

Betänkande av kommittén för reavinstuppskov

SOU<sup>1985:38</sup>

Ref

# REAVINST UPPSKOV

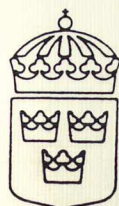
## FASTIGHETER

Ur KB:s samlingar

Digitaliserad år 2013



National Library  
of Sweden



Del 1 Förslag

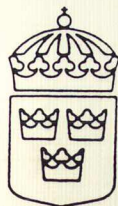
Betänkande av kommittén för reavinstuppskov

SOU<sup>1985:38</sup>

*Ref*

# REAVINST UPPSKOV

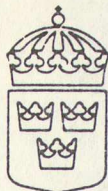
## FASTIGHETER



Del 1 Förslag







Statens offentliga utredningar

1985:38

Finansdepartementet

# Reavinstuppskov – Fastigheter

Del 1 – Förslag

Betänkande av kommittén för reavinstuppskov

Stockholm 1985

Omslag Förlagsateljén  
ISBN 91-38-08631-x  
ISSN 0375-250x  
**gotab** Stockholm 1985



## Till statsrådet och chefen för finansdepartementet

Kommittén (B 1981:01) för reavinstuppskov tillsattes år 1981 och fick i uppdrag att göra en översyn av reglerna om uppskov med beskattning av realisationsvinst m. m. Kommittén erhöll tilläggsdirektiv i oktober 1983 som bl. a. gav kommittén större frihet än de ursprungliga direktiven att föreslå förändringar i uppskovssystemet.

Kommittén har bestått av som ordförande regeringsrådet Ulla Wadell och som ledamöter riksdagsledamoten Knut Billing, fastighetsrådet Bertil Hall, riksdagsledamoten Egon Jacobsson, riksdagsledamoten Anita Johansson (fr. o. m. den 12 januari 1983) och direktören Folke Nilsson.

Sakkunniga har varit regeringsrådet Sigvard Berglöf, kammarrättslagmannen Anders Swartling och 1:e taxeringsintendenten Sten Öberg. Som experter har ingått departementssekreteraren Ingemar Fries (avliden den 2 september 1984), skattejuristen Alf Grozdics (fr. o. m. den 1 januari 1983), bitr. skattedirektören Gunnar Magnusson och skattejuristen Ulf Tivéus.

Som sekreterare har tjänstgjort kammarrättsassessorn Peder André. Bitr. sekreterare har varit Grozdics (t. o. m. den 31 december 1982) och kammarrättsfiskalen Jan-Mikael Bexhed (fr. o. m. den 20 december 1982).

Kommittén får härmed överlämna betänkandet Reavinstuppskov – Fastigheter. Uppdraget är därmed slutfört.

Särskilt yttrande har lämnats av ledamöterna Jacobsson och Johansson.

Stockholm i juni 1985

*Ulla Wadell*

*Knut Billing*

*Bertil Hall*

*Egon Jacobsson*

*Anita Johansson*

*Folke Nilsson*

*/Peder André*

*Jan-Mikael Bexhed*





# Innehåll

<i>Sammanfattning</i>	11
<i>Författningsförslag</i>	19
<b>I INLEDNING</b>	
1 <i>Direktiv m. m.</i>	57
1.1 Ursprungsdirektiv	57
1.2 Tilläggsdirektiv	60
1.3 Generella direktiv, framställningar	61
2 <i>Kommitténs arbete</i>	63
3 <i>Betänkandets disposition</i>	65
4 <i>Några definitioner</i>	67
<b>II NUVARANDE FÖRHÅLLANDEN</b>	
5 <i>Allmän orientering</i>	69
5.1 Reavinstbeskattningen	69
5.2 Gällande uppskovsregler	70
6 <i>Några principiella frågor</i>	73
7 <i>Effekter av uppskoven</i>	75
7.1 Statistiska uppgifter	75
7.2 Fastighetspriser	76
7.3 Bostadsval	77
7.3.1 Allmänt	77
7.3.2 Skatteförmån vid uppskov	78
7.3.3 Uppskovens påverkan på val av boende- och bosättningsform	78
7.4 Rörligheten på arbetsmarknaden	79
7.5 Statsfinansiella effekter	80
7.5.1 Hanteringskostnader	80
7.5.2 Beskattning av uppskovsbeloppet	81
8 <i>Brister</i>	83



## III ALLMÄNNA ÖVERVÄGANDEN

9	<i>Uppskovssystemets utnyttjande</i>	85
10	<i>Tilläggsdirektiven</i>	87
10.1	En begränsning av uppskovsgrunderna	87
10.1.1	Allmänna utgångspunkter	87
10.1.2	Uppskov på grund av bostadsbyte avskaffas	88
10.1.3	Uppskov på grund av bostadsbyte begränsas	91
10.2	Skärpta krav för uppskov	92
10.2.1	Allmänna utgångspunkter	92
10.2.2	Höjd beloppsgräns	93
10.2.3	Obligatorisk avskattning	94
10.2.4	Effektiv beskattning av uppskovsbeloppet	95
11	<i>Alternativ till uppskov</i>	97
12	<i>Principer för en ny uppskovslagstiftning</i>	99
12.1	En ny uppskovslag	99
12.2	Uppskov enligt fyra grunder	99
12.2.1	Tvångsbyte och bostadsbyte	99
12.2.2	Reinvestering i rörelse och i lantbruk	100
12.3	Dispenser	103
12.3.1	Bakgrund och problem	103
12.3.2	Den framtida inriktningen	104
12.4	Ett nytt förfarande	106

## IV UPPSKOV

13	<i>Bostadsbyte</i>	107
13.1	Bostadsbegreppet	107
13.2	Villor och hyresfastigheter	108
13.2.1	Bakgrund	108
13.2.2	Överväganden och förslag	111
13.3	Jordbruksfastigheter	118
13.4	Fritidsfastigheter	118
13.4.1	Bakgrund	118
13.4.2	Överväganden och förslag	119
13.5	Bosättningskravet	120
13.5.1	Bakgrund	120
13.5.2	Överväganden och förslag	121
14	<i>Reinvestering i rörelse och i lantbruk</i>	127
14.1	Allmänt	127
14.2	Reinvestering i rörelse	127
14.3	Reinvestering i lantbruk	128
15	<i>Tvångsbyte</i>	131
15.1	Allmänt	131
15.2	Reglernas avgränsning	131
15.3	Kravet på jämförlighet och minsta reavinst	132

16	<i>Fastighetsbegreppet</i>	135
16.1	Allmänt	135
16.2	Det skatterättsliga fastighetsbegreppet	135
16.3	Taxeringsenhet som utgångspunkt	136
16.4	Enhetsindelningen vid fastighetstaxeringen	137
16.4.1	Taxeringsenheter	137
16.4.2	Värderingsenheter	138
16.5	Beskattningsenhet vid reavinstbeskattningen	139
16.5.1	Huvudregel	139
16.5.2	Alternativregel	141
16.6	Uppskovslagstiftningens fastighetsbegrepp	146
16.6.1	Ursprungsfastigheten	146
16.6.2	Ersättningsfastigheten	153
17	<i>Fastighet som är omsättningstillgång i rörelse</i>	157
17.1	Allmänna utgångspunkter	157
17.2	Omsättningstillgång vid förvärvet	157
17.3	Omsättningstillgång under pågående innehav	159
18	<i>Ny-, till- eller ombyggnad på ersättningsfastigheten</i>	161
18.1	Nuvarande regler	161
18.2	Synpunkter på nuvarande regler	162
18.3	Ny-, till- eller ombyggnad i det framtida systemet	163
19	<i>Uppskovsbeloppet</i>	165
19.1	Beloppsgränsen för uppskov	165
19.1.1	Inledning	165
19.1.2	Uppskovsbeloppets storlek avgörande	165
19.1.3	En beloppsgräns på 25 000 kr.	167
19.1.4	Makars sammanlagda uppskovsbelopp beaktas	169
19.2	Beräkning av uppskovsbeloppet	170
19.2.1	Nuvarande prisjämförelserregel	170
19.2.2	Effekterna av nuvarande prisjämförelserregel	171
19.2.3	En ny prisjämförelserregel	173
19.2.4	Uppskov med hela reavinsten; ej kvittning mot reaförlust	176
19.3	Beskattning av uppskovsbeloppet	177
19.3.1	Allmänt om beskattningsreglerna	177
19.3.2	Ersättningsförvärv innan ursprungsfastigheten avyttrats	179
19.3.3	Delavyttring	179
19.3.4	Frivillig avskattning	180
19.3.5	Obligatorisk avskattning i vissa fall	187
19.3.6	Effektiv beskattning vid överlåtelse mellan närstående	187
20	<i>Särskilda regler för dödsbon</i>	191



