiden för de sålda fastigheterna har varit relativt lång. Av jordbruksfastigheterna hade 54,7 % förvärvats före år 1950 och av obebyggd annan fastighet 42,4 %. Villafastigheter har vinstandelen 7,6 % för permanentbostäder och 12,9 % för fritidsbostäder. För övriga fastigheter är andelen 12,4 %. Innehavstiden för dessa fastigheter är i allmänhet kort. Andelen fastigheter som förvärvats efter år 1960 var 76,8, 72,1 resp. 68,4 %.

För villafastigheter och i viss utsträckning även jordbruksfastigheter konsumeras en avsevärd del av värdestegringen av avdraget med fast belopp. Borträknas detta ökar vinstandelen för jordbruksfastighet från 36,4 till 51,0 %, för villafastigheter från 7,6 resp. 12,9 % till 20,7 resp. 26,9 % och för övriga fastigheter från 12,4 till 14,6 %.

Av totala försäljningspriset enligt tabell 7, 766,1 mkr. kom 46,9 % eller 359,6 mkr, från villafastigheter. Dessa svarade emellertid för endast 20,4 % eller 22,2 mkr. av totala skattepliktiga vinsten på 109,1 mkr. vilket är en följd av att avdrag med fast belopp alltid kan göras eller att innehavstiden ofta är relativt kort. Försäljningspriset för jordbruksfastighet och obebyggd mark var 238,3 mkr. eller 31,0 % av totala försäljningspriset och vinsten 70,6 mkr. eller 64,7 % av totala skattepliktiga vinsten.

I tabell 8 har vinstberäkningen skett med utgångspunkt från taxeringsvärdet. I tabellen redovisas 1 014 försäljningar varav 956 avsett jordbruksfastighet eller obebyggd annan fastighet. Villkoren för att taxeringsvärdet läggs till grund för vinstberäkningen medför att innehavstiden oftast är längre än tjugo år. Försäljningen där innehavstiden är kortare utgöres av arvsfallen. Av de 1 014 fastigheterna hade 678 eller 66,9 % innehafts mer än tjugo år.

Vinstprocenten är väsentligt högre då taxeringsvärdet lagts till grund för vinstberäkningen. För jordbruksfastighet och obebyggd mark är den 53,6 resp. 61,7 %, för villor (permanent- och fritidsbostäder) 34,8 resp. 57,9 % och för övriga fastigheter 32,5 %. Borträknas avdraget med fast belopp blir vinstandelen 61,7 % för jordbruksfastighet, 48,3 resp. 64,7 % för villor och 39,8 % för övriga fastigheter.

Skillnaden i vinstandel för jordbruksfastighet då vinstberäkningen grundas på faktiska anskaffningskostnaden och taxeringsvärdet synes sannolikt bero på att avdrag med fast belopp ej får göras för tid före det år taxeringsvärdet åsatts. Förbättringskostnader före detta år ingår ej heller i vinstberäkningen i annan mån än de har beaktats vid åsättandet av taxeringsvärdet.

Det må framhållas att för flertalet av de under år 1970 försålda

fastigheterna har försäljningspriset varit lägre än de uppräknade kostnaderna och fast belopp. Någon inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet har därför ej funnits och försäljningarna har ej kommit med i statistiken.

Fysiska personers försäljning av aktier m. m.

Av tabell 9 framgår vinstberäkningen för aktier som innehafts kortare tid än fem år. Resultatet är olika då aktierna innehafts kortare eller längre tid än två år. Omsättningen av aktier som innehafts kortare tid än två år var 111,2 mkr. Vinsten var 7,6 mkr. och förlusten 17,9 mkr. Nettot blev således en förlust på 10,3 mkr. Omsättningen av aktier som innehafts mellan två och fem år var 163,0 mkr. Försäljningarna gav en vinst på 14,8 mkr., en förlust på 3,7 mkr. och nettovinsten 11,1 mkr. Vinst och förlust från försäljning av aktier som innehafts kortare tid än fem år uppvägde således i det närmaste helt varandra. Nettovinsten blev 0,8 mkr. Omsättningen av börsnoterade och övriga aktier var 102,1 resp. 172,1 mkr. Börsnoterade aktier gav en förlust på 0,5 mkr. och övriga aktier en vinst på 1,3 mkr.

Aktier som innehafts mer än fem år omsattes för 1 114,9 mkr. varav börsnoterade 220,1 mkr. och övriga aktier 894,8 mkr. Vinsten från dessa försäljningar var 106,3 mkr., dvs. 10 % av försäljningspriset efter avdrag för kostnader och ytterligare avdrag med högst 500 kronor.

Annan lös egendom som innehafts kortare tid än fem år omsattes enligt deklarationerna för 29,0 mkr. med vinsten 5,3 mkr. Den försålda egendomen utgjordes huvudsakligen av insatslägenheter.

Juridiska personer

Av tabell 10 framgår att antalet juridiska personer med realisationsvinst var 1 333 varav 748 var dödsbon och 359 aktiebolag. Av bruttovinsten 67,7 mkr. kom 43,4 mkr. från fastighetsförsäljning, 7,8 mkr. från aktier som innehafts kortare tid än fem år och 16,5 mkr. från aktier med längre innehavstid. Förlusten var 5,4 mkr. varav 4,7 kom från aktieförsäljning. Nettovinsten var 63,9 mkr. inkl. restitutioner m. m. Av beloppet kom 49,9 mkr. från aktiebolag och 6,7 mkr. från dödsbon. Största delen av vinsten 56,1 mkr. kom från 133 juridiska personer med en inkomst i förvärvskällan som ej understigit 50 000 kronor och som genomsnittligt uppgick till 421 880 kronor. Även förlusterna domineras av ett fåtal personer med hög inkomst i förvärvskällan. Av hela förlusten på 5,4 mkr. kom 4,6 mkr. från 18 personer med en inkomst i förvärvskällan på lägst 50 000 kronor. Genomsnittliga förlusten för dessa personer var 253 889 kronor.

Juridiska personers fastighetsförsäljning

Vinstberäkningen vid juridiska personers fastighetsförsäljning framgår av tabell 11. Försäljningspriset för samtliga fastigheter var 193,2 mkr. Beloppet fördelades med 148,4 resp. 44,8 mkr. på vinstutredning enligt alternativ 1 och 2. Av försäljningspriset kom 149,9 mkr. från gruppen övriga fastigheter. Vinsten var 39,0 mkr. eller 20,2 % av försäljningspriset.

Vinstprocenten enligt alternativ 1 var 27,3 % för jordbruksfastighet och om fasta beloppet borträknas 43,1 %. För obebyggd mark var den 51,2 %. De sålda fastigheterna har oftast lång innehavstid. Av jordbruksfastigheterna hade 70,9 % och av obebyggd mark 64,5 % av fastigheterna förvärvats före år 1950. För villafastighet var vinstprocenten 4,3 resp. 22,9 % och för övriga fastigheter drygt 23 % i båda fallen. Innehavstiden

var relativt kort, av villafastigheterna hade 65,6 % och av övriga fastigheter 73,8 % förvärvats efter år 1950. Då taxeringsvärdet lagts till grund för vinstberäkningen var vinstprocenten avsevärt högre för samtliga fastighetstyper utom jordbruksfastighet där den var närmast oförändrad. Den högre vinstprocenten beror troligen som tidigare nämnts på antalet förlorade fasta tillägg samt förbättringskostnader före år 1952 som ej eller endast delvis påverkat taxeringsvärdet.

Juridiska personers försäljning av aktier m. m.

I tabell 12 redovisas försäljningen av aktier och annan lös egendom som innehafts kortare tid än fem år. Omsättningen var 53,0 mkr. och nettovinsten 2,9 mkr. De korta innehaven – mindre än två år – gav en förlust på 1,3 mkr. och längre innehav en vinst på 4,2 mkr.

Aktier som innehafts mer än fem år omsattes för 167,9 mkr. med vinsten 16,5 mkr. dvs. 10 % av försäljningspriset efter avdrag för kostnader vid försäljningen samt ytterligare avdrag med högst 500 kronor.

Summan av fysiska och juridiska personers aktieomsättning utgör enligt denna undersökning 1 609,9 mkr. Enligt bankinspektionen uppgick omsättningen år 1970 till 3 700 mkr. Skillnaden 2 100 mkr. utgöres av omsättningar av personer som ej haft inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet samt omsättningar där vinsten eller förlusten hänförts till annan förvärvskälla.

Annan lös egendom än aktier, huvudsakligen insatslägenheter, omsattes för 0,5 mkr. med vinsten 0,1 mkr.

Skatteutfall m. m.

Summa realisationsvinst för fysiska och juridiska personer var 318,8 mkr. varav 256,4 mkr. kom från fysiska personer och 62,3 mkr. från juridiska. Fysiska personer med realisationsvinst har i påfallande omfattning tecknat pensionsförsäkring med premie av ungefär samma storlek som realisationsvinsten varigenom beskattningen av vinsten framflyttas till och fördelas på de år då pensionen utbetalas. Detta synes i synnerhet ha varit fallet vid vinster från fastighetsförsäljning och i mindre omfattning vid försäljning av aktier som innehafts mer än fem år.

Taxeringsnämndernas granskning av vinstutredningarna vid fastighetsförsäljning synes i huvudsak ha omfattat en formell prövning av utredningen. Avvikelser grundade på skälighetsbedömning förekommer ytterligt sällan. Vid långa fastighetsinnehav har faktiska anskaffningskostnaden många gånger ej kunnat anges utan en uppskattning har gjorts. I flera fall har fel både till den skattskyldiges och det allmännas nackdel förbisetts vid taxeringen.

Tabell 1 Antal personer med inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet enligt 1971 års taxering

	Ej uppräknade tal				Uppräknade tal			
	Inkomst under F, kr.			Summa	Inkomst under F, kr.			Summa
	–10 000	10 000–50 000	50 000–		–10 000	10 000–50 000	50 000–	
Fysiska personer								
Rekvirerade deklarationer	2 370	1 393	1 064	4 827	59 250	6 965	1 064	67 279
Ej inkomna deklarationer	64	32	56	152	1 600	160	56	1 816
Deklarationer som ej haft inkomst under F	351	638	117	1 106	8 775	3 190	117	12 082
Deklarationer med enbart restitution m. m.	1 094	45	8	1 147	27 350	225	8	27 583
Deklarationer som ingår i redovisningen	861	678	883	2 422	21 525	3 390	883	25 798
Juridiska personer								
Rekvirerade deklarationer	330	68	181	579	1 650	340	181	2 171
Ej inkomna deklarationer	19	5	34	58	95	25	34	154
Deklarationer som ej haft inkomst under F	32	5	8	45	160	25	8	193
Deklarationer med enbart restitution m. m.	86	10	6	102	430	50	6	486
Deklarationer som ingår i redovisningen	193	48	133	374	965	240	133	1 338

Tabell 2 Antal fysiska personer med inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet enligt 1971 års taxering fördelade efter den skattskyldiges ålder samt inkomstens och förmögenhetens storlek

Ålder Sammanräknad nettoinkomst Taxerad inkomst Förmögenhet	Inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet, kr.								Summa
	1– 2 000	2 000– 5 000	5 000– 10 000	10 000– 15 000	15 000– 20 000	20 000– 30 000	30 000– 50 000	50 000–	
Ålder									
19–	200	100	25	20	20	20	20	24	429
20–34	2 875	975	600	220	70	100	105	108	5 053
35–49	3 200	1 375	775	355	210	235	150	221	6 521
50–66	5 250	1 575	975	485	235	290	285	411	9 506
67–	2 000	925	675	175	125	160	110	119	4 289
Sammanräknad nettoinkomst, kr.									
– 5 000	575	75	25	–	10	10	10	1	706
5 000– 10 000	1 200	375	225	35	–	10	–	3	1 848
10 000– 20 000	2 250	1 025	700	245	55	10	15	10	4 310
20 000– 30 000	2 825	1 000	525	200	120	115	10	15	4 810
30 000– 40 000	1 975	900	325	195	155	205	55	14	3 824
40 000– 60 000	2 500	1 075	750	325	170	165	215	44	5 244
60 000–100 000	1 400	425	300	170	65	150	190	198	2 898
100 000–	800	75	200	85	85	140	175	598	2 158
Taxerad inkomst									
– 5 000	1 300	300	125	35	40	20	20	40	1 880
5 000– 10 000	1 475	500	450	100	35	20	15	36	2 631
10 000– 20 000	2 575	1 325	750	285	90	95	35	76	5 231
20 000– 30 000	3 225	1 125	525	240	145	165	55	86	5 566
30 000– 40 000	1 950	750	400	210	130	175	85	66	3 766
40 000– 60 000	1 625	675	400	240	100	120	235	123	3 518
60 000–100 000	950	250	325	110	55	150	145	175	2 160
100 000–	425	25	75	35	65	60	80	281	1 046
Behållen förmögenhet									
– 0	1 575	775	675	165	85	95	55	51	3 476
1– 100 000	5 675	2 125	925	480	160	180	130	73	9 748
100 000– 200 000	2 900	1 200	700	275	150	175	120	126	5 646
200 000– 400 000	1 875	500	350	215	130	170	170	161	3 571
400 000– 750 000	1 025	275	175	55	65	90	125	182	1 992
750 000–1 000 000	150	–	75	20	20	40	15	57	377
1 000 000–	325	75	150	45	50	55	55	233	988
Summa inkomsttagare	13 525	4 950	3 050	1 255	660	805	670	883	25 798

Tabell 3 Inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet enligt 1971 års taxering fördelad efter den skattskyldiges ålder, inkomstens och förmögenhetens storlek samt summa inkomst och förlust i förvärvskällan

Ålder Sammanräknad nettoinkomst Taxerad inkomst Förmögenhet	Inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet, kr.								Summa
	1– 2 000	2 000– 5 000	5 000– 10 000	10 000– 15 000	15 000– 20 000	20 000– 30 000	30 000– 50 000	50 000–	
Ålder									
19–	73	303	221	238	373	500	817	3 280	5 805
20–34	1 594	3 221	4 396	2 596	1 206	2 452	4 017	15 649	35 131
35–49	2 125	4 173	5 399	4 269	3 652	5 720	5 751	35 723	66 812
50–66	3 363	5 191	6 981	5 859	4 074	6 871	10 914	69 590	112 843
67–	1 337	2 887	4 885	2 148	2 160	3 816	4 367	14 809	36 409
Sammanräknad nettoinkomst, kr.									
– 5 000	399	199	146	–	182	229	377	138	1 670
5 000– 10 000	699	1 143	1 585	431	–	263	–	302	4 423
10 000– 20 000	1 441	3 164	4 714	2 845	966	215	560	815	14 720
20 000– 30 000	1 855	3 250	4 081	2 431	2 065	2 651	363	1 235	17 931
30 000– 40 000	1 153	2 961	2 449	2 342	2 702	5 046	1 873	974	19 500
40 000– 60 000	1 394	3 513	5 377	3 987	2 935	3 936	8 161	4 234	33 537
60 000–100 000	996	1 320	2 143	2 044	1 134	3 588	7 423	13 871	32 519
100 000–	555	225	1 385	1 030	1 481	3 431	7 109	117 483	132 699
Taxerad inkomst									
– 5 000	816	793	738	427	720	492	721	4 511	9 218
5 000– 10 000	1 002	1 571	3 186	1 146	582	526	605	4 014	12 632
10 000– 20 000	1 544	4 309	5 467	3 383	1 550	2 241	1 406	10 442	30 352
20 000– 30 000	1 989	3 690	4 051	2 925	2 545	3 991	2 043	11 269	32 503
30 000– 40 000	1 178	2 472	2 807	2 500	2 271	4 086	3 151	7 937	26 402
40 000– 60 000	875	2 072	2 802	2 967	1 719	2 893	8 935	17 592	39 855
60 000–100 000	832	781	2 273	1 365	1 096	3 665	5 808	21 035	36 855
100 000–	245	87	558	397	982	1 465	3 197	62 251	69 182
Behållen förmögenhet									
– 0	1 107	2 277	4 660	1 919	1 467	2 294	1 983	9 337	25 044
1– 100 000	3 586	6 850	6 898	5 808	2 742	4 341	5 063	9 654	44 942
100 000– 200 000	1 845	4 040	4 599	3 323	2 597	4 254	4 808	11 872	37 338
200 000– 400 000	1 045	1 523	2 803	2 620	2 300	4 033	6 291	20 877	41 492
400 000– 750 000	566	865	1 248	725	1 107	2 103	4 933	24 095	35 642
750 000–1 000 000	57	–	639	212	350	991	589	7 290	10 128
1 000 000–	286	220	1 035	507	902	1 343	2 199	55 926	62 418
Inkomst, 1 000 kr.	16 503	16 456	27 856	15 356	11 931	19 525	26 511	144 845	278 983
Förlust, 1 000 kr.[a]	8 010	682	5 974	242	466	166	645	5 794	21 979
Summa inkomst under F, 1 000 kr.	8 493	15 774	21 882	15 114	11 465	19 359	25 866	139 051	257 004

[a] Här ingår endast personer som samtidigt haft vinst som varit större än förlusten.

Tabell 4 Antal skattskyldiga med inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet fördelade efter inkomstens art samt summa realisationsvinst och realisationsförlust enligt 1971 års taxering.

Inkomstens art	Inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet, kr.								Summa
	1– 2 000	2 000– 5 000	5 000– 10 000	10 000– 15 000	15 000– 20 000	20 000– 30 000	30 000– 50 000	50 000–	
Antal skattskyldiga med vinst									
1 Aa[a]	3 125	2 100	1 225	655	345	410	300	371	8 531
1 Ab	3 600	850	450	95	35	45	75	82	5 232
1 B	6 500	1 450	1 025	300	205	215	245	393	10 333
2	700	750	425	260	115	185	100	156	2 691
3	200	50	50	50	5	25	30	34	444
Summa	14 125	5 200	3 175	1 360	705	880	750	1 036	27 231
Antal skattskyldiga med förlust[b]									
1 Aa	–	–	–	10	–	–	–	4	14
1 Ab	1 375	325	150	35	20	30	45	77	2 057
2	25	–	–	10	5	5	–	3	48
Summa	1 400	325	150	55	25	35	45	84	2 119
Vinst, 1 000 kr.									
1 Aa	2 578	7 027	8 802	7 718	5 978	9 548	11 351	52 296	105 298
1 Ab	7 840	2 532	3 124	1 024	323	798	1 851	10 261	27 753
1 B	5 431	4 627	12 857	3 381	3 796	4 698	9 407	62 128	106 325
2	562	2 267	3 053	3 120	1 832	4 431	3 875	19 908	39 048
3	92	3	20	113	2	50	27	252	559
Summa	16 503	16 456	27 856	15 356	11 931	19 525	26 511	144 845	278 983
Förlust, 1 000 kr.[b]									
1 Aa	–	–	–	6	–	–	–	100	106
1 Ab	7 998	682	5 974	221	460	98	645	5 576	21 654
2	12	–	–	15	6	68	–	118	219
Summa	8 010	682	5 974	242	466	166	645	5 794	21 979

[a] 1 Aa Fastighet i hemortskommunen.
1 Ab Annan egendom än fastighet som innehafts mindre än fem år.
1 B Aktier m. m. som innehafts fem år eller mer.
2 Fastighet i annan kommun än hemortskommunen.
3 Restitutioner m. m.

[b] Här ingår endast personer som samtidigt haft vinst som varit större än förlusten.

Tabell 5 Fysiska personer fördelade efter realisationsvinstens storlek och art samt summa realisationsvinst och förlust brutto, 1 000 kr.

Inkomstens art	Realisationsvinstens, – förlustens storlek, kr.								Summa
	1– 2 000	2 000– 5 000	5 000– 10 000	10 000– 15 000	15 000– 20 000	20 000– 30 000	30 000– 50 000	50 000–	
Antal fysiska personer med vinst									
1 Aa[a]	3 149	2 101	1 251	630	340	400	302	358	8 531
1 Ab	3 547	777	568	89	79	73	37	62	5 232
1 B	6 429	1 496	1 067	292	179	227	253	390	10 333
2	754	740	422	242	105	180	103	145	2 691
3	410	16	7	6	1	2	–	2	444
Summa	14 289	5 130	3 315	1 259	704	882	695	957	27 231
Antal fysiska personer med förlust[b]									
1 Aa	10	1	–	–	1	–	1	1	14
1 Ab	1 385	280	152	50	13	93	12	72	2 057
2	35	5	1	5	–	–	1	1	48
Summa	1 430	286	153	55	14	93	14	74	2 119
Vinst, 1 000 kr.									
1 Aa	2 599	7 030	8 970	7 604	5 878	9 606	11 608	52 003	105 298
1 Ab	1 963	2 537	3 604	1 057	1 407	1 663	1 607	13 917	27 755
1 B	3 908	4 579	7 709	3 543	3 099	5 668	9 916	67 901	106 323
2	599	2 295	3 212	2 919	1 836	4 259	4 122	19 806	39 048
3	202	55	42	73	18	46	–	124	560
Summa	9 271	16 496	23 537	15 196	12 238	21 242	27 253	153 751	278 984
Förlust, 1 000 kr.[b]									
1 Aa	6	5	–	–	19	–	40	36	106
1 Ab	892	872	1 097	593	209	2 105	488	15 398	21 654
2	22	11	6	68	–	–	30	82	219
Summa	920	888	1 103	661	228	2 105	558	15 516	21 979

a 1 Aa Fastighet i hemortskommunen.
1 Ab Annan egendom än fastighet som innehafts mindre än fem år.
1 B Aktier m. m. som innehafts fem år eller mer.
2 Fastighet i annan kommun än hemortskommunen.
3 Restitutioner m. m.

b Här ingår endast personer som samtidigt haft vinst som varit större än förlusten.

Tabell 6 Antal fysiska personer med inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet samt bruttobeloppet realisationsvinst och förlust fördelat efter vinstens och förlustens storlek.