21	<i>Förfarandet</i>	193
21.1	Ett nytt förfarande	193
21.2	Taxeringsfråga	194
21.2.1	Bakgrund och problem	194
21.2.2	Tidigare och nuvarande rättsläge	194
21.2.3	Taxeringsfråga enligt förslaget	196
21.2.4	TN bör besluta i första instans	197
21.3	Andra gemensamma frågor	198
21.3.1	Termerna uppskov och reafrist	198
21.3.2	Allmänna utgångspunkter	198
21.3.3	Tidpunkt för fastställelse av reavinst	199
21.4	Uppskov	200
21.4.1	Förutsättningar	200
21.4.2	Uppskovsbeslutets innehåll	203
21.5	Reafrist	204
21.5.1	Förutsättningar	204
21.5.2	Garantiförbindelserna	205
21.5.3	Reafristbeslutets innehåll	211
21.5.4	Reafristens längd	211
21.5.5	Beskattning före reafristens utgång	212
21.5.6	Förlängning genom dispens	213
21.5.7	Överföring av reafrist mellan koncernföretag	215
21.5.8	Deklaration vid reafristens utgång	216
21.5.9	Uppskov efter reafrist	216
21.5.10	Beskattning efter reafrist	217
21.5.11	Uppräkning av fristbeloppet	219
22	<i>Särskilda processuella frågor</i>	223
22.1	Inledning	223
22.2	Några utgångspunkter	223
22.3	Taleberättigad	224
22.4	Yrkande i ordinär och extraordinär process	225
22.4.1	Ordinär process	225
22.4.2	Extraordinär process m.m.	226
22.4.3	Ändring av yrkande	227
22.5	Fastställd reavinst ändras av TN eller domstol	228
22.6	Uppdelning av reavinst och ersättningsförvärv	229
22.6.1	Uppskov och reafrist samtidigt för samma reavinst	229
22.6.2	Flera reavinstberäkningar	230
22.7	Återgång av ersättningsförvärv	230
22.8	Skattetillegg och eftertaxering	231
22.8.1	Skattetillegg	231
22.8.2	Eftertaxering	231
23	<i>Beslutsredovisning</i>	233
23.1	Nuvarande ordning	233
23.2	Brister	233
23.3	Förslag	234
23.3.1	Längdföring och registrering i skatteregistret	234
23.3.2	Lagring av beslutsuppgifter i skatteregistret	236



23.3.3	Beslutsredovisning hos skattedomstol . . . . .	237
23.3.4	Längdföring vid beskattning av uppskovbelopp . . . . .	237
23.3.5	Sammanfattning . . . . .	238
24	<i>Information, deklarationsblanketter och utredningsskyldighet</i> . . . . .	239
24.1	Allmän information . . . . .	239
24.2	Underrättelse om beslut som rör uppskov . . . . .	239
24.3	Påminnelse vid reafrist . . . . .	240
24.4	Deklarationsblanketter . . . . .	241
24.5	Redovisning i deklaration av uppskovsyrkande m.m. . . . .	241
24.6	Utredningsskyldighet . . . . .	242
25	<i>Bevakning och kontroll</i> . . . . .	243
25.1	Nuvarande rutiner . . . . .	243
25.2	Dataregistrering för förbättrad bevakning och kontroll . . . . .	244
25.3	Uppskovsliggaren . . . . .	244
25.3.1	Nuvarande ordning . . . . .	244
25.3.2	Uppskovsliggaren i framtiden . . . . .	244
25.3.3	Beslutsredovisning också på yrkandebblanketten . . . . .	245
V	<i>TIDIGARELÄGGNING</i>	
26	<i>Tidigareläggning vid beräkning av reavinst</i> . . . . .	247
26.1	Allmänna utgångspunkter . . . . .	247
26.2	Uppskovsreglernas betydelse . . . . .	248
26.2.1	Nuvarande lagstiftning . . . . .	248
26.2.2	Ändrade förutsättningar med ny uppskovslagstiftning . . . . .	249
26.3	Tidpunkten för beslut om tidigareläggning . . . . .	252
26.3.1	Problem med nuvarande ordning . . . . .	252
26.3.2	Beslut redan då ersättningsfastighet förvärvas . . . . .	252
VI	<i>ÖVRIGA FRÅGOR</i>	
27	<i>Övergångsfrågor</i> . . . . .	255
27.1	Principer för övergången till en ny uppskovslagstiftning . . . . .	255
27.2	Särskilda regler för äldre ersättningsfastigheter . . . . .	256
27.3	Återanskaffningsfonder . . . . .	258
27.4	Tidigareläggning . . . . .	258
28	<i>Kostnader för uppskoven m. m.</i> . . . . .	259
29	<i>Kommentarer till författningsförslagen</i> . . . . .	261
29.1	Inledning . . . . .	261
29.2	Lag om reavinstuppskov . . . . .	261
29.3	Ändringar i KL . . . . .	277
29.4	Övriga författningsändringar . . . . .	281
	<i>Särskilt yttrande</i> . . . . .	285
	<i>Förkortningar, litteratur och blanketter</i> . . . . .	287





# Sammanfattning

## *Inledning*

Betänkandet innehåller främst en översyn av nuvarande system för uppskov med beskattning av reavinster vid fastighetsförsäljningar. Till grund för förslaget om ett ändrat uppskovssystem har kommittén i enlighet med direktiven gjort en utvärdering av hur de nuvarande reglerna fungerat i den praktiska tillämpningen och vilka effekter de haft i olika hänseenden. Det gäller t. ex. i vilken omfattning uppskov med beskattning förekommit, hur många av försäljningarna som lett till reavinst och hur ofta rätten till uppskov har utnyttjats.

Enligt ursprungsdirektiven borde utgångspunkten för arbetet vara att möjligheterna till uppskov i sina huvuddrag skulle finnas kvar. Det skulle dock övervägas om uppskovssystemet borde utvidgas att avse även bostadsrätter. En nära anknytning finns mellan de år 1980 införda reglerna om begränsning i rätten till indexuppräknning vid reavinstberäkning på grund av fastighetsförsäljning och uppskovsreglerna vad avser möjligheterna till s. k. tidigareläggning av innehavstid. En samordning borde ske med hänsyn till kommitténs förslag om ändringar i uppskovslagstiftningen. – Enligt tilläggsdirektiv gavs en större rätt att föreslå ändringar i det gällande uppskovssystemet, särskilt i fråga om den vida rätten till uppskov vid frivilliga försäljningar av bostadsfastigheter. Uppdraget beträffande bostadsrätter återkallades.

Betänkandet är uppdelat på två delar. I sammanfattningen redogörs i huvudsak endast för innehållet i del 1. I denna del redovisas allmänna överväganden om uppskovssystemets framtida utformning och de närmare förslagen till en ny uppskovslag. Vidare behandlas frågor som rör tidigareläggning, övergångsfrågor, bedömningar av systemets kostnader och författningsförslag. Med hänsyn till bl. a. ändringsförslagets omfattning har uppskovsreglerna föreslagits bli intagna i en ny lag, lag om reavinstuppskov.

I del 2 redovisas utredningsmaterialet avseende statistik, rättspraxis, nuvarande handläggningsrutiner, m. m. Med hänsyn till den tyngd som i direktiven lagts vid utvärderingen av det nuvarande systemet är utredningsmaterialet i fråga omfattande.



## *Bakgrund*

Det totala antalet uppskov som medgetts vid 1969–1984 års taxeringar har beräknats till mellan 25 000–30 000. Huvuddelen av dessa är uppskov på grund av frivilliga avyttringar. En sådan möjlighet till uppskov infördes först år 1976. Tidigare hade uppskov kunnat medges endast vid tvångsavyttring.

Genom utvidgningen av uppskovssystemet och den snabba utveckling av fastighetspriserna som inträffade under andra hälften av 1970-talet kom uppskovssystemet att utnyttjas alltmer. Vid 1980 års taxering medgavs 7 400 uppskov. Därefter har uppskoven minskat i antal och har vid 1982–1984 års taxeringar legat omkring 2 000 per år. Det genomsnittliga uppskovsbeloppet har alltsedan 1980 års taxering varit oförändrat och uppgått till ungefär 57 000 kr.

Kommittén har uppskattat det sammanlagda beloppet med vilket uppskov medgetts till mellan 1 600 och 1 900 milj. kr.

Uppgifter om reavinsterna från fastighetsförsäljningar som redovisats vid 1980 års taxering har samlats in. Köpeskillningarna från ca 58 000 försäljningar av villor, fritidshus och jordbruksfastigheter har beräknats till 17 miljarder kr. Vid drygt 21 000 försäljningar (35 %) uppkom reavinst med ett sammanlagt belopp om 805 milj. kr. Vinsten uppgick till 15 000 kr. eller mer (beloppsgränsen för uppskov vid frivilliga avyttringar) vid ca 13 000 försäljningar. Av dessa 13 000 försäljningar ledde ungefär 6 200 – de allra flesta villaförsäljningar – till att beslut om uppskov fattades. Det sammanlagda uppskovsbeloppet uppgick till 425 milj. kr.