Förlustens storlek brutto, kr.	Realisationsvinstens storlek brutto, kr.								Summa
	1– 2 000	2 000– 5 000	5 000– 10 000	10 000– 15 000	15 000– 20 000	20 000– 30 000	30 000– 50 000	50 000–	
	Antal fysiska personer								
0	12 150	4 625	2 875	1 200	635	770	625	801	23 681
1– 2 000	900	350	100	25	5	20	15	15	1 430
2 000– 5 000	–	125	125	10	10	10	–	6	286
5 000–10 000	–	–	125	–	–	10	10	6	151
10 000–15 000	–	–	–	–	25	–	10	20	55
15 000–20 000	–	–	–	–	–	10	–	3	13
20 000–30 000	–	–	–	–	–	75	–	19	94
30 000–50 000	–	–	–	–	–	–	–	15	15
50 000–	–	–	–	–	–	–	–	73	73
Summa	13 050	5 100	3 225	1 235	675	895	660	958	25 798
	Vinst, 1 000 kr.								
0	7 957	14 847	20 831	14 441	11 040	18 507	24 084	121 901	233 608
1– 2 000	737	939	553	342	78	447	569	2 264	5 929
2 000– 5 000	–	477	734	124	175	268	–	1 114	2 892
5 000–10 000	–	–	971	–	–	231	401	788	2 391
10 000–15 000	–	–	–	–	486	–	438	1 586	2 510
15 000–20 000	–	–	–	–	–	259	–	247	506
20 000–30 000	–	–	–	–	–	1 909	–	2 204	4 013
30 000–50 000	–	–	–	–	–	–	–	1 929	1 929
50 000–	–	–	–	–	–	–	–	25 104	25 104
Summa	8 694	16 263	23 089	14 907	11 779	21 621	25 492	157 137	278 982
	Förlust, 1 000 kr.[a]								
1– 2 000	580	230	59	11	1	12	17	11	921
2 000– 5 000	–	413	364	21	28	43	–	19	888
5 000–10 000	–	–	873	–	–	74	97	46	1 090
10 000–15 000	–	–	–	–	293	–	131	236	660
15 000–20 000	–	–	–	–	–	154	–	54	208
20 000–30 000	–	–	–	–	–	1 674	–	455	2 129
30 000–50 000	–	–	–	–	–	–	–	601	601
50 000–	–	–	–	–	–	–	–	15 480	15 480
Summa	580	643	1 296	32	322	1 957	245	16 902	21 977

[a] Här ingår endast personer som samtidigt haft vinst som varit större än förlusten.

Tabell 7 Fastigheter sålda med vinst beräknad från faktisk anskaffningskostnad, 1 000 kr.

Intäkts- och avdragsposter	Jordbruksfastighet	Annan fastighet			
Antal sålda fastigheter		Obebyggd mark	Villa, permanentbostad	Villa, fritidsbostad	Övriga fastigheter
Försäljningspris	152 753	85 562	328 047	31 505	168 268
Förvärvspris	31 213	28 003	164 501	13 683	81 545
Omräknat förvärvspris	53 815	40 260	204 308	16 765	103 339
Förbättringskostnad	12 518	3 689	35 007	4 099	34 380
Omräknad förbättringskostnad	19 893	4 082	43 305	5 342	42 998
Fast belopp	22 284	–	42 949	4 395	3 690
Övriga kostnader	2 789	3 818	12 879	932	2 238
Värdeminskningsavdrag	1 615	126	258	–	4 858
Summa avdrag	97 166	48 034	303 183	27 434	147 407
Vinst, 100 %	789	2 265	1 980	338	2 300
Vinst, 75 %	41 099	26 448	17 164	2 799	13 921
Antal fastigheter	1 413	3 948	2 212	574	545
därav ägda mindre än 2 år	63	251	395	60	58
därav ägda 2 år eller mer	1 350	3 697	1 817	514	487
Förvärvsår					
–1940	496	1 051	86	45	36
1941–1950	277	623	111	47	40
1951–1960	327	717	317	68	96
1961–1964	90	546	460	111	75
1965–	223	1 011	1 238	303	298

Tabell 8 Fastigheter sålda med vinst beräknad från taxeringsvärdet, 1 000 kr.

Intäkts- och avdragsposter Antal sålda fastigheter	Jordbruksfastighet	Annan fastighet			
		Obebyggd mark	Villa, permanentbostad	Villa, fritidsbostad	Övriga fastigheter
Försäljningspris	27 471	17 790	6 451	1 007	10 162
Taxeringsvärde	4 065	2 372	1 760	157	1 890
Omräknat taxeringsvärde	8 364	4 627	2 748	354	5 330
Förbättringskostnad	857	637	497	3	476
Omräknad förbättringskostnad	1 946	1 730	551	6	727
Fast belopp	2 239	–	870	69	734
Övriga kostnader	225	498	65	2	117
Värdeminskningsavdrag	21	32	29	7	53
Summa avdrag	12 753	6 823	4 205	424	6 855
Vinst, 100 %	280	76	–	–	0
Vinst, 75 %	10 829	8 169	1 684	437	2 480
Antal fastigheter	302	654	30	6	22
därav ägda mindre än 2 år	32	4	–	–	1
därav ägda 2 år eller mer	270	650	30	6	21
År för taxeringsvärdet					
–1940	24	171	–	–	6
1941–1950	190	271	9	1	6
1951–1960	24	131	2	–	5
1961–1964	31	59	8	–	–
1965–	33	22	11	5	5

Tabell 9 Realisationsvinst och förlust vid försäljning av aktier m. m. och annan lös egendom som innehafts kortare tid än 5 år, 1 000 kr.

Utförd vinst eller förlust, %	Försäljningspris	Inköpspris	Vinst	Förlust	Nettovinst
Börsnoterade aktier					
100	58 983	64 913	2 524	8 454	–5 930
75	19 163	15 877	3 001	537	+2 464
50	16 474	11 557	2 839	381	+2 458
25	7 460	5 591	599	132	+ 467
Summa	102 080	97 938	8 963	9 504	– 541
Övriga aktier					
100	52 200	56 550	5 133	9 482	–4 349
75	19 614	16 827	2 134	45	+2 089
50	68 855	70 197	1 942	2 613	– 671
25	31 393	14 185	4 309	7	+4 302
Summa	172 062	157 759	13 518	12 147	+1 371
Samtliga aktier	274 142	255 697	22 481	21 651	+ 830
Annan lös egendom					
100	8 144	5 294	2 854	3	+2 850
75	6 432	5 468	723	–	+ 723
50	5 992	4 257	868	–	+ 868
25	8 453	5 137	829	–	+ 829
Summa	29 021	20 156	5 274	3	+5 270

Tabell 10 Antal juridiska personer med inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet fördelade efter inkomstens storlek och art samt summa realisationsvinst och realisationsförlust, 1 000 kr.

Juridisk person Inkomstens art	Inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet, kr.								Summa
	1– 2 000	2 000– 5 000	5 000– 10 000	10 000– 15 000	15 000– 20 000	20 000– 30 000	30 000– 50 000	50 000–	
Antal									
Dödsbon	290	160	125	80	30	15	25	23	748
Aktiebolag	85	75	45	25	5	10	20	94	359
Ekonomiska föreningar	35	25	10	–	–	10	5	9	94
Ideella föreningar	40	35	5	5	–	–	–	6	91
Familjestiftelser	15	5	10	–	–	–	10	1	41
Summa	465	300	195	110	35	35	60	133	1 333
Belopp, 1 000 kr.									
Dödsbon	225	502	895	992	541	349	1 079	2 072	6 655
Aktiebolag	54	260	322	297	81	249	663	48 009	49 935
Ekonomiska föreningar	35	94	52	–	–	246	150	1 310	1 887
Ideella föreningar	23	97	40	59	–	–	–	4 521	4 740
Familjestiftelser	5	22	82	–	–	–	382	198	689
Summa	342	975	1 391	1 348	622	844	2 274	56 110	63 906
Antal jur. pers. med vinst									
1 Aa	115	70	85	50	30	10	25	49	434
1 Ab	70	65	25	20	–	10	–	23	213
1 B	240	150	70	30	10	20	25	52	597
2	25	45	30	20	–	–	10	42	172
3	15	15	5	5	–	–	–	10	50
Summa	465	345	215	125	40	40	60	176	1 466
Belopp, 1 000 kr.									
1 Aa[a]	17	228	572	611	527	289	960	19 562	22 866
1 Ab	54	192	318	527	–	210	–	6 503	7 804
1 B	194	459	481	351	95	353	1 012	13 549	16 494
2	15	147	221	233	–	–	341	19 575	20 532
3	3	27	39	11	–	–	–	1 491	1 571
Summa	383	1 053	1 631	1 733	622	852	2 313	60 680	69 267
Antal jur. pers. med förlust[b]									
1 Aa	–	–	–	–	–	5	5	1	11
1 Ab	25	15	15	15	–	–	–	8	78
2	–	–	–	–	–	–	–	9	9
Summa	25	15	15	15	–	5	5	18	98
Belopp, 1 000 kr.									
1 Aa	–	–	–	–	–	8	39	12	59
1 Ab	41	78	240	385	–	–	–	3 911	4 655
2	–	–	–	–	–	–	–	647	647
Summa	41	78	240	385	–	8	39	4 570	5 361

[a] 1 Aa Fastighet i hemortskommunen.
1 Ab Annan egendom än fastighet som innehafts mindre än fem år.
1 B Aktier m. m. som innehafts fem år eller mer.
2 Fastighet i annan kommun än hemortskommunen.
3 Restitutioner m. m.

[b] Här ingår endast personer som samtidigt haft vinst som varit större än förlusten.

Tabell 11. Fastigheter sålda med vinst av juridisk person, 1 000 kr

Intäkts- och avdragsposter Antal sålda fastigheter	Vinst enligt alternativ 1[a]				Vinst enligt alternativ 2[b]			
	Jordbruksfastighet	Annan fastighet			Jordbruksfastighet	Annan fastighet		
		Obebyggd mark	Villafastighet	Övriga fastigheter		Obebyggd mark	Villafastighet	Övriga fastigheter
Försäljningspris	18 810	4 836	6 061	118 671	8 960	3 221	1 420	31 242
Förvärvspris, taxeringsvärde	3 127	1 471	1 687	53 636	1 866	461	341	6 064
Omräknat förvärvspris, tax.värde	8 868	2 237	2 965	76 685	4 456	804	677	17 701
Förbättringskostnad	1 816	16	1 075	17 278	405	30	101	3 888
Omräknad förbättringskostnad	3 249	35	1 638	25 228	665	49	152	5 055
Fast belopp	2 967	–	1 128	324	1 022	–	405	228
Övriga kostnader	107	84	71	1 497	62	56	34	136
Värdeminskningsavdrag	1 518	–	–	13 068	13	–	–	2 552
Summa avdrag	13 673	2 356	5 803	90 666	6 191	910	1 268	20 568
Vinst, 100 %	–	253	36	424	–	–	–	–
Vinst, 75 %	3 851	1 669	167	20 686	2 078	1 734	114	8 005
Antal fastigheter	103	200	32	107	95	168	16	69
därav ägda mindre än 2 år	–	17	1	7	–	–	–	–
därav ägda 2 år eller mer	103	183	31	100	95	168	16	69
Förvärvsår								
–1940	63	102	1	25	15	23	–	1
1941–1950	10	27	10	3	74	54	6	63
1951–1960	3	27	10	30	–	56	5	–
1961–1964	26	17	5	31	–	–	–	–
1965–	1	27	6	18	6	35	5	5

[a] Beräknad från faktisk anskaffningskostnad.

[b] Beräknad från taxeringsvärdet.

Tabell 12. Juridiska personers realisationsvinst och förlust vid försäljning av aktier m. m. och annan lös egendom som innehafts kortare tid än 5 år, 1 000 kr

Utförd vinst eller förlust, %	Försäljnings-pris	Inköpspris	Vinst	Förlust	Nettovinst
Börsnoterade aktier					
100	24 539	25 537	1 318	2 317	– 999
75	2 866	2 438	371	52	+ 319
50	710	515	100	3	+ 97
25	2 703	2 791	94	116	– 22
Summa	30 818	31 281	1 883	2 488	– 605
Övriga aktier					
100	3 786	4 131	1 152	1 497	– 345
75	3 463	698	2 085	11	+2 074
50	7 005	4 894	1 716	659	+1 057
25	7 938	5 127	702	–"	+ 702
Summa	22 192	14 850	5 655	2 167	+3 488
Samtliga aktier	53 010	46 131	7 538	4 655	+2 883
Annan lös egendom					
100	91	35	56	–	+ 56
75	350	314	27	–	+ 27
50	12	8	2	–	+ 2
25	57	37	5	–	+ 5
Summa	510	394	90	–	+ 90

Bilaga 4 Tabellbilaga

Kursindex för börsnoterade aktier m. m. Genomsnittlig indexförändring för börsaktier. Effektiv avkastning för börsaktier. Prisindex för jordbruksfastigheter och villor exkl. fritidshus.

Tabell B.4.1 Kursindex[1] för börsaktier samt aktier på fondhandlarföreningens lista

År	Konsumentprisindex	Verkstäder inkl. Grängesberg	Skogsföretag	Bruksföretag	Rederier	Banker	Försäkringsbolag	Förvaltningsbolag	Övriga företag	Möllers generalindex	Affärsvärldens generalindex	Limiterade pref. aktier	Olimiterade pref. aktier	Samtliga pref. aktier	Fondhandlarlistan
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1935	97,1	61,9	74,7	74,2	69,0	92,3	110,8	79,9	82,3	75,1	79,4	85	80	79	80
1936	98,1	101,1	101,3	98,7	93,6	98,7	118,1	108,8	97,3	100,6	98,3	98	109	103	97
1937	101,9	94,8	89,0	94,7	89,0	98,7	100,0	95,8	99,7	95,8	96,1	100	100	100	100
1938	102,9	95,8	85,0	108,8	86,7	101,8	94,1	114,8	108,0	99,0	99,6	103	106	105	102
1939	109,6	64,8	65,7	92,7	70,8	75,1	82,1	85,3	88,3	75,8	74,6	90	77	82	80
1940	126,0	73,7	71,7	105,8	100,4	79,3	64,9	100,0	88,6	79,3	82,0	84	80	83	89
1941	139,4	92,6	87,9	128,4	129,1	84,8	71,0	124,1	104,2	99,3	96,9	101	94	98	104
1942	146,2	99,2	103,8	144,5	177,1	91,2	73,7	120,6	111,3	102,1	106,2	112	97	105	119
1943	146,2	105,3	110,0	149,5	161,2	99,3	78,8	126,2	118,7	108,9	112,5	118	94	105	123
1944	145,2	115,5	130,6	163,1	167,7	111,9	90,9	134,3	126,1	120,1	123,9	123	99	110	135
1945	144,2	119,8	131,7	170,3	191,5	121,0	91,7	158,1	133,5	127,2	130,1	129	101	114	148
1946	148,1	134,8	147,5	207,0	230,4	125,7	85,2	174,9	140,6	140,0	144,1	125	96	109	158
1947	151,9	129,9	145,8	185,8	218,2	111,9	71,1	175,5	121,5	129,8	133,2	118	77	96	140
1948	159,6	119,9	131,8	176,3	185,9	99,1	70,1	159,4	111,1	118,5	121,9	113	68	89	134
1949	159,6	130,6	144,4	187,4	190,1	105,9	68,6	172,8	123,5	128,9	132,0	119	78	97	145
1950	164,4	164,9	190,4	243,1	254,6	119,2	72,9	212,2	147,7	158,8	163,6	115	90	102	172
1951	196,2	200,2	254,7	298,5	296,4	124,7	87,0	259,8	156,6	189,2	192,5	116	88	102	191
1952	204,8	171,6	205,5	246,9	213,8	109,4	80,7	226,7	136,1	161,1	163,3	116	72	94	144
1953	203,8	180,9	262,6	277,3	236,5	124,5	93,1	263,5	156,2	181,2	183,1	121	83	102	161
1954	206,7	234,1	382,1	366,7	340,5	150,7	114,4	351,4	218,8	240,8	244,2	121	105	111	190

Tabell B.4.1 (forts.)

År	Konsumentprisindex	Verkstäder inkl. Grängesberg	Skogsföretag	Bruksföretag	Rederier	Banker	Försäkringsbolag	Förvaltningsbolag	Övriga företag	Möllers generalindex	Affärsvärldens generalindex	Limiterade pref. aktier	Olimiterade pref. aktier	Samtliga pref. aktier	Fondhandlarlistan
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1955	218,3	225,4	362,7	340,7	279,2	137,3	112,8	342,8	196,0	226,0	228,2	108	91	99	211
1956	226,9	224,9	339,7	341,2	321,8	126,3	97,3	352,0	192,7	222,1	223,7	96	92	92	217
1957	236,5	226,9	358,1	363,7	273,7	125,0	102,9	455,4	199,1	230,7	229,1	96	103	97	217
1958	242,3	251,2	424,3	440,9	284,5	145,4	130,0	625,3	243,1	269,8	265,2	100	113	103	237
1959	246,2	374,8	644,1	594,7	349,8	189,8	159,6	920,8	346,9	386,2	379,2	99	174	124	346
1960	255,8	389,4	646,6	606,4	304,8	168,3	189,1	975,1	350,0	390,1	380,8	96	180	122	349
1961	261,5	408,5	553,9	647,8	292,4	163,1	165,1	881,5	338,1	384,4	378,6	88	120	104	358
1962	275,0	388,5	446,2	504,1	253,8	173,5	149,3	798,6	329,3	352,2	347,3	98	121	113	342
1963	283,7	488,7	558,4	559,1	305,1	206,2	155,4	1 033,1	426,8	437,3	430,0	96	130	113	456
1964	293,3	614,7	597,4	616,2	322,3	188,5	153,7	1 264,5	494,7	507,7	499,7	88	151	108	495
1965	311,9	711,5	555,3	558,6	328,6	180,1	133,4	1 432,7	532,6	547,3	536,4	79	146	98	546
1966	328,0	548,3	419,9	407,7	252,3	159,4	129,9	1 020,1	391,3	420,2	414,5	81	127	98	381
1967	339,2	591,0	335,1	377,5	240,6	174,1	211,6	1 084,3	421,6	438,1	430,0	82	116	97	450
1968	346,0	851,1	417,6	429,4	282,4	220,0	385,7	1 335,9	526,9	584,2	575,9	79	110	93	554
1969	359,3	864,1	497,7	546,1	254,1	180,4	286,2	1 191,6	548,7	590,1	590,6	72	112	86	471
1970	388,5	665,1	445,0	490,4	238,9	152,9	226,4	1 062,9	374,9	462,1	456,9	66	96	78	343
1971	416,1	842,8	425,2	479,8	253,3	194,0	303,6	1 401,0	486,0	566,3	555,0	76	132	93	449
1972	442,1	918,0	560,8	505,9	314,8	188,5	497,0	1 545,2	534,7	624,1	611,7	78	149	97	540
1973	475,3	881,9	659,4	501,9	363,4	192,9	494,9	1 600,9	523,9	622,4	610,0	78	165	99	548
1974	529,9	808,5	679,5	560,8	347,8	200,8	463,7	1 804,2	510,6	610,8	598,6	73	183	97	596

[1] Vid slutet av resp. år.

Tabell B.4.2 Genomsnittlig årlig indexförändring, nominell och reell under åren 1946–1974, i procent

Företagsgrupp m. m.	År										
	1946–1951	1951–1956	1956–1961	1961–1966	1966–1971	1971–1974	1966–1974	1961–1974	1956–1974	1951–1974	1946–1974
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Nominell indexförändring											
Konsumentprisindex	5,8	2,9	2,9	4,6	4,9	8,4	6,2	5,6	4,8	4,4	4,7
Verkstäder, inkl. Grängesberg	8,2	2,3	12,7	6,1	9,0	–1,4	5,0	5,4	7,4	6,3	6,6
Skogsföretag	11,5	5,9	10,3	– 5,4	0,3	16,9	6,2	1,7	3,9	4,4	5,6
Bruksföretag	7,6	2,7	13,7	– 8,8	3,3	5,3	4,1	–1,1	2,8	2,8	3,6
Rederier	5,2	1,7	–1,9	– 2,9	0,1	11,1	4,1	1,3	0,4	0,7	1,5
Banker	–0,2	0,3	5,2	– 0,5	4,0	1,2	2,9	1,6	2,6	2,1	1,7
Försäkringsbolag	0,4	2,3	11,2	– 4,7	18,5	15,2	17,2	8,3	9,1	7,5	6,2
Förvaltningsbolag	8,2	6,3	20,2	3,0	6,6	8,8	7,4	5,7	9,5	8,8	8,7
Övriga företag	2,2	4,2	11,9	3,0	4,4	1,7	3,4	3,2	5,6	5,3	4,7
Möllers generalindex	6,2	3,3	11,6	1,8	6,1	2,6	4,8	3,6	5,8	5,2	5,4
Affärsvärldens generalindex	6,0	3,0	11,1	1,8	6,0	2,6	4,7	3,6	5,6	5,1	5,2
Limiterade preferensaktier	–1,5	–3,7	–1,7	– 1,6	–1,3	–1,3	–1,3	–1,4	–1,5	–2,0	–1,9
Olimiterade preferensaktier	–1,7	0,9	5,5	1,1	0,8	11,5	4,7	3,3	3,9	3,2	2,3
Samtliga preferensaktier	–1,3	–2,0	2,5	– 1,2	–1,1	1,4	–0,1	–0,5	0,3	–0,2	–0,4
Fondhandlarlistan	3,9	2,6	10,5	1,3	3,3	9,9	5,8	4,0	5,8	5,1	4,8
Reell indexförändring											
Verkstäder, inkl. Grängesberg	2,3	–0,6	9,5	1,4	3,9	–9,0	–1,1	–0,2	2,4	1,8	1,9
Skogsföretag	5,4	2,9	7,2	– 9,6	–4,4	7,9	0,0	–3,8	–0,9	–0,1	0,9
Bruksföretag	1,7	–0,2	10,5	–12,9	–1,5	–2,8	–2,0	–6,3	–1,9	–1,6	–1,0
Rederier	–0,6	–1,3	–4,6	– 7,2	–4,6	2,5	–2,0	–4,0	–4,2	–3,6	–3,0
Banker	–5,6	–2,6	2,3	– 4,9	–0,8	–6,7	–3,1	–3,8	–2,1	–2,2	–2,8
Försäkringsbolag	–5,1	–0,7	8,0	– 8,9	13,0	6,2	10,4	2,5	4,0	3,0	1,5
Förvaltningsbolag	2,3	3,2	16,8	– 1,6	1,6	0,4	1,1	0,1	4,5	4,2	3,9
Övriga företag	–3,4	1,2	8,8	– 1,6	–0,4	–6,2	–2,6	–2,2	0,7	0,8	0,0
Möllers generalindex	0,4	0,3	8,5	– 2,7	1,2	–5,4	–1,3	–1,9	0,9	0,8	0,7
Affärsvärldens generalindex	0,2	0,1	8,0	– 2,7	1,1	–5,4	–1,4	–1,9	0,8	0,6	0,5
Limiterade preferensaktier	–6,9	–6,5	–4,5	– 6,0	–5,9	–9,0	–7,0	–6,6	–6,0	–6,1	–6,3
Olimiterade preferensaktier	–7,1	–2,0	2,5	– 3,3	–3,9	2,9	–1,4	–2,2	–0,9	–1,1	–2,2
Samtliga preferensaktier	–6,7	–4,8	–0,4	– 5,6	–5,6	–6,4	–5,9	–5,8	–4,3	–4,4	–4,8
Fondhandlarlistan	–1,8	–0,4	7,4	– 3,2	–1,5	1,4	–0,4	–1,5	0,9	0,6	0,2