## *Allmänna överväganden*

Trots att de nominella fastighetspriserna varit i stort sett oförändrade sedan år 1979 har det genomsnittliga uppskovsbeloppet inte minskat. Även antalet uppskov har vid de tre senaste taxeringarna varit i stort sett oförändrat. Utvecklingen kan förklaras med att reglerna om begränsning i rätten till indexuppräknung successivt fått allt större betydelse för uppkomst av reavinst. Reglerna innebär att fastighetsförsäljningar efter korta eller medellånga innehav reavinstbeskattas redan vid en enbart nominell ökning av fastighetspriserna. Bl. a. mot bakgrund härav och med hänsyn till den betydelse ett uppskov kan ha i det enskilda fallet föreslås att ett uppskovssystem skall finnas även i fortsättningen. Detta gäller även om bostadsrätterna inte förs in i systemet.

Olika sätt att försöka begränsa antalet uppskov har undersökts, nämligen dels att begränsa antalet uppskov på grund av bostadsbyte, dels att införa begränsningar av generell räckvidd. En möjlighet hade varit att utforma kraven för bostadsbyte så att uppskov skulle medges enbart i de fall då bostadsbytet framstod som nödvändigt. Det skulle bl. a. leda till att utredningarna vid uppskovsyrkandena skulle bli betydligt mer omfattande än vad som är fallet i dag. Några förenklingsvinster skulle inte uppnås med en sådan metod. De generella begränsningar av uppskovssystemet som diskuterats är olika skärpta krav för uppskov, t. ex. en höjd beloppsgräns och en skyldighet till obligatorisk avskattning av uppskovsbeloppet då ersätt-



ningsfastigheten överlåts genom arv eller gåva. De skärpta krav som undersökts har emellertid visat sig vara förenade med nackdelar. Några ändringar av detta slag har därför inte föreslagits. Beloppsgränsen för uppskov bör dock med hänsyn till penningvärdeförändringen höjas. Kommittén har – efter att ha övervägt olika belopp – stannat för 25 000 kr. som ny beloppsgräns. Detta belopp bör i princip gälla i samtliga uppskovsfall.

Det förslag till ny uppskovslagstiftning som kommittén lägger fram bygger på det nuvarande systemet men innebär samtidigt väsentliga materiella och formella förändringar.

Uppskov föreslås kunna yrkas enligt fyra olika grunder. Dessa är bostadsbyte, reinvestering i rörelse, reinvestering i lantbruk och tvångsbyte. Bostadsbyte och reinvestering avser frivilliga avyttringar. Tvångsbyte avser tvångsavyttringar. I förhållande till den nu gällande lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst (UppskL) innebär förslaget den ändringen att en särskild möjlighet till uppskov införs för fastigheter som används i näringsverksamhet. Enligt direktiven har kommittén haft att pröva om inte bestämmelserna om uppskov med beskattning genom fondavsättning enligt lagen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet (ÅFFL) skulle kunna ersättas av regler i UppskL. Detta föreslås ske.

Beräkningar av kostnaderna för den löpande hanteringen har visat att en betydande del av dessa belöper på dispenser. Andra nackdelar med dispensererna är att de komplicerar förfarandet och att det är svårt för de skattskyldiga att förutse när dispens kan erhållas. Därför föreslås ändringar så att antalet dispenser skall minska.

## *Uppskov*

### *Bostadsbyte*

En allvarlig brist är f. n. att möjligheterna att få uppskov är olika för skilda slag av fastigheter även om de i första hand innehas för bostadsändamål. Enligt nuvarande regler kan uppskov på grund av bostadsbyte medges endast om ursprungsfastigheten och ersättningsfastigheten är en schablonbeskattad villa eller en jordbruksfastighet. För att åstadkomma större rättvisa mellan skattskyldiga som äger och bor permanent i bostadshus som väsentligen är likvärdiga föreslås att möjligheterna till bostadsbyte i fortsättningen anknyts till den vid fastighetstaxeringen gjorda klassificeringen av bostadsbyggnader. Uppskov för bostadsbyte bör därvid kunna medges i fråga om småhus och små hyreshus. För hyreshus föreslås den begränsningen att hyreshusets sammanlagda bostads- och lokalyta får uppgå till högst 300 m<sup>2</sup>.

Vid byte av jordbruksfastigheter kommer uppskov normalt att medges enligt uppskovsgrunden reinvestering i lantbruk. Det kan emellertid i vissa fall finnas skäl att tillämpa bostadsbytesreglerna även vid avyttring av en jordbruksfastighet. För jordbruksfastigheterna föreslås då gälla att uppskov enligt bostadsbytesreglerna skall kunna medges för lantbruksenhetens bostadsdel med därpå befintligt småhus/hyreshus. För att underlätta tillämpningen skall reavinsten från hela fastigheten kunna omfattas av uppskovet om högst 20 % av värdet på denna belöper på annat än



bostadsdelen. Motsvarande skall gälla vid uppskov som avser ett hyreshus som omfattar högst 300 m<sup>2</sup> eller ett småhus samt därtill hörande tomtmark.

Kommittén anser inte att uppskavsreglerna skall utsträckas till att avse även andelslägenheter. Ett hinder mot detta är att andelslägenheterna inte finns registrerade och att det därför är svårt att tillfredsställande bevaka försäljningar av sådana lägenheter. Andelslägenheterna har också stora likheter med bostadsrätterna, vilka inte skall omfattas av uppskavsreglerna. Kommittén anser inte heller att fritidsfastigheter bör omfattas av uppskovssystemet, eftersom det grundläggande bosättningskravet inte kan uppfyllas i dessa fall.

Kravet på bosättning föreslås liksom nu bli anknutet till folkbokföringsreglerna om vad som är rätt kyrkobokföringsfastighet. Reglerna om viss minsta tids bosättning på ursprungsfastigheten föreslås däremot ändrade från tre års sammanhängande bosättning under den femårsperiod som inföll närmast före avyttringsdagen till att avse tolv månaders sammanhängande bosättning under treårsperioden före avyttringen. Mot bakgrund av denna lindring föreslås att möjligheten till dispens avseende kravet på viss tids bosättning – den vanligast förekommande dispenstypen – slopas. Kravet på bosättning på ersättningsfastigheten inom viss tid behålls.

#### Reinvestering i rörelse

Det nuvarande systemet med återanskaffningsfonder tar sikte på reavinst som uppkommer då en rörelseidkare avyttrar en fastighet som använts som anläggningstillgång i hans rörelse. Förslaget innebär att uppskov för reinvestering i rörelse skall kunna medges i dessa fall. Den skattskyldige skall ha för avsikt att skaffa en annan fastighet för rörelse. Ursprungsfastigheten skall ha använts i rörelsen under en sammanhängande tidsperiod av minst tolv månader under de tre åren närmast före avyttringen. Uppskov skall kunna medges även om fastigheten använts i rörelse som drivs av vissa fastighetsägaren närstående personer eller företag.

Används ursprungsfastighet till minst 80 % i rörelsen kan uppskov medges med hela reavinsten. I andra fall medges uppskov med den del av reavinsten som belöper på den för rörelsen använda delen av fastigheten. Används mindre än 20 % av fastigheten i rörelsen bör uppskov inte komma i fråga.

#### Reinvestering i lantbruk

Reglerna om uppskov vid reinvestering i lantbruk är avsedda för jordbruksfastigheter som innehas i förvärvssyfte. För dessa fall bör något krav på bosättning inte gälla. Med hänsyn till de gällande reglerna vid fastighetstaxeringen och kravet på förvärvstillstånd i jordförvärvslagen har kommittén bedömt att det inte är nödvändigt att införa något särskilt krav på brukande för uppskov i fråga om lantbruksfastigheter.

#### Tvångsbyte

De fall som enligt förslaget skall anses som tvångsavyttringar överensstämmer helt med vad som nu gäller. Däremot föreslås att kravet på jämförlighet



mellan ursprungsfastigheten och ersättningsfastigheten slopas. Härigenom tillgodoses bl. a. önskemålet att underlätta rationaliseringar inom jord- och skogsbruket. I fråga om minsta belopp för uppskov, som f. n. är 3 000 kr., sker en skärpning. Den nya beloppsgränsen, 25 000 kr., skall som framgått gälla för samtliga uppskovsfall.

### Fastighetsbegreppet

Ursprungsfastigheten föreslås utgöra den enhet för vilken en gemensam reavinstberäkning skall göras enligt reglerna i kommunalskattelagen (1928:370), KL. Liksom nu skall denna enhet, beskattningsevenheten, normalt vara en taxeringsenhet eller del därav. Med hänsyn bl. a. till de förskjutningar i taxeringsenhetsindelningen som förekommer föreslås en ändring av den alternativregel som finns i punkt 2 av anvisningarna till 36 § KL. Ändringen innebär bl. a. att egendom som kan utgöra beskattningsevenhet kan ha en större areell omfattning än vad som nu är möjligt.