Tabell B.4.3 Effektiv avkastning för börsaktier under åren 1935–1974

År	Verkstäder inkl. Grängesberg	Skogsföretag	Bruksföretag	Rederier	Banker	Försäkringsbolag	Förvaltningsbolag	Övriga företag	Företag som ingår i		Limiterade pref. aktier	Olimiterade pref. aktier	Samtliga pref. aktier
									Möllers generalindex	Affärsvärldens generalindex			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1935	5,02	5,29	4,21	4,18	4,04	4,61	5,74	5,28	4,73	4,72	5,50	5,66	5,62
1936	3,87	4,61	3,77	4,46	4,70	4,27	4,24	4,65	4,28	4,29	5,42	4,92	5,23
1937	5,11	6,27	4,67	5,98	4,28	4,85	5,64	4,97	4,99	4,99	5,21	5,38	5,28
1938	5,17	5,37	4,08	4,66	4,45	5,12	4,76	3,90	4,71	4,69	5,04	5,15	5,09
1939	8,08	7,17	4,84	6,39	6,37	4,01	6,61	5,05	6,39	6,48	5,84	6,50	6,08
1940	6,57	5,90	4,40	4,84	5,67	4,59	5,43	5,05	5,63	5,66	6,50	6,23	6,39
1941	5,71	5,32	4,10	5,91	5,23	4,70	4,59	4,38	5,08	5,10	5,71	5,28	5,53
1942	5,40	4,80	3,78	4,42	4,89	4,03	4,36	4,07	4,71	4,73	5,22	5,06	5,16
1943	5,16	4,52	3,82	4,90	4,69	3,75	4,15	3,78	4,51	4,54	4,85	4,66	4,78
1944	4,60	3,89	3,47	4,55	4,20	3,79	4,12	3,46	4,06	4,07	4,46	4,49	4,47
1945	4,55	3,99	3,37	4,43	4,12	3,74	3,83	3,30	3,97	3,98	4,04	4,48	4,18
1946	4,63	3,96	3,50	4,83	3,92	4,20	4,00	3,33	4,03	4,03	4,18	4,51	4,29
1947	4,75	4,04	3,94	4,05	4,47	5,03	4,07	3,84	4,39	4,39	4,34	5,08	4,53
1948	5,19	4,52	4,17	5,59	5,13	4,72	4,43	4,97	4,98	5,02	4,51	5,31	4,71
1949	4,85	4,09	3,89	5,18	4,74	4,83	4,24	4,51	4,49	4,50	4,29	4,65	4,38
1950	3,71	3,19	2,98	3,88	4,18	4,57	3,31	3,70	3,62	3,62	4,50	4,50	4,50
1951	4,15	3,52	3,51	4,02	4,36	4,40	3,13	3,98	3,93	3,97	4,63	5,19	4,79
1952	5,35	5,35	4,35	6,79	5,34	5,19	4,41	5,01	5,18	5,21	4,79	5,66	5,01
1953	5,01	3,85	3,87	5,74	4,60	4,80	3,76	4,51	4,52	4,55	4,60	5,28	4,72
1954	3,98	2,86	3,11	3,90	4,04	4,19	3,10	3,60	3,59	3,61	4,61	4,80	4,64

Tabell B.4.3 (forts.)

År	Verkstäder inkl. Grängesberg	Skogsföretag	Bruksföretag	Rederier	Banker	Försäkringsbolag	Förvaltningsbolag	Övriga företag	Företag som ingår i Möllers generalindex	Affärsvärldens generalindex	Limiterade pref. aktier	Olimiterade pref. aktier	Samtliga pref. aktier
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1955	4,56	3,38	3,72	5,23	4,69	4,69	3,34	4,70	4,26	4,31	5,18	5,33	5,21
1956	4,97	3,97	4,01	4,78	5,55	5,61	3,80	5,09	4,72	4,77	5,84	5,94	5,86
1957	5,11	3,91	3,85	5,69	5,96	6,04	3,40	5,07	4,77	4,85	5,82	5,81	5,82
1958	4,66	3,36	3,16	5,52	5,09	5,00	2,61	4,16	4,09	4,21	5,62	5,35	5,57
1959	3,18	2,45	2,37	4,09	4,02	4,05	1,94	3,02	2,94	3,01	5,67	3,51	5,11
1960	3,28	2,59	2,51	4,71	4,66	3,60	2,35	3,24	3,14	3,21	5,86	4,12	5,39
1961	3,30	3,38	2,62	5,23	5,18	4,27	2,63	3,73	3,44	3,50	6,44	5,75	6,30
1962	3,89	4,07	3,65	5,94	4,90	4,73	3,04	3,92	3,95	4,03	5,73	5,66	5,72
1963	3,24	3,29	3,14	4,89	4,20	4,53	2,91	3,09	3,31	3,34	5,88	5,56	5,82
1964	2,72	3,11	2,81	4,63	4,73	4,58	2,62	2,78	2,97	2,99	6,44	4,37	6,04
1965	2,63	3,98	3,88	4,95	5,42	5,32	2,51	2,84	3,10	3,16	7,25	5,11	6,81
1966	3,88	5,66	5,39	6,50	6,49	6,02	4,04	4,27	4,49	4,52	7,43	5,90	7,14
1967	3,72	7,24	5,95	7,27	6,30	4,24	4,25	3,94	4,46	4,48	7,43	6,69	7,30
1968	2,59	5,61	4,93	6,17	4,95	2,52	3,75	3,12	3,35	3,32	7,38	7,12	7,33
1969	2,82	4,36	3,96	7,04	6,46	4,10	4,33	3,41	3,55	3,48	8,18	7,00	7,95
1970	4,18	5,90	4,91	7,51	7,52	5,25	5,20	5,36	4,97	4,94	8,96	8,30	8,84
1971	3,32	6,66	5,09	7,51	5,87	3,85	4,29	4,04	4,11	4,09	7,94	6,41	7,69
1972	3,03	5,03	4,33	5,75	6,43	2,41	3,99	3,58	3,70	3,70	8,91	5,63	8,22
1973	3,56	4,28	4,38	5,14	7,01	2,75	4,27	3,81	4,04	4,04	8,51	5,47	7,83
1974	4,47	5,25	4,79	6,37	7,51	3,36	4,21	4,39	4,73	4,73	9,10	4,74	8,05

Tabell B.4.4 Prisindex för jordbruksfastigheter åren 1957–1973

Län	År																
	1957	1958	1959	1960	1961	1962	1963	1964	1965	1966	1967	1968	1969	1970	1971	1972	1973
B	100	106	98	104	112	117	109	115	159	156	255	235	169	210	243	276	271
C	100	103	99	96	100	103	103	116	135	162	151	228	165	175	205	219	259
D	100	105	95	105	103	112	107	117	148	179	173	174	203	177	219	249	277
E	100	103	99	103	111	108	118	125	140	178	195	190	185	181	216	241	254
F	100	113	104	111	114	123	119	136	167	191	200	198	197	199	220	255	260
G	100	95	105	103	109	114	109	134	151	174	182	190	168	186	208	228	234
H	100	97	99	99	101	104	101	117	154	185	182	162	171	181	176	209	234
I	100	105	100	107	116	119	128	127	142	161	170	210	176	208	199	225	216
K	100	91	98	114	96	105	114	105	146	156	163	154	174	175	212	228	240
L	100	97	97	106	110	114	125	130	154	166	189	185	196	216	228	252	259
M	100	102	103	111	114	122	133	142	156	200	218	218	215	236	269	271	301
N	100	101	105	104	112	114	122	124	149	180	181	186	216	178	247	252	264
O	100	106	107	112	127	115	119	132	185	171	176	176	196	267	267	310	285
P	100	104	103	105	113	115	120	122	145	165	178	169	186	199	226	234	262
R	100	110	109	109	112	119	119	126	145	172	183	189	202	236	260	277	312
S	100	107	101	126	123	113	123	128	156	176	169	161	193	198	211	210	256
T	100	98	98	96	101	110	108	120	139	150	167	172	184	177	192	225	220
U	100	89	96	99	99	112	102	117	137	137	152	180	189	175	224	233	253
W	100	108	107	117	107	109	110	118	147	162	152	152	179	189	208	211	218
X	100	97	95	105	100	106	108	120	127	136	152	168	152	159	180	192	196
Y	100	99	97	103	107	105	111	114	134	153	179	159	163	203	203	229	226
Z	100	98	92	98	98	99	103	110	124	133	131	139	136	148	150	155	171
AC	100	100	90	94	104	100	102	109	139	135	155	142	156	145	162	155	180
BD	100	86	94	95	100	102	103	117	121	139	151	152	142	149	151	165	176
Riket	100	102	101	106	109	113	116	125	146	171	182	186	187	188	211	227	245
Kpi[a]	100	105	106	110	112	117	121	125	131	139	146	148	152	163	175	186	198

[a] Konsumentprisindex.

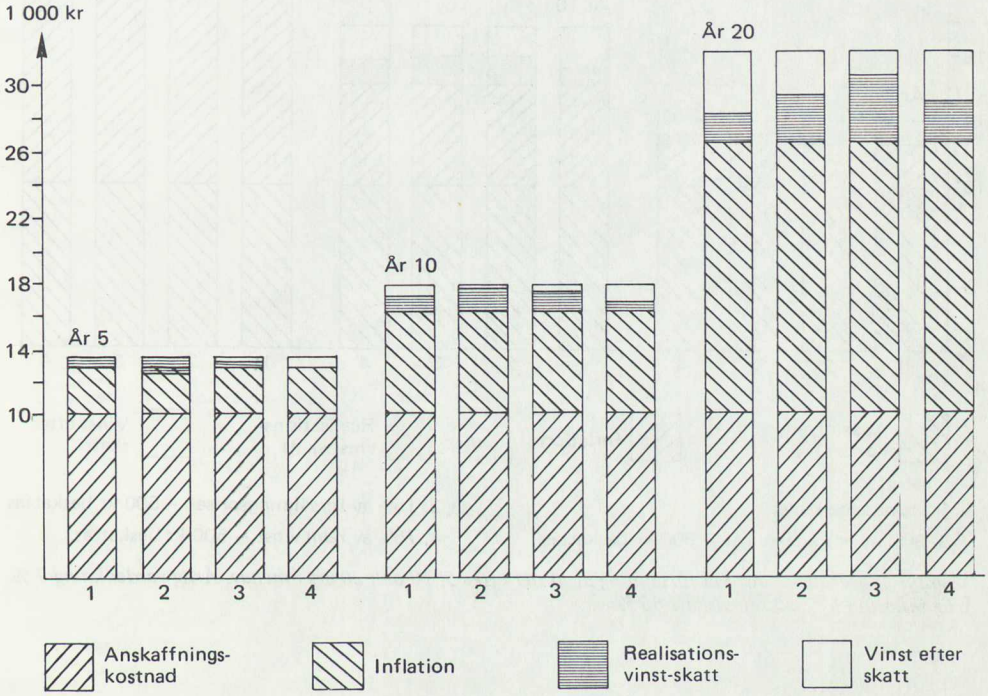
Tabell B.4.5 Prisindex för villor exkl. fritidshus åren 1957–1973

Län	År																
	1957	1958	1959	1960	1961	1962	1963	1964	1965	1966	1967	1968	1969	1970	1971	1972	1973
B[a]	100	105	106	113	125	132	145	–	176	193	199	206	216	224	236	249	272
C	100	103	105	109	113	119	136	–	177	191	200	214	230	233	248	266	288
D	100	100	102	107	113	114	128	–	140	157	161	174	187	191	201	216	243
E	100	105	101	103	110	113	120	–	149	161	171	191	204	209	225	247	272
G	100	99	101	102	102	108	118	–	134	144	153	169	180	188	198	212	230
K	100	99	98	105	108	112	123	–	132	144	155	172	177	185	198	221	245
N	100	101	103	102	110	113	121	–	163	170	188	193	214	212	228	247	266
P	100	98	99	104	108	110	125	–	149	163	174	190	204	203	209	237	264
S	100	103	103	104	109	112	124	–	135	148	153	169	184	186	197	221	240
Z	100	106	111	106	114	108	116	–	119	130	140	152	150	157	161	180	192
AC	100	100	104	110	106	109	109	–	123	133	141	165	162	169	181	196	214
BD	100	103	103	106	101	108	105	–	118	126	133	140	142	143	151	165	185
Kpi[b]	100	105	106	110	112	117	121	125	131	139	146	148	152	163	175	186	198

[a] Fr. o. m. år 1970 avser redovisningen AB-län.

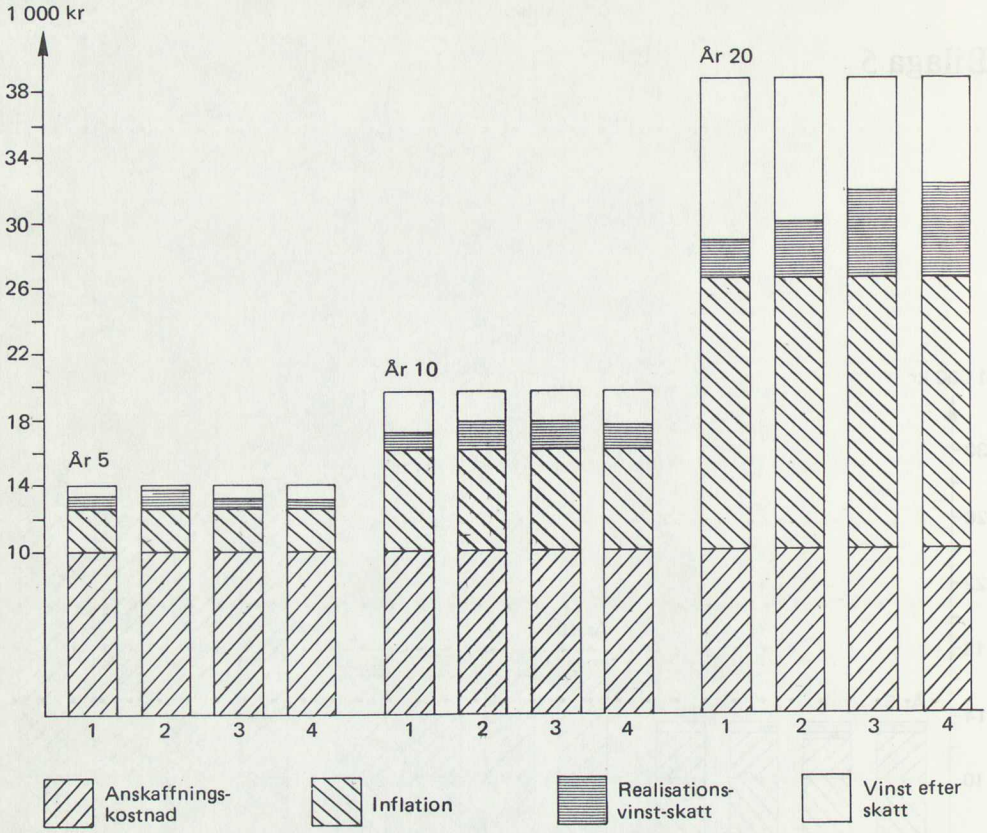
[b] Konsumentprisindex.

Bilaga 5



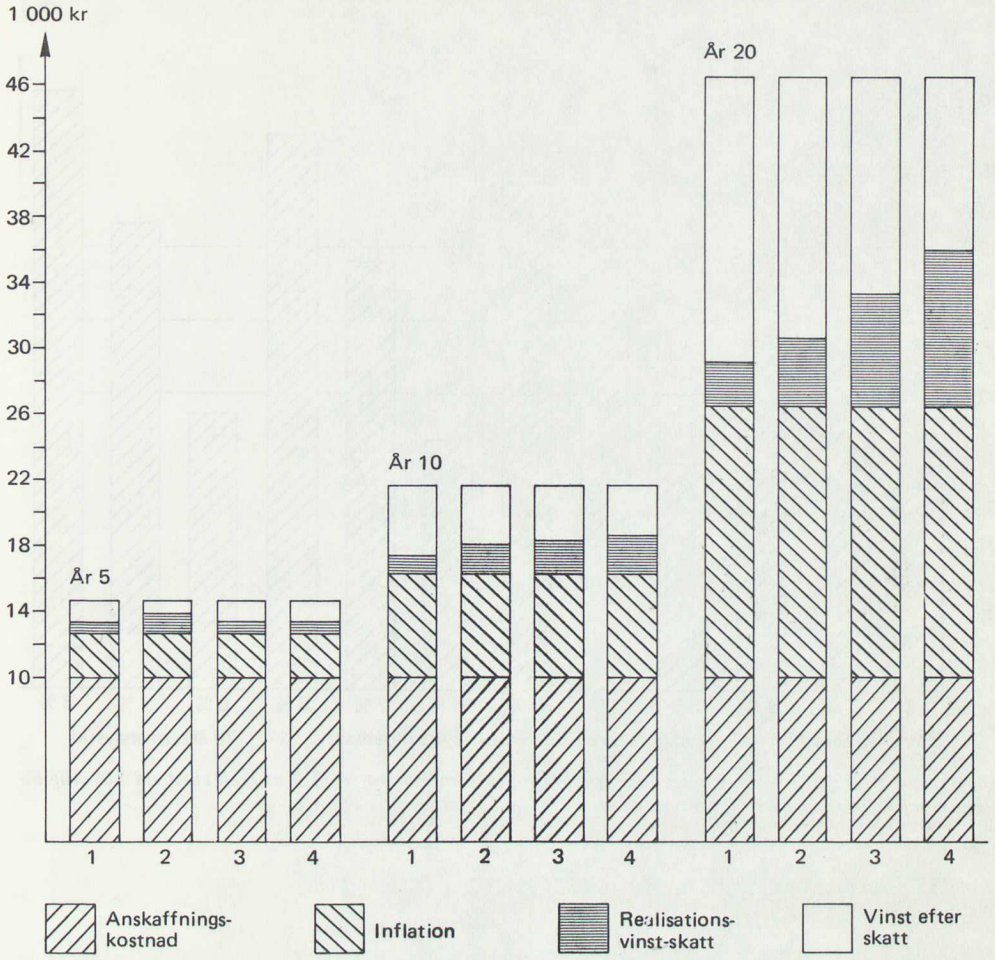
1. Nuvarande regler.
2. 15% av försäljningspriset – 500 kr beskattas.
3. 30% av nominell vinst – 500 kr beskattas.
4. 75% av reell vinst – 500 kr beskattas

Diagram 1 Behållen vinst vid försäljning av aktier efter 5, 10 och 20 års innehav. Årlig värdeökning 6 %. Årlig inflation 5 %. Marginalskatt 65 %.



1. Nuvarande regler.
2. 15% av försäljningspriset – 500 kr beskattas
3. 30% av nominell vinst – 500 kr beskattas.
4. 75% av reell vinst – 500 kr beskattas.

Diagram 2 Behållen vinst vid försäljning av aktier efter 5, 10 och 20 års innehav. Årlig värdeökning 7 %. Årlig inflation 5 %. Marginalskatt 65 %.



1. Nuvarande regler.
2. 15% av försäljningspriset – 500 kr beskattas
3. 30% av nominell vinst – 500 kr beskattas.
4. 75% av reell vinst – 500 kr beskattas.

Diagram 3 Behållen vinst vid försäljning av aktier efter 5, 10 och 20 års innehav. Årlig värdeökning 8 %. Årlig inflation 5 %. Marginalskatt 65 %.

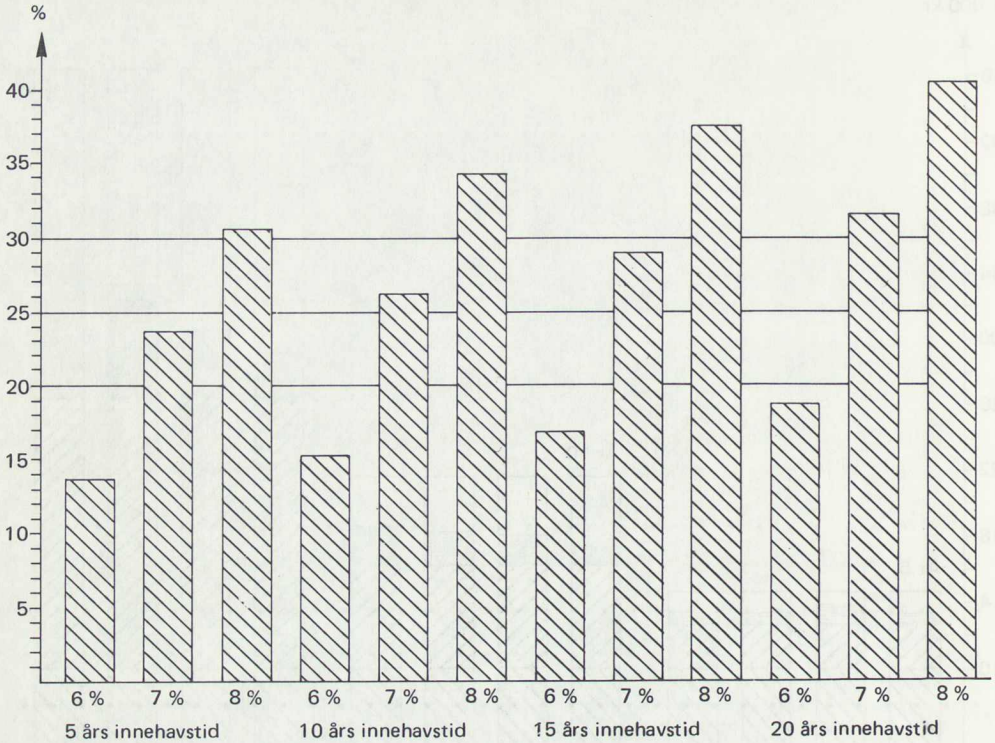


Diagram 4 Andel av nominell vinst vid aktieförsäljning som motsvarar 75 % av reell vinst vid 5 % årlig inflation och 6,7 resp. 8 % årlig värdestegring.

Bilaga 6

Den skattskyldiges namn
Personnummer (ifylls endast av fysisk person)
Hemortskommun för beskattningsåret

INKOMST AV TILLFÄLLIG FÖRVÄRVSVERKSAMHET

T 1

Beskattningsåret (inkomståret) = kalenderåret .....

Deklarationsbilaga nr .....

UPPLYSNINGAR (ytterligare upplysningar finns i RSV:s deklarationsupplysningar, som kan hämtas där deklarationsblanketter utlämnas)

På denna blankett redovisas bl.a. realisationsvinst resp. realisationsförlust vid icke yrkesmässig avyttring av fastigheter, aktier, andra värdepapper och rättigheter samt s.k. värdebeständigt lösöre.

Under vissa förutsättningar kan realisationsförlust utnyttjas genom avdrag från realisationsvinst även vid framtida taxeringar. Se närmare härom i RSV:s deklarationsupplysningar.

I fråga om fastighet skall de närmare uppgifter, som erfordras för beräkning av realisationsvinstens storlek, lämnas på blankett T 2, och i fråga om s.k. värdebeständigt lösöre, som vid avyttringstillfället innehafts två år eller längre tid, skall utredning lämnas på blankett T 3.