Egendom som utgör beskattningsevenhet vid reavinstberäkningen föreslås också vara ursprungsfastighet. Kommittén räknar med att i ungefär 95 % av samtliga fall kommer uppskov att medges för hela den reavinst som belöper på ursprungsfastigheten. I ett fåtal fall kan emellertid ursprungsfastigheten omfatta även för uppskovet ovidkommande egendom. Det gäller t. ex. vid bostadsbyte, om det på en småhusenhet finns fler småhus än det som den skattskyldige bebod. Detta gäller också om det vid bostadsbyte avseende en lantbruksenhet finns ett inte obetydligt åker- eller skogsmarksinnehav utöver den skattskyldiges bostadsbyggnad. I sådana fall får uppskovet avse endast den reavinst som faller på bostadshuset med tillhörande tomtmark (uppskovsgrundande reavinst). Den räknas fram genom proportionering utifrån de värden som fastställs vid fastighetstaxeringen.

I fråga om ersättningsfastigheten föreslås att den – utom då det gäller bostadsbyte – skall kunna utgöras av flera taxeringsenheter eller delar därav. Det slås vidare fast vad som i fråga om art eller användning kvalificerar egendom att utgöra ersättningsfastighet. Den skall vid bostadsbyte utgöras av småhus eller ett mindre hyreshus, vid reinvestering i rörelse av fastighet som skall användas i rörelse och vid reinvestering i lantbruk av lantbruksenhet. Vid tvångsbyte skall inte någon begränsning ske till visst bestämt slag av fastighet.

Liksom i fråga om ursprungsfastigheten kan det förekomma att ersättningsfastigheten omfattar för uppskovet ovidkommande egendom. Vid tillämpning av den prisjämförelseregel som omnämns i det följande skall därvid sådan anskaffningskostnad, dvs. köpeskilling, ny-, till- eller ombyggnadskostnader m. m., som faller på den ovidkommande egendomen ej medräknas. I det helt dominerande antalet fall kommer dock hela anskaffningskostnaden att få beaktas. Detta gäller t. ex. vid bostadsbyte då en villa ersätts med en annan villa. Kravet på likvärdighet vid ny-, till- eller ombyggnad föreslås slopat.

Liksom gäller f. n. skall beslut om uppskov inte kunna avse fastigheter utanför Sverige eller fastigheter som utgör omsättningstillgång i rörelse.



## Uppskovsbeloppet

Som framgått av det föregående föreslår kommittén en gemensam beloppsgräns, 25 000 kr., för samtliga uppskovsfall. Utgångspunkten har varit den nuvarande gränsen vid frivilliga avyttringar, 15 000 kr., som justerats med hänsyn till penningvärdeförändringen från år 1979 då UppskL trädde i kraft. För makar, som avyttrat en gemensamt ägd fastighet, bör beloppsprövningen i fortsättningen gälla makarnas sammanlagda uppskovsbelopp.

Den nuvarande prisjämförelseregeln ger i många fall en alltför begränsad möjlighet till uppskov. Om ersättningsfastigheten är billigare än ursprungsfastigheten minskas utrymmet för uppskov med ett belopp motsvarande prisskillnaden mellan de båda fastigheterna. Prisjämförelseregeln föreslås i stället bli utformad som en proportioneringsregel. I de fall ersättningsfastigheten är billigare än ursprungsfastigheten skall uppskov kunna medges med en mot priserna på de båda fastigheterna svarande proportionell del av reavinsten.

Beskattningen av uppskovsbeloppet skall enligt huvudregeln som nu ske då ersättningsfastigheten säljs. Uppskovsbeloppet skall då påverka den reavinstberäkning som skall göras. Någon ändring av denna princip föreslås inte.

Kommittén föreslår att ett system med frivillig avskattning införs. Detta innebär att uppskovsbeloppet på den skattskyldiges begäran skall tas upp till beskattning utan att någon avyttring av ersättningsfastigheten skett. Avskattning skall alltid avse hela uppskovsbeloppet. Indexuppräknning av beloppet skall ske och det uppräknade beloppet skall behandlas som reavinst på grund av avyttring av ersättningsfastigheten. En skyldighet att avskatta uppskovsbeloppet föreslås då ett aktiebolag eller en ekonomisk förening överlåter ersättningsfastighet genom utdelning eller utskiftning.

## Förfarandet, kontrollen m. m.

Enligt nuvarande regler gäller i huvudsak följande. Uppskov yrkas hos taxeringsnämnden (TN). Normalt medges slutligt uppskov. Om den skattskyldige inte förvärvat någon ersättningsfastighet eller – när så krävs – inte bosatt sig där när yrkandet om uppskov prövas, kan i stället preliminärt uppskov medges. Härför krävs bl. a. att en garantiförbindelse överlämnas. För att sedan få slutligt uppskov måste den skattskyldige inom viss tid förvärva en ersättningsfastighet och vid bostadsbyte bosätta sig på denna. Han skall anmäla detta till skattechefen (sc) som undersöker om kraven för slutligt uppskov är uppfyllda. Om så är fallet återsänds garantiförbindelsen. Föreligger inte förutsättningar för slutligt uppskov, skall den skattskyldige efterbeskattas för uppskovsbeloppet.

Systemet med garantiförbindelserna och sc:s uppgifter i samband med uppskovshanteringen har ansetts tyngande. Ett av målen för kommitténs arbete har varit att skapa ett enklare förfarande. Det bör också underlätta kontrollen och främja rättssäkerheten. Enligt det system som föreslås skall taxeringslagen (1956:623), TL, tillämpas då annat inte föreskrivits. TN skall liksom nu handlägga ett yrkande om uppskov i första instans. Detta skall ske som ett led i inkomsttaxeringen. Ett sådant yrkande skall i princip behandlas som ett avdragsyrkande.



Även i fortsättningen bör två skilda former av beslut förekomma, enligt förslaget kallade uppskov och reafrist.

För att uppskov skall medges krävs i princip att förutsättningarna för sådant är uppfyllda under beskattningsåret. Kraven i fråga om ersättningsfastigheten kan dock uppfyllas senast den 30 september taxeringsåret. Om ersättningsförvärv eller bosättning inte hunnit ske vid nämnda tidpunkt, men övriga förutsättningar föreligger för uppskov, kan den skattskyldige få reafrist. Beskattning av det belopp som beslutet om reafrist avser, fristbeloppet, skall då – om dispens ej medgetts – ske efter två år. Föreligger därvid förutsättningar för uppskov kan sådant medges.

Medges inte uppskov efter reafrist skall fristbeloppet beskattas som reavinst vid den taxering då det redovisas. Systemet med efterbeskattning kan då slopas. Om reafrist inte följs av uppskov utan fristbeloppet beskattas, bör beloppet räknas upp med tio procent. Kommittén anser att något behov av garantiförbindelser inte förligger vid reafrist. Genom dispens av RSV:s rättsnämnd skall en reafrist kunna förlängas med högst fyra år.

Kommittén föreslår att ett beslut om uppskov eller reafrist – i likhet med vad som gäller beträffande andra taxeringsbeslut – skall antecknas i skattelängden och därmed också registreras i centrala skatteregistret. Detta kan bl. a. underlätta kontrollen och bevakningsförfarandet men också möjliggöra särskild information till berörda skattskyldiga.

### *Tidigareläggning*

Vid reavinstberäkning på grund av en fastighetsförsäljning får någon indexuppräknning inte ske för de fyra första innehavsåren. För att en fastighetsägare som säljer sin fastighet och köper en ny inte skall behöva drabbas av ännu en fyraårsperiod utan indexuppräknning när han säljer den nya fastigheten finns regler om rätt till tidigareläggning av förvärvet av ersättningsfastigheten. För att få tidigareläggning krävs i princip att den skattskyldige medgetts uppskov eller hade kunnat medges uppskov när han förvärvade ersättningsfastigheten. Frågan om tidigareläggning prövas först vid den taxering då reavinstbeskattning på grund av avyttring av ersättningsfastigheten skall ske.

Att frågan om tidigareläggning skall prövas först när ersättningsfastigheten avyttrats kan leda till betydande utredningssvårigheter, särskilt om fastigheten innehafts en längre tid. På längre sikt får det nuvarande systemets utformning på denna punkt anses ohållbar. Kommittén föreslår därför att frågan om tidigareläggning skall prövas redan i samband med att ersättningsfastigheten förvärvas. Reglerna för prövning av ett tidigareläggningsyrkande, beslut och beslutsredovisning bör utformas efter samma principer som föreslås för uppskoven. Det innebär att en integrerad prövning av uppskovo- och tidigareläggningsyrkande – när båda yrkandena förekommer – kan ske. Kravet på bosättning enligt tidigareläggningsreglerna föreslås ändrat så att det överensstämmer med uppskovslagstiftningens krav på tolv månaders bosättning under treårsperioden närmast före avyttringen av ursprungsfastigheten.



### *Övergångsfrågor*

Den nya uppskovslagstiftningen föreslås i första hand bli tillämplig på avyttringar som sker efter den 1 januari 1987. Reglerna kommer alltså att tillämpas första gången vid 1988 års taxering.

Av förenklings-skäl bör emellertid i så stor omfattning som möjligt enhetliga regler tillämpas redan vid 1988 års taxering. Det föreslås därför att nuvarande lagstiftning inte skall tillämpas efter 1987 års taxering. För att någon skärpning av beskattningen inte skall inträffa för dem som avyttrat en ursprungsfastighet före den 1 januari 1987 och frågan om uppskov skall prövas enligt de nya reglerna föreslås vissa övergångsregler.

### *Kostnader*

De totala hanteringskostnaderna för uppskovssystemet under år 1984 (1984 års taxering) kan beräknas till knappt två milj. kr. Kostnaderna för det nuvarande uppskovssystemet får därför sägas vara tämligen ringa.

Kommitténs förslag till en ny uppskovslagstiftning torde innebära att antalet uppskovsyrkanden kan komma att öka något. Ökningen bör dock bli ganska marginell. Å andra sidan medför kommitténs förslag att flera kostnadskrävande inslag beträffande förfarandet och bevakningen försvinner. Resultatet av kommitténs förslag från kostnadssynpunkt bör därför bli att hanteringskostnaderna för uppskovssystemet minskas.

Kommitténs förslag beträffande tidigareläggning bör leda till att antalet yrkanden om tidigareläggning ökar. Utredningsarbetet bör emellertid i flertalet fall bli väsentligt lättare än enligt dagens system. Vidare bör den samordnade hanteringen av uppskofs- och tidigareläggningssyrkanden som förslaget innebär medföra avsevärda besparingar. Förslagen bör därför inte innebära någon nämnvärd kostnadsökning för hanteringen av tidigareläggningssystemet.

# Författningsförslag

## 1 Förslag till Lag om reavinstuppskov

Härigenom föreskrivs följande

### 1 kap. Grundläggande bestämmelser

1 § En skattskyldig som har avyttrat fastighet eller annan egendom som avses i 35 § 2 mom. kommunalskattelagen (1928:370) (*ursprungsfastighet*) kan få uppskov med beskattning av realisationsvinsten, om han före eller efter avyttringen som ersättning förvärvar fastighet (*ersättningsfastighet*) genom köp, byte eller något därmed jämförligt fång. Som förvärv av ersättningsfastighet anses även ny-, till- eller ombyggnad.

2 § Uppskov kan på de villkor som anges i 2 kap. medges om ursprungsfastigheten och ersättningsfastigheten används som bostad (*bostadsbyte*) eller i rörelse (*reinvestering i rörelse*) eller omfattar lantbruksenhet (*reinvestering i lantbruk*). Uppskov kan vidare medges om ursprungsfastigheten avyttrats på grund av tvång eller liknande (*tvångsbyte*).

3 § Ursprungsfastigheten skall utgöras av en sådan beskattningsenhet som sägs i punkt 2 av anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen (1928:370).

Ersättningsfastigheten kan utgöras av en eller flera taxeringsenheter eller delar därav. Vid bostadsbyte skall ersättningsfastigheten dock utgöras av en taxeringsenhet eller del därav.

Uppskov medges endast om ursprungsfastigheten och ersättningsfastigheten är belägna här i riket. Som ersättningsfastighet godtas inte fastighet som utgör omsättningstillgång i rörelse.

4 § Det belopp med vilket uppskov kan medges (*uppskovsbelopp*) beräknas enligt 3 kap. Minsta uppskovsbelopp är 25 000 kronor.

För makar som till annan avyttrat en gemensamt ägd fastighet får uppskov dock medges om makarnas sammanlagda uppskovsbelopp uppgår till minst 25 000 kronor och deras realisationsvinster skall tas till beskattning vid samma års taxering.

Utgångspunkt för beräkningen av uppskovsbeloppet skall vara den *uppskovsgrundande realisationsvinsten*. Denna motsvaras av hela realisationsvinsten utom i fall som avses i 2 kap. 2, 5 eller 8 §, då den uppskovsgrundande realisationsvinsten utgörs av där angiven del av realisationsvinsten.



5 § Fråga om uppskov prövas vid den taxering då realisationsvinsten skall tas till beskattning. Förvärv av ersättningsfastighet och, vid bostadsbyte, bosättning på denna skall ha skett senast den 30 september under det taxeringsår då frågan om uppskov prövas.

Medges uppskov skall uppskovsbelopp och ersättningsfastighet fastställas. Uppskovsbeloppet skall fördelas på de taxeringsenheter som ingår i ersättningsfastigheten.

Uppskovsbeloppet beskattas på sätt närmare anges i 3 kap.

6 § Är villkoren för uppskov uppfyllda såvitt avser ursprungsfastigheten, kan *reafrist* medges om den skattskyldige avser att förvärva och – då så krävs – bosätta sig på en ersättningsfastighet. Den uppskovsgrundande realisationsvinsten skall uppgå till minst 25 000 kronor. För makar tillämpas härvid vad som sägs i 4 § andra stycket. Beloppsgränsen gäller inte vid tvångsbyte om delar av realisationsvinsten skall tas till beskattning vid skilda taxeringar.

Reafrist innebär följande. Den uppskovsgrundande realisationsvinsten skall fastställas vid den taxering som avses i 5 §. Avdrag medges med ett häremot svarande belopp (*fristbelopp*). Detta skall på sätt närmare anges i 4 kap. tas upp till beskattning vid taxeringen två år efter det taxeringsår för vilket reafristen medgavs – eller vid den senare taxering som följer av dispensbeslut enligt 4 kap. 2 § – och behandlas som realisationsvinst på grund av avyttring av ursprungsfastigheten. Är då förutsättningarna för uppskov uppfyllda senast under det beskattningsår som föregått taxeringsåret kan uppskov medges.

7 § Om en skattskyldig som har avyttrat en fastighet avlider innan uppskov medgetts, tillämpas för dödsboet vad som enligt denna lag skulle ha gällt för den avlidne. I fråga om bosättning på ersättningsfastighet gäller vad som föreskrivs i 2 kap. 3 §.

8 § Uttryck som används i denna lag har samma betydelse som i fastighets-taxeringslagen (1979:1152).

## 2 kap. De särskilda villkoren för uppskov

### *Bostadsbyte*

1 § Den skattskyldige skall under de tre åren närmast före avyttringen ha varit bosatt på ursprungsfastigheten under en sammanhängande period av minst tolv månader och ha bosatt sig på ersättningsfastigheten. Bosättningen på båda fastigheterna skall avse småhus eller hyreshus. Hyreshuset skall ha en sammanlagd yta av högst 300 kvadratmeter.

2 § Den del av realisationsvinsten är uppskovsgrundande som belöper på småhuset eller hyreshuset med därtill hörande tomtmark.

Uppgår värdet av denna egendom till minst åttio procent av ursprungsfastighetens totala värde, är hela realisationsvinsten uppskovsgrundande.



3 § En skattskyldig skall anses bosatt på den fastighet där han rätteligen skall vara kyrkobokförd enligt folkbokföringsförordningen (1967:198).

Har den skattskyldige avlidit är kravet på bosättning på ersättningsfastigheten uppfyllt, om en den avlidne närstående person, som varaktigt sammanbott med honom, bosatt sig på ersättningsfastigheten. Som närstående anses både sådan närstående som anges i 35 § 1 a mom. nionde stycket kommunalskattelagen (1928:370) och person med vilken den avlidne sammanbott under äktenskapsliknande förhållanden.

#### *Reinvestering i rörelse*

4 § Den skattskyldige skall under de tre åren närmast före avyttringen ha använt ursprungsfastigheten under en sammanhängande period av minst tolv månader i rörelse. Ersättningsfastigheten skall av den skattskyldige användas i rörelse.

Uppgår den i rörelsen använda delen av ursprungsfastigheten eller ersättningsfastigheten till mindre än tjugo procent av fastighetens värde, medges ej uppskov.

5 § Den del av realisationsvinsten är uppskovsgrundande som belöper på den för rörelsen använda delen av ursprungsfastigheten.

Uppgår värdet av denna del till minst åttio procent av fastighetens totala värde, är hela realisationsvinsten uppskovsgrundande.

6 § Med att den skattskyldige använder en fastighet i rörelse skall jämställas att fastigheten används för sådant ändamål av person eller personer som tillhör någon av följande kategorier, nämligen

1. närstående till den skattskyldige,
2. företag som direkt eller indirekt ägs av den skattskyldige eller närstående till denne, eller
3. företag som står i sådant förhållande till den skattskyldige som anges i 10 § lagen (1981:296) om eldsvådefonder.

Vid tillämpning av första stycket gäller om närstående vad som sägs i 3 § andra stycket andra meningen.

#### *Reinvestering i lantbruk*

7 § Ursprungsfastigheten skall utgöras av en beskattningsenhet, vari lantbruksenhet ingår, och ersättningsfastigheten skall utgöras av en eller flera lantbruksenheter eller delar därav.

8 § Hela realisationsvinsten är uppskovsgrundande, om ursprungsfastigheten utgörs av endast lantbruksenhet eller sådan beskattningsenhet som avses i punkt 2 andra stycket c av anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen (1928:370). I annat fall utgör den uppskovsgrundande realisationsvinsten den del av vinsten som belöper på lantbruksenhet som ingår i ursprungsfastigheten.



### *Tvångsbyte*

**9 §** Uppskov kan medges med hela realisationsvinsten.

**10 §** En fastighet skall anses ha avyttrats på grund av tvång om

1. den har tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller annars har avyttrats under sådana förhållanden att tvångsförsäljning måste anses vara för handen och det inte skäligen kan antas att avyttring skulle ha ägt rum även om tvång inte förelegat,
2. avyttringen har utgjort led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering,
3. avyttringen har skett till staten därför att fastigheten på grund av flygbuller inte kan bebos utan påtaglig olägenhet,
4. mark har överförts genom fastighetsreglering enligt 5 kap. fastighetsbildningslagen (1970:988) eller inlösen enligt 8 kap. samma lag, eller
5. engångsersättning har lämnats för inskränkning i förfoganderätten till fastigheten enligt naturvårdslagen (1964:822) eller för motsvarande inskränkningar enligt andra författningar eller för upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet på obegränsad tid.

### *3 kap. Uppskovsbeloppet*

**1 §** Vid fastställandet av uppskovsbeloppet skall ursprungsfastighetens och ersättningsfastighetens *jämförelsevärden* bestämmas på sätt framgår av 2 och 3 §§.

Om ersättningsfastighetens jämförelsevärde överstiger eller överensstämmer med ursprungsfastighetens utgörs uppskovsbeloppet av den uppskovsgrundande realisationsvinsten. I annat fall utgör uppskovsbeloppet så stor andel av den uppskovsgrundande realisationsvinsten som ersättningsfastighetens jämförelsevärde utgör av ursprungsfastighetens jämförelsevärde.

**2 §** Ursprungsfastighetens jämförelsevärde utgörs av en så stor del av vederlaget vid avyttringen som den uppskovsgrundande realisationsvinsten utgör av hela realisationsvinsten.

**3 §** Ersättningsfastighetens jämförelsevärde utgörs av kostnaden för förvärvet av fastigheten (köpeskilling, stämpelskatt och andra för förvärvet nödvändiga kostnader), om ej annat sägs i andra stycket. Vid beräkning av detta värde skall hänsyn även tas till den skattskyldiges kostnad för ny-, till- eller ombyggnad enligt vad som följer av 1 kap. 1 §.

Då ersättningsfastighetens jämförelsevärde skall bestämmas vid bostadsbyte och reinvestering i rörelse får hänsyn tas endast till den del av vederlaget för ersättningsfastigheten som belöper på sådan egendom som avses i 2 kap. 2 och 5 §§.

Uppgår värdet av den egendom som avses i andra stycket till minst åttio procent av ersättningsfastighetens totala värde, utgörs jämförelsevärdet av hela vederlaget för ersättningsfastigheten.



4 § Vid avyttring av ersättningsfastigheten beskattas uppskovsbeloppet. Detta framgår av punkt 2 a tjugoförsta stycket respektive punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen (1928:370).

5 § Beskattning av uppskovsbeloppet innan ersättningsfastigheten avyttrats (*avskattning*) skall ske om den skattskyldige begär det.

6 § Överlåter ett aktiebolag eller en ekonomisk förening en ersättningsfastighet genom utdelning eller utskiftning skall avskattning ske.

7 § Vid avskattning räknas uppskovsbeloppet om på sätt anges i punkt 2 a tjugoförsta stycket av anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen (1928:370). Omräkning skall ske från det år då ersättningsfastigheten förvärvades – eller skall anses förvärvad enligt tredje meningen i nämnda stycke – till året före det år då avskattning yrkas eller avskattning skall ske.

Ett belopp som avskattas skall behandlas som realisationsvinst på grund av avyttring av ersättningsfastigheten.

#### 4 kap. Reafrist

1 § Medges reafrist skall fristbeloppet och det år då beloppet skall tas upp till beskattning fastställas. Av beslut om reafrist skall dessutom ursprungsfastighet, uppskovsgrund enligt 1 kap. 2 §, ursprungsfastighetens jämförelsevärde och uppskovsgrundande realisationsvinst framgå.

2 § Har reafrist medgetts kan riksskatteverket på ansökan medge förlängning av fristen, dock längst med fyra år. För sådant medgivande fordras att

1. det med hänsyn till sökandens personliga förhållanden skulle framstå som uppenbart oskäligt att förlängning ej medgavs,
2. lämplig ersättningsfastighet ej funnits att tillgå på grund av litet utbud av sådana fastigheter, eller
3. det föreligger synnerliga skäl för förlängning.

En ansökan om förlängning skall ha kommit in till riksskatteverket före reafristens utgång. En sådan ansökan får dock alltid göras inom sex månader från det att reafristen medgavs.

3 § Riksskatteverket får efter ansökan, om särskilda skäl föreligger, besluta att ett företags reafrist och därmed skattskyldigheten för fristbeloppet får övertas av ett annat företag, om företagen står i sådant förhållande till varandra som anges i 10 § lagen (1981:296) om eldsvådefonder.

Har reafrist övertagits skall det anses som om det övertagande företaget medgetts fristen då den medgavs det överlåtande företaget.

4 § Har reafrist medgetts en skattskyldig som är juridisk person och träder denna i likvidation, skall fristbeloppet tas till beskattning vid följande års taxering.



Om en skattskyldig som är juridisk person begär det, skall detsamma gälla om den skattskyldige skall anses upplöst genom fusion enligt 14 kap. aktiebolagslagen (1975:1385), 96 § 1 mom. lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar eller 78 § lagen (1955:416) om sparbanker. Om detta ej begärs, skall moderbolaget eller den övertagande föreningen eller sparbanken träda i dotterföretagets ställe i fråga om reafristen.

Om en skattskyldig som medgetts förlängning av en reafrist enligt 2 § begär det, skall fristbeloppet tas till beskattning före reafristens utgång.

5 § Om en skattskyldig som har erhållit reafrist inte medges uppskov då fristbeloppet tas till beskattning, skall detta räknas upp med tio procent.

### 5 kap. Förfarandet

1 § För förfarandet gäller taxeringslagen (1956:623), om ej annat följer av bestämmelserna i detta kapitel. Särskilda regler om dispens finns i 4 kap. 2 och 3 §§.

2 § Yrkande om uppskov, reafrist eller avskattning får framställas av den skattskyldige. I fall som avses i 3 kap. 6 § får yrkande framställas även av taxeringsintendenten.

Yrkande om uppskov, reafrist eller avskattning skall ske på blankett enligt formulär som riksskatteverket fastställer.

3 § Om reafrist yrkats, får uppskov medges endast om ändringsyrkande framställts hos taxeringsnämnden.

Har uppskov yrkats, får reafrist medges endast om ändringsyrkande framställts hos taxeringsnämnden eller länsrätten (mellankommunala skatterätten). Motsvarande gäller om uppskov yrkats och ändringsyrkandet avser byte av ersättningsfastighet.

4 § Yrkar taxeringsintendenten eller kommunen höjning av en realisationsvinst, får den skattskyldige yrka uppskov eller reafrist i anslutning till yrkandet oberoende av processens beloppsram.

5 § Yrkar den skattskyldige uppskov eller reafrist i en eftertaxeringsprocess och är förutsättningarna för den skattskyldiges yrkande uppfyllda, skall uppskov eller reafrist beslutas.

6 § Vad ett beslut om uppskov eller reafrist skall innehålla framgår av 1 kap. 5 § och 4 kap. 1 §.

7 § Har uppskov eller reafrist medgetts och ändras därefter den uppskovsgrundande realisationsvinsten skall uppskovs- eller fristbeloppet utan yrkande ändras i motsvarande mån.

8 § Om reafrist medges efter det år då beskattning av fristbeloppet skulle ha skett enligt 1 kap. 6 §, får fristbeloppet tas upp till beskattning i den ordning som gäller för eftertaxering.



Motsvarande gäller beträffande uppskovsbeloppet om uppskov medges efter det år då realisationsvinst på grund av avyttring av ersättningsfastigheten skall tas upp till beskattning.

Yrkande enligt första eller andra stycket skall framställas inom sex månader från det att den taxering då reafristen eller uppskovet beslutades vann laga kraft.

**9 §** För utredning om en avyttring utgjort led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering får yttrande inhämtas från lantbruksnämnden.

**10 §** Ansökan om förlängning av reafrist enligt 4 kap. 2 § skall göras på blankett enligt formulär som riksskatteverket fastställer.

**11 §** Riksskatteverkets beslut enligt 4 kap. 2 och 3 §§ får inte överklagas.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1987 då lagen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet och lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst (den äldre uppskovslagen) skall upphöra att gälla.

2. Den nya lagen skall tillämpas första gången vid 1988 års taxering.

3. Den äldre uppskovslagen gäller fortfarande vid 1987 års taxering.

4. I de fall då uppskov enligt äldre uppskovslagstiftning medgetts vid 1987 års taxering eller tidigare utan att någon ersättningsfastighet förvärvats eller, vid frivillig avyttring, utan att bosättning skett på denna (preliminärt uppskov) och i de fall då en fastighet avyttrats före den 1 januari 1987 men realisationsvinstbeskattning skall ske först vid 1988 års taxering eller senare skall vid tillämpning av den nya lagen följande iakttas.

– Vid tillämpning av 1 kap. 4 § är minsta uppskovsbelopp vid tvångsbyte 3 000 kr. och i övriga fall 15 000 kr.

– I stället för vad som följer av 1 kap. 6 § andra stycket skall gälla att tidsfristen för förvärv av ersättningsfastighet skall vara fyra år från avyttringen av ursprungsfastigheten och tidsfristen för bosättning på ersättningsfastigheten skall vara ett år från det att fastigheten förvärvades.

– Ett preliminärt uppskov skall – med de undantag som i övrigt framgår av denna punkt – anses som ett beslut om reafrist. I dessa fall skall uppskovsbeloppet anses som fristbelopp.

– Om en skattskyldig medgetts sådan dispens som avses i 3 § femte stycket första meningen äldre uppskovslagen skall kravet på viss tids bosättning på ursprungsfastigheten i 2 kap. 1 § anses uppfyllt. På motsvarande sätt skall villkoren för att ett dödsbo skall få träda i en avliden skattskyldigs ställe enligt 1 kap. 7 § anses uppfyllda om sådan dispens som avses i 3 § femte stycket andra meningen äldre uppskovslagen har medgetts. Har förlängning av tidsfristen för förvärv av ersättningsfastighet eller för bosättning på denna fastighet enligt 5 § äldre uppskovslagen medgetts skall detta beslut fortsätta att gälla.

– Regeln i 4 kap. 5 § om uppräknig av fristbelopp skall inte gälla.



5. Garantiförbindelser som lämnats enligt den äldre uppskovslagen skall återlämnas till den skattskyldige snarast efter utgången av år 1987.

6. Avdrag för avsättning enligt lagen (1967:752) om avdrag vid inkomst-taxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet får göras sista gången vid 1987 års taxering. Bestämmelserna i nämnda lag skall fortfarande gälla i fråga om avsättning till återanskaffningsfond för vilken avdrag medgetts vid 1987 års taxering eller tidigare.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370)<sup>1</sup>  
dels att punkt 6 av anvisningarna till 35 § och punkt 6 av anvisningarna till  
41 § skall upphöra att gälla,

dels att 35 § 2, 3, 3 a och 4 mom. samt punkt 2 av anvisningarna till 27 §,  
punkt 2 av anvisningarna till 35 § och punkterna 2 a, 3 och 6 b av  
anvisningarna till 36 § skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 35 §

2 mom.<sup>2</sup> Realisationsvinst på grund av avyttring av *fastighet* är i sin helhet  
skattepliktig.

Skattskyldig som har avyttrat fastighet kan under vissa förutsättningar få uppskov med beskattning av realisationsvinst. Närmare bestämmelser om detta finns i *lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst*.

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.<sup>3</sup> Realisationsvinst på grund av avyttring av *aktie, andel i aktiefond, delbevis eller teckningsrätt till aktie eller andel i ekonomisk förening eller i handelsbolag* eller annan rättighet som är jämförlig med här avsedd andelsrätt eller aktie är i sin helhet skattepliktig, om den skattskyldige innehaft egendomen mindre än två år. Detsamma gäller realisationsvinst vid avyttring av *konvertibelt skuldebrev, optionsrätt eller företrädesrätt till teckning av konvertibelt skuldebrev eller skuldebrev förenat med optionsrätt*. Med optionsrätt avses rätt till nyteckning eller köp av aktie som blivit utfäst i förening med skuldebrev. Från sammanlagda beloppet av skattepliktig realisationsvinst enligt detta stycke under ett beskattningsår, minskat med avdragsgill förlust vid avyttring samma år av egendom som avses i detta stycke, får den skattskyldige göra avdrag med 1 000 kronor. Avdraget får dock inte överstiga vad som svarar mot sammanlagda beloppet av skattepliktig realisationsvinst enligt detta stycke, minskat med avdragsgill förlust som nyss nämnts. För vissa aktier och andelar tillämpas bestämmelserna i 3 a mom.

Avyttrar skattskyldig egendom som avses i detta moment och som den skattskyldige innehaft två år eller mera, är 40 procent av vinsten skattepliktig. Från sammanlagda beloppet av skattepliktig realisationsvinst enligt detta

Skattskyldig som har avyttrat fastighet kan under vissa förutsättningar få uppskov med beskattning av realisationsvinst. Närmare bestämmelser om detta finns i *lagen (0000:000) om reavinstuppskov*.

<sup>1</sup> Senaste lydelse av punkt 6 av anvisningarna till 35 § 1959:127 punkt 6 av anvisningarna till 41 § 1982:421

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1978:971.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1985:405.



*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

stycke under ett beskattningsår, minskat med avdragsgill del av förlust vid avyttring samma år av egendom som avses i detta stycke, får den skattskyldige göra avdrag med 2 000 kronor. Avdraget får dock inte överstiga vad som svarar mot sammanlagda beloppet av skattepliktig realisationsvinst enligt detta stycke minskat med avdragsgill del av förlust som nyss nämnts.

Kan tillämpning av föregående stycke antas hindra strukturrationalisering som är önskvärd från allmän synpunkt, kan regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge befrielse därifrån helt eller delvis, om företag som berörs av strukturrationaliseringen gör framställning om detta senast den dag avyttringen sker.

Har egendom som avses i detta moment avyttrats genom sådan tvångsförsäljning som anges i 2 § första stycket 1) lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst, är – oavsett tidpunkten för förvärvet – endast 40 procent av vinsten skattepliktig.

Har egendom som avses i detta moment avyttrats genom sådan tvångsförsäljning som anges i 2 kap. 10 § 1 lagen (0000:000) om reavinstuppskov, är – oavsett tidpunkten för förvärvet – endast 40 procent av vinsten skattepliktig.

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

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 skattepliktig 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 inte föranleda att skattepliktig realisationsvinst beräknas lägre eller att avdragsgill realisationsförlust beräknas högre än enligt reglerna i detta moment. Beträffningarna i detta stycke gäller endast om sådan fastighet utgör bolagets eller föreningens väsentliga tillgång. De gäller dock inte vid avyttring av aktie i sådant bostadsaktiebolag eller andel i sådan bostadsförening som avses i punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 38 §, 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. 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 avyttring av fastighet, skall avyttringen anses ha avsett den mot aktien eller andelen svarande andelen av fastigheten. Motsvarande gäller vid avyttring av konvertibelt skuldebrev som utgivits eller optionsrätt som utfästs av aktiebolag som nu sagts. Har aktiebolaget utgivit konvertibla skuldebrev eller utfäst optionsrätter skall aktiens, skuldebrevets eller optionsrättens andel av fastigheten anses motsvara aktiens, skuldebrevets eller optionsrättens andel av summan av dels alla aktier i bolaget, dels alla aktier till vilka de konvertibla skuldebreven kan utbytas och dels alla aktier vilka kan nytecknas med stöd av optionsrätterna.



Avyttrar skattskyldig aktie i aktiebolag och finns 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, överläts 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 tas till beskattning på samma sätt som vid eftertaxering för nämnda beskattningsår. Vad nu sagts äger motsvarande tillämpning vid avyttring dels av konvertibelt skuldebrev som utgivits eller optionsrätt som utfästs av sådant aktiebolag som avses i första meningen av detta stycke, dels av andel i handelsbolag eller ekonomisk förening. Riksskatteverket får medge undantag från detta stycke, om det kan antas att avyttringen skett i annat syfte än att erhålla obehörig förmån vid beskattningen. Mot beslut av verket i sådan fråga får talan inte föras.

Avyttrar skattskyldig aktie i ett aktiebolag, vari aktierna till huvudsaklig del ägs eller på därmed 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 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 förvärvat 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 tas till beskattning på samma sätt som vid eftertaxering för nämnda beskattningsår. Vad nu föreskrivits i fråga om avyttring av aktie i fåmansbolag äger beträffande sådant bolag motsvarande tillämpning i fråga om avyttring dels av konvertibelt skuldebrev eller optionsrätt, dels av teckningsrätt till aktie, dels av företrädesrätt till teckning av konvertibelt skuldebrev eller skuldebrev förenat med optionsrätt och dels av annan rättighet jämförlig med aktie. Bestämmelserna i detta stycke äger motsvarande tillämpning också i fråga om handelsbolag eller ekonomisk förening och avyttring av andel i sådant bolag eller sådan förening. Sker avyttringen av organisatoriska eller marknadstekniska skäl eller föreligger andra synnerliga skäl, kan 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



*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

make eller avkomling samt dödsbo vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare. Med avkomling avses jämväl styvbarn och fosterbarn.

*3 a mom.*<sup>4</sup> Realisationsvinst vid avyttring av en bostadsrätt beskattas enligt bestämmelserna i detta moment om bostadsrättsföreningen är av det slag som angetts i punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 38 §.

Som skattepliktig realisationsvinst räknas:  
om bostadsrätten 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

Bestämmelserna i 2 mom. tredje stycket och 4 mom. sista stycket tillämpas på motsvarande sätt vid avyttring av en bostadsrätt.

Har en bostadsrätt avyttrats genom sådan tvångsförsäljning som anges i 2 § *lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst*, är – oavsett tidpunkten för förvärvet – endast 25 procent av vinsten skattepliktig om det skäligen kan antas att avyttringen inte skulle ha ägt rum om tvång inte hade förelegat.

Har en bostadsrätt avyttrats genom sådan tvångsförsäljning som anges i 2 kap. 10 § *lagen (0000:000) om reavinstuppskov*, är – oavsett tidpunkten för förvärvet – endast 25 procent av vinsten skattepliktig om det skäligen kan antas att avyttringen inte skulle ha ägt rum om tvång inte hade förelegat.

Vad som sagts om realisationsvinst vid avyttring av en bostadsrätt tillämpas även vid avyttring av andelar i andra svenska ekonomiska föreningar än bostadsrättsföreningar och aktier i svenska aktiebolag om föreningen eller bolaget är av det slag som anges i punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 38 §.

Bedömningen av om en förening eller ett bolag är av det slag som anges i punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 38 § görs på grundval av förhållandena vid ingången av det år då avyttringen ägde rum.

*4 mom.*<sup>5</sup> Avyttrats *annan egendom än som avses i 2–3 a mom.*, räknas som skattepliktig realisationsvinst:

om egendom innehafts	
mindre än 2 år .....	100 % av vinsten
2 år men mindre än 4 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 egendom genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Har han förvärvat egendomen genom gåva av make eller skyldeman och har egendom av givaren förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall dock frågan om och i vad mån skattepliktig

<sup>4</sup> Senaste lydelse 1984:1060

<sup>5</sup> Senaste lydelse 1983:1043.



*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

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 den som närmast dessförinnan förvärvat egendomen på annat sätt än genom sådan gåva eller bodelning.

Har egendom som avses i detta moment avyttrats genom sådan tvångsförsäljning som anges i 2 § lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst är vinsten skattepliktig endast om det skäligen kan antagas, att avyttringen skulle ha ägt rum även om tvång icke förelegat.

Avyttras egendom, som avses i detta moment, till fåmansföretag av delägare eller honom närstående person, skall oavsett bestämmelserna i detta moment som skattepliktig realisationsvinst räknas vad den skattskyldige erhåller för egendomen, såvida denna icke är eller kan antagas bli till nytta för företagets verksamhet.

Har egendom som avses i detta moment avyttrats genom sådan tvångsförsäljning som anges i 2 kap. 10 § lagen (0000:000) om reavinstuppskov är vinsten skattepliktig endast om det skäligen kan antagas, att avyttringen skulle ha ägt rum även om tvång icke förelegat.

**Anvisningar**

## till 27 §

2.<sup>6</sup> Tomtrörelse anses föreligga, när någon bedriver verksamhet som huvudsakligen avser försäljning av mark för bebyggelse (byggnadstomt) från fastighet, som uppenbarligen har förvärvats för att ingå i yrkesmässig markförsäljning, såsom när fastighet har köpts av ett tomtbolag e. d. eller när förvärvet har avsett mark som enligt fastställd stadsplan eller byggnadsplan är avsedd för bebyggelse.

I övrigt anses försäljning av byggnadstomt ingå i tomtrörelse, om den skattskyldige under tio kalenderår – fränsett överlåtelse som avses i 2 § lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst – har avyttrat minst 15 byggnadstomter. Detsamma gäller om makar under äktenskapet har sålt sammanlagt minst 15 byggnadstomter under

I övrigt anses försäljning av byggnadstomt ingå i tomtrörelse, om den skattskyldige under tio kalenderår – fränsett överlåtelse som avses 2 kap. 10 § lagen (0000:000) om reavinstuppskov – har avyttrat minst 15 byggnadstomter. Detsamma gäller om makar under äktenskapet har sålt sammanlagt minst 15 byggnadstomter under angivna tid. Har för-

<sup>6</sup> Senaste lydelse 1981:295.



*Nuvarande lydelse*

angivna tid. Har försäljning av byggnadstomter skett från olika fastigheter eller från olika delar av en fastighet, medräknas vid beräkningen av antalet tidigare sålda byggnadstomter endast sådana tomter som med hänsyn till deras inbördes läge normalt kan anses ingå i en och samma tomtrörelse. Vid beräkning av antalet tidigare sålda byggnadstomter likställs med försäljning upplåtelse av mark i och för bebyggelse, utom då fråga är om kommuns upplåtelse av tomträtt. Har fastighet genom köp, byte eller därmed jämförlig överlåtelse eller genom gåva överförs till föräldrar, far- eller morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, till dödsbo, vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare, eller till aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening, vari den skattskyldige ensam eller tillsammans med sådana personer på grund av det samlade innehavet av aktier eller andelar har ett bestämmande inflytande, anses tomtrörelse föreligga, om överlåtaren och den nye ägaren sammanlagt har avyttrat minst 15 byggnadstomter. Tomtrörelsen anses påbörjad i och med avyttringen av den femtonde byggnadstomten.

Försäljning av byggnadstomt för att av anställda huvudsakligen användas för gemensamt ändamål eller till anställd för att bereda honom bostad anses inte utgöra tomtrörelse, om inte försäljningen görs av skattskyldig som avses i första stycket eller av skattskyldig som driver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter.

Säljs byggnadstomt av någon som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, anses försäljningen ingå i den övriga verksamheten, om inte tomtrörelse utgör den huvudsakliga verksamheten.

Har skattskyldig och hans make, om de med hänsyn till antalet tomtförsäljningar enligt andra stycket anses ha drivit tomtrörelse, inte sålt någon byggnadstomt under de senaste tio kalenderåren före tax-

*Föreslagen lydelse*

säljning av byggnadstomter skett från olika fastigheter eller från olika delar av en fastighet, medräknas vid beräkningen av antalet tidigare sålda byggnadstomter endast sådana tomter som med hänsyn till deras inbördes läge normalt kan anses ingå i en och samma tomtrörelse. Vid beräkning av antalet tidigare sålda byggnadstomter likställs med försäljning upplåtelse av mark i och för bebyggelse, utom då fråga är om kommuns upplåtelse av tomträtt. Har fastighet genom köp, byte eller därmed jämförlig överlåtelse eller genom gåva överförs till föräldrar, far- eller morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, till dödsbo, vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare, eller till aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening, vari den skattskyldige ensam eller tillsammans med sådana personer på grund av det samlade innehavet av aktier eller andelar har ett bestämmande inflytande, anses tomtrörelse föreligga, om överlåtaren och den nye ägaren sammanlagt har avyttrat minst 15 byggnadstomter. Tomtrörelsen anses påbörjad i och med avyttringen av den femtonde byggnadstomten.

Har skattskyldig och hans make, om de med hänsyn till antalet tomtförsäljningar enligt andra stycket anses ha drivit tomtrörelse, inte sålt någon byggnadstomt under de senaste tio kalenderåren före tax-



*Nuvarande lydelse*

eringsåret, anses avyttring av byggnadstomt som därefter sker inte som tomtrörelse, om inte byggnadstomten ingår i fastställd stadsplan eller byggnadsplan eller avyttringen har skett under sådana förhållanden att tomtrörelse på nytt anses föreligga enligt bestämmelserna i första eller andra stycket. Överlåtelse som avses i 2 § lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst verkar inte avbrytande på uppehåll som nu nämnts.

Utan hinder av vad i föregående stycke sagts skall avyttring av byggnadstomt anses utgöra led i tomtrörelse, om nedskrivning av byggnadstomt har skett i rörelsen och nedskrivet belopp inte har återförts till beskattning minst tio år före taxeringsåret.

Avyttrar skattskyldig återstoden av lagret i sådan tomtrörelse som avses i andra stycket, anses vinsten av denna avyttring – utom den del av vinsten som belöper på mark inom fastställd stadsplan eller byggnadsplan – inte som inkomst av tomtrörelse, om inte avyttringen kan antas ha skett väsentligen i syfte att bereda den skattskyldige eller egendomens förvärvare eller annan, med vilken någondera är i intressegemenskap, obehörig skatteförmån. Som skattepliktig intäkt av tomtrörelse räknas likväl belopp varmed egendomens värde har nedskrivits i rörelsen, i den mån nedskrivningen inte har återförts till beskattning tidigare.

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

## till 35 §

2.<sup>7</sup> Vid avyttring av fastighet skall realisationsvinst och realisationsförlust beräknas särskilt för varje avyttrad taxeringsenhet eller