Närmare redogörelse för beräkning av realisationsvinst skall, då fråga är om korttidsinnehavd lös egendom och långtidsinnehavda aktier och andra värdepapper och rättigheter, lämnas på omstående sida av denna blankett.

TAXERING TILL KOMMUNAL INKOMSTSKATT I HEMORTSKOMMUNEN		Kr.	Kr.	Tax.nämndens anteckningar
1 Realisationsvinst vid avyttring av fastighet bilaga nr				
2a Realisationsvinst vid avyttring av sådana aktier, andra värdepapper och rättigheter samt s.k. värdebeständigt lösöre som vid avyttringstillfället innehafts kortare tid än två år (korttidsinnehavda)				
2b Realisationsvinst vid avyttring av sådana värdepapper (utom aktier) och rättigheter som vid avyttringstillfället innehafts två år eller längre tid (långtidsinnehavda)	+			
2c Realisationsvinst vid avyttring av sådana aktier (delbevis och teckningsrättsbevis) som vid avyttringstillfället innehafts två år eller längre tid	+	+		
3 Realisationsvinst vid avyttring av s.k. värdebeständigt lösöre som vid avyttringstillfället innehafts två år eller längre tid, bilaga nr				
Avgår högst 1 000 kr.	-	+		
Avgår				
4 Realisationsförlust vid avyttring av fastighet bilaga nr				
5a Realisationsförlust vid avyttring av korttidsinnehavd lös egendom				
5b Realisationsförlust vid avyttring av långtidsinnehavda värdepapper (utom aktier) och rättigheter	+			
5c Realisationsförlust vid avyttring av långtidsinnehavda aktier m.m.	+	+	-	
(Avdrag för realisationsförlust avseende långtidsinnehaft lösöre medges ej)				
6 Återstår (För taxering till statlig inkomstskatt förs överskott resp. underskott in nedan vid punkt 12 resp. 16			=	
Tillkommer				
7 Restituerad, avkortad eller avskriven folkpensions-, tilläggspensions-sjukförsäkrings- eller allmän arbetsgivaravgift om belopp härav påverkat den skattskyldiges allmänna avdrag vid tidigare års taxeringar			+	
8 Inkomst (Överskott förs in i allmänna självdeklarationen i sammanställningen för kommunal inkomstskatt. Beloppet på denna rad får inte understiga beloppet på raden ovan)			=	
TAXERING TILL KOMMUNAL INKOMSTSKATT I ANNAN KOMMUN				
Om vinster och förluster föreligger i flera olika kommuner lämnas utredning på särskild bilaga för varje kommun. Vid taxering till kommunal inkomstskatt får avdrag för förlust göras endast från vinst som uppkommit i samma förvärvskälla (kommun) och högst med belopp motsvarande vinsten.				
9 Realisationsvinst vid avyttring av fastighet bilaga nr				
10 Realisationsförlust vid avyttring av fastighet bilaga nr			-	
11 Inkomst (För taxering till statlig inkomstskatt förs överskott resp. underskott in nedan vid punkt 13 resp. 17. För taxering till kommunal inkomstskatt förs överskott in i särskild självdeklaration, blankett 5)			=	
SAMMANSTÄLLNING FÖR TAXERING TILL STATLIG INKOMSTSKATT				
12 Överskott enligt punkt 6 ovan avseende hemortskommunen				
13 Överskott enligt punkt 11 ovan avseende annan kommun		+		
14 Restituerad, avkortad eller avskriven allmän kommunalskatt, folkpensions-, tilläggspensions-, sjukförsäkrings- eller allmän arbetsgivaravgift om belopp härav påverkat den skattskyldiges allmänna avdrag vid tidigare års taxeringar			+	
15 Summa (Beloppet förs in i allmänna självdeklarationen i sammanställningen för statlig inkomstskatt)			=	
16 Underskott enligt punkt 6 ovan avseende hemortskommunen				
17 Underskott enligt punkt 11 ovan avseende annan kommun		+	-	
18 Summa (Beloppet förs in i allmänna självdeklarationen vid allmänna avdrag, dock högst med belopp motsvarande summan av överskott enligt punkterna 12 och 13 ovan)			=	

(T 1)

Aktier, andra värdepapper (än aktier) och rättigheter och s.k. värdebeständigt lösöre, som vid avyttringstillfället innehafts kortare tid än två år, samt andra värdepapper och rättigheter som innehafts två år eller längre tid.

Avyttrad egendom		År och dag för		Försäljningspris efter avdrag för kostnad för avyttringen	Inköpspris inkl.kostnad för förvärvet	Nettoresultat		Avseende korttidsinnehavd egendom utföres 100 %		Avseende värdepapper och rättigheter som innehafts två år eller längre tid utföres 30 %	
Beteckning	Antal	förvärvet	avyttringen			Vinst	Förlust	Vinst	Förlust	Vinst	Förlust
						Summa					
						Netto (vinst eller förlust)					
								Införes under 2a resp.5a på omstående sida		Införes under 2b resp.5b på omstående sida	

Aktier (delbevis och teckningsrättsbevis) som innehafts två år eller längre tid

Avyttrad egendom		Tidpunkt för avyttringen	Försäljningspris efter avdrag för kostnad för avyttringen	Avgående anskaffningskostnad x)	Nettoresultat		Härav utföres 30 %	
Beteckning	Antal				Vinst	Förlust	Vinst	Förlust
						Summa		
						Netto (vinst eller förlust)		
							Införes under 2c resp. 5c på omstående sida	

x) (Avgående anskaffningskostnad)

Vid beräkning av genomsnittlig anskaffningskostnad för aktier utgår man från de totala anskaffningskostnaderna för aktieposten i fråga vid avyttringstillfället och delar denna summa med antalet aktier i aktieposten. Man erhåller på så vis genomsnittlig anskaffningskostnad för en aktie, och vid försäljning av flera aktier tillhörande samma aktiepost får man fram "Avgående anskaffningskostnad" genom att multiplicera denna genomsnittliga anskaffningskostnad med antalet avyttrade aktier.

Vid beräkning av anskaffningskostnaderna för delbevis (vid fondemission) beräknar man först den genomsnittliga anskaffningskostnaden för en aktie i aktieposten i fråga enligt det ovanstående. Den bråkdel av genomsnittlig anskaffningskostnad för en aktie som belöper på ett delbevis framgår av nedanstående 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

Anskaffningspriset för teckningsrättsbevis (vid nyemission)får anses vara 2/3 av försäljningspriset efter avdrag för kostnad för avyttringen.

Om man önskar erhålla avdrag med exakt uträknat belopp, beräknar man först den genomsnittliga anskaffningskostnaden för en aktie i aktieposten i fråga enligt det ovanstående. Den andel av genomsnittlig anskaffningskostnad för en aktie som belöper på ett teckningsrättsbevis framgår av följande uppställning.

Försäljningspriset för teckningsrättsbeviset

Noterat försäljningspris för en aktie inkl. teckningsrätt omedelbart före avstämplingen.

Det bör observeras, att schablonberäkningen av anskaffningskostnad för teckningsrättsbevis - 2/3 av försäljningspriset efter avdrag för kostnad för avyttringen - även får tillämpas när det gäller sådana aktier som vid avyttringstillfället innehafts kortare tid än två år.

Den skattskyldiges namn
Personnummer (ifylls endast av fysisk person)
Hemortskommun för beskattningsåret

INKOMST AV TILLFÄLLIG FÖRVÄRVSVERKSAMHET

T 3

Underbilaga till blankett T 1

Denna blankett skall användas vid avyttring av s.k. värdebeständigt lösöre, som vid avyttringstillfället innehafts två år eller längre tid.

Deklarationsbil. nr .....

Beskattningsåret (inkomståret) = kalenderåret .....

UPPLYSNINGAR (ytterligare upplysningar finns i RSV:s deklarationsupplysningar, som kan hämtas där deklarationsblanketter utlämnas)

Med värdebeständigt lösöre menas sådant lösöre som inte är underkastat kontinuerlig värdeminskning i samband med slitage, ålder o.d. och som sålunda inte kan förutsättas minska i värde under innehavstiden. Det torde vara utmärkande för värdebeständigt lösöre att det snarare anskaffats som kapitalplacering än för personligt bruk. Hit hör bl.a. konst, antikviteter, frimärken, mynt, böcker, ädelstenar, ädla metaller, smycken och vissa föremål av silver, tenn, glas och porslin m.m.

Avyttrad egendom	Försäljningspris efter avdrag för kostnad för avyttringen	Härav utföres 10 % x)
	Summa	

Införes under punkt 3 på blankett T 1

x) Om det kan göras sannolikt att avyttringen skett utan vinst eller med vinst ej överstigande 5 % av försäljningspriset utföres 0. Lämna i förekommande fall den utredning som kan presteras.

Den skattskyldiges namn
Personnummer (ifylls endast av fysisk person)
Hemortskommun för beskattningsåret

SPECIFIKATION AV AKTIEINNEHAV

Underbilaga till blankett K 1

Denna blankett skall visa dels aktiernas förmögenhetsvärde per den 31.12 under beskattningsåret, dels erhållen utdelning på aktierna under beskattningsåret och dels aktiernas anskaffningskostnader.

K 2

Deklarationsbil. nr

.....

Beskattningsåret (inkomståret) = kalenderåret

.....

Uppgifterna om aktiernas anskaffningskostnader, som skall lämnas varje år och som skall kunna avstämmas mot motsvarande uppgifter i föregående års självdeklaration, skall utgöra underlag för vinstberäkning i samband med avyttring. Själva vinstberäkningen skall dock utföras på annan deklarationsblankett. Vid icke yrkesmässig avyttring av aktier, fondandelar och teckningsrätter skall sålunda utredning lämnas på blankett T 1.

Aktieslag (1)	Antal (2)	Beteckn. L el. K (2)	Summa anskaffningskostnader (3)	Hänvisn. till utredning (4)	Kurs 31.12	Förmögenhetsvärde	Utdelning

(K 2)

UPPLYSNINGAR

(1) Med aktier av samma slag förstås i första hand aktier i ett och samma aktiebolag. Om sådana aktier medför olika rätt i något hänseende, får valfritt avgöras vilka aktier som skall sammanföras till samma aktieslag.

(2) Om av samma aktieslag enligt ovan angiven definition finns såväl långtidsinnehavda aktier, dvs. sådana aktier som vid beskattningsårets utgång innehafts 2 år eller mera, som korttidsinnehavda aktier, dvs. sådana aktier som vid beskattningsårets utgång ännu inte innehafts i 2 år, skall detta innehav redovisas i minst två poster, en post för de långtidsinnehavda och en post för de korttidsinnehavda aktierna. De vid beskattningsårets utgång korttidsinnehavda aktierna kan i förekommande fall även - valfritt - redovisas i flera poster, dvs. en post för varje förvärv.
I beteckningskolumnen skall anges L för långtidsinnehavda aktier och K för korttidsinnehavda.

(3) Anskaffningskostnaderna för långtidsinnehavda aktier skall ackumuleras till en summa för varje aktieslag. Härvid utgår man från den summa som redovisades i föregående års självdeklaration (Ingående balans) och lägger till anskaffningskostnaderna för sådana aktier som tillkommer och drar ifrån anskaffningskostnaderna för sådana aktier, fondandelar och teckningsrätter som avgår. Vid benefikt förvärv av sådana aktier som skall anses långtidsinnehavda tillägges för överlåtaren gällande anskaffningskostnader
Avseende korttidsinnehavda aktier bör observeras, att flera olika förvärv valfritt får sammanföras till en post på denna blankett. I de anteckningar som ligger till grund för uppgiften bör dock de olika förvärven klart kunna urskiljas, bl.a. med hänsyn till att en skattskyldig i princip har full valrätt när det gäller att bestämma vilka aktier som skall anses vara avyttrade vid en försäljning, dels mellan vid avyttringstillfället långtidsinnehavda och korttidsinnehavda aktier och dels mellan olika förvärv av de vid avyttringstillfället korttidsinnehavda aktierna.

I princip är det de verkliga anskaffningskostnaderna, i förekommande fall reducerade med den del därav som förbrukats vid avyttring av delbevis eller teckningsrätter, som skall uppföras på denna deklarationsblankett. Vid benefikt förvärv är det, likaledes i princip, de verkliga anskaffningskostnaderna vid närmast föregående onerösa förvärv som skall upptagas.

Ingångsvärdet för aktier, som anskaffats - eller vid benefikt förvärv skall anses ha anskaffats- före den 1 januari 1972, skall dock vara 2/3 av det belopp till vilket aktierna skolat upptagas som förmögenhetsvärde i allmän självdeklaration för fysisk person vid 1976 års taxering, om det inte kan visas, att de verkliga anskaffningskostnaderna varit högre. Denna regel för beräkning av ingångsvärde gäller för sådana aktier som varit föremål för allmän omsättning, dvs. börsnoterade aktier och sådana aktier som upptagits på s.k. fondhandlarlista. Om aktiernas förmögenhetsvärde beräknats genom aktievärdering, skall hela förmögenhetsvärdet vid den ovan angivna tidpunkten upptagas som ingångsvärde, om det inte kan visas, att de verkliga anskaffningskostnaderna varit högre.

Det bör observeras, att lämnade uppgifter om anskaffningskostnader för viss post av aktier först prövas i samband med att aktier, delbevis eller teckningsrätter tillhörande denna aktiepost har avyttrats. Det kan sålunda bli nödvändigt att bevara underlaget för lämnade uppgifter under avsevärd tid.

(4) Hänvisning skall i princip göras till särskild utredning vid varje post där någon förändring inträffat i förhållande till lämnad uppgift i föregående års självdeklaration. Utredning behöver dock inte lämnas om det enda som inträffat under beskattningsåret är att sådana aktier förvärvats som vid beskattningsårets utgång skall anses vara korttidsinnehavda eller att korttidsinnehavda aktier har överförts - med sina anskaffningskostnader - till posten för långtidsinnehavda aktier

Utredning beträffande förändringar i någon post av långtidsinnehavda aktier bör lämnas enligt nedanstående mall.

	Antal	Anskaffningskostnader
Ingående balans	____	_____
Tillkommande aktier som vid beskattningsårets ingång innehafts mindre än 2 år men som vid beskattningsårets utgång eller vid avyttring under beskattningsåret innehafts 2 år eller mera	____	_____
Tillkommande aktier som under beskattningsåret förvärvats genom benefikt fång (t.ex arv eller gåva) och som vid beskattningsårets utgång eller vid avyttring under beskattningsåret skall anses ha innehafts 2 år eller mera	____	_____
Tillkommande aktier vid fond- eller nyemission	____	_____
Avgående aktier vid avyttring	____	_____
Avgående aktier vid benefika överlåtelser	____	_____
Avgående anskaffningskostnader vid avyttring av delbevis och teckningsrätter		_____
Utgående balans	____	_____

De båda delposterna "Avgående aktier vid avyttring" och "Avgående anskaffningskostnader vid avyttring av delbevis och teckningsrätter" skall framgå av realisationsvinstutredning å särskild deklarationsblankett (blankett T 1 eller underbilaga till denna blankett).

Statens offentliga utredningar 1975

Kronologisk förteckning

1. Demokrati på arbetsplatsen. A.
2. Psalmer och visor. Del 1: 1. U.
3. Psalmer och visor. Del 1: 2. U.
4. Psalmer och visor. Del 1: 3. U.
5. Bättre bosättning för flera. S.
6. Huvudmannaskapet för specialskolan och särskolan. U.
7. Framtida studerandehälsovård. U.
8. Utlandssvenskarnas rösträtt. Ju.
9. Individen och skolan. U.
10. Rörlig pensionsålder. S.
11. Svensk press. Tidningar i samverkan. Fi.
12. Totalfinansiering. B.
13. Vägtrafikolyckor och sjukvårdskostnader. S.
14. Konstnärerna i samhället. U.
15. Kommunal rösträtt för invandrare. Kn.
16. Kriminalvårdens nämnder. Ju.
17. Markanvändning och byggande. Remissammanställning utgiven av bostadsdepartementet. B.
18. Förtroendevalda och partier i kommuner och landsting. Kn.
19. Konsumentskydd på låsområdet. H. (Utkommer hösten 1975)
20. Särskilda regler för handläggning av anmälan mot polisman. Ju.
21. Pensionsförsäkring. Fi.
22. Lag om allmänna handlingar. Ju.
23. JO-ämbetet. Uppgifter och organisation. R.
24. Tre sociologiska rapporter. Ju.
25. À jour. Om journalistutbildning. U.
26. Forskningsråd. U.
27. Politisk propaganda på arbetsplatser. A.
28. Program för ljud och bild i utbildningen. U.
29. Medborgerliga fri- och rättigheter i vissa länder. Ju.
30. Barnens livsmiljö. S. (Utkommer hösten 1975)
31. Samhället och barns utveckling. Barnmiljöutredningens rapport 1. S. (Utkommer hösten 1975)
32. Barns hälsa. Barnmiljöutredningens rapport 2. S. (Utkommer hösten 1975)
33. Barns uppfostran och utveckling. Barnmiljöutredningens rapport 3. S. (Utkommer hösten 1975)
34. Förskolan, skolan och fritiden. Barnmiljöutredningens rapport 4. S. (Utkommer hösten 1975)
35. Barnfamiljernas ekonomi. Barnmiljöutredningens rapport 5. S. (Utkommer hösten 1975)
36. Barnen och den fysiska miljön. Barnmiljöutredningens rapport 6. S. (Utkommer hösten 1975)
37. Barn och föräldrars arbete. Barnmiljöutredningens rapport 7. S. (Utkommer hösten 1975)
38. Barnkultur. Barnmiljöutredningens rapport 8. S. (Utkommer hösten 1975)
39. Statsbidrag till kommunerna. Fi.
40. Trafikolyckor och statistik. K.
41. Kommunal demokrati. Kn.
42. Kommunal demokrati. Sammanfattning. Kn.
43. Kvinnor i statlig tjänst. Fi.
44. Etablering av miljöstörande industri. B.
45. Vidareutbildning i internationall marknadsföring. H.
46. Kommunal organisation och information. Kn.
47. Kollektivtrafik i tätort. K.
48. Kollektivtrafik i tätort. Bilagor. K.
49. Massmediegrundlag. Ju.
50. Internationella koncerner i industriländer. I.
51. Bostadsförsörjning och bostadsbidrag. B.
52. Bostadsförsörjning och bostadsbidrag. Bilagor. B.
53. Beskattning av realisationsvinster. Fi.

Statens offentliga utredningar 1975

Systematisk förteckning

Riksdagen

JO-ämbetet. Uppgifter och organisation. [23]

Justitiedepartementet

Utlandssvenskarnas rösträtt. [8]
Kriminalvårdens nämnder. [16]
Särskilda regler för handläggning av anmälan mot polisman. [20]
Lag om allmänna handlingar. [22]
Tre sociologiska rapporter. [24]
Medborgerliga fri- och rättigheter i vissa länder. [29]
Massmediegrundlag. [49]

Socialdepartementet

Bättre bosättning för flera. [5]
Rörlig pensionsålder. [10]
Vägtrafikolyckor och sjukvårdskostnader. [13]
Barnmiljöutredningen. 1. Barnens livsmiljö. [30] (Utkommer hösten 1975) 2. Samhället och barns utveckling. Barnmiljöutredningens rapport 1. [31] (Utkommer hösten 1975) 3. Barns hälsa. Barnmiljöutredningens rapport 2. [32] (Utkommer hösten 1975) 4. Barns uppfostran och utveckling. Barnmiljöutredningens rapport 3. [33] (Utkommer hösten 1975) 5. Förskolan, skolan och fritiden. Barnmiljöutredningens rapport 4. [34] (Utkommer hösten 1975) 6. Barnfamiljernas ekonomi. Barnmiljöutredningens rapport 5. [35] (Utkommer hösten 1975) 7. Barnen och den fysiska miljön. Barnmiljöutredningens rapport 6. [36] (Utkommer hösten 1975) 8. Barn och föräldrars arbete. Barnmiljöutredningens rapport 7. [37] (Utkommer hösten 1975) 9. Barnkultur. Barnmiljöutredningens rapport 8. [38] (Utkommer hösten 1975)

Kommunikationsdepartementet

Trafikolyckor och statistik. [40]
Utredningen om kollektivtrafik i tätorter. 1. Kollektivtrafik i tätort. [47] 2. Kollektivtrafik i tätort. Bilagor. [48]

Finansdepartementet

Svensk press. Tidningar i samverkan. [11]
Pensionsförsäkring. [21]
Statsbidrag till kommunerna. [39]
Kvinnor i statlig tjänst. [43]
Beskattning av realisationsvinster. [53]

Utbildningsdepartementet

1969 års psalmkommitté. 1. Psalmer och visor. Del 1: 1. [2] 2. Psalmer och visor. Del 1: 2. [3] 3. Psalmer och visor. Del 1: 3. [4]
Utredningen om skolan, staten och kommunerna. 1. Huvudmannaskapet för specialskolan och särskolan. [6] 2. Individen och skolan. [9]
Framtida studerandehälsovård. [7]
Konstnärerna i samhället. [14]
À jour. Om journalistutbildning. [25]
Forskningsråd. [26]
Program för ljud och bild i utbildningen. [28]

Handelsdepartementet

Konsumentskydd på låsområdet. [19] (Utkommer hösten 1975)
Vidareutbildning i internationell marknadsföring. [45]

Arbetsmarknadsdepartementet

Demokrati på arbetsplatsen. [1]
Politisk propaganda på arbetsplatser. [27]

Bostadsdepartementet

Totalfinansiering. [12]
Markanvändning och byggande. Remissammanställning utgiven av bostadsdepartementet. [17]
Etablering av miljöstörande industri. [44]
Boende- och bostadsfinansieringsutredningarna. 1. Bostadsförsörjning och bostadsbidrag. [51] 2. Bostadsförsörjning och bostadsbidrag. Bilagor. [52]

Industridepartementet

Internationella koncerner i industriländer. [50]

Kommundepartementet

Kommunal rösträtt för invandrare. [15]
Förtroendevalda och partier i kommuner och landsting. [18]
Utredningen om den kommunala demokratin. 1. Kommunal demokrati. [41] 2. Kommunal demokrati. Sammanfattning. [42] 3. Kommunal organisation och information. [46]

Anm. Siffrorna inom klammer betecknar utredningarnas nummer i den kronologiska förteckningen

Nordisk utredningsserie (Nu) 1975

Kronologisk förteckning

1. Nordisk överenskommelse om förmåner vid sjukdom, havandeskap och barnsbörd
2. Peruskoulu pohjoismaissa
3. Litteratur om nordiskt samarbete
4. Nordisk kommunal rösträtt och valbarhet
5. Bötesstraffet

LiberFörlag
Allmänna Förlaget

ISBN 91-38-02414-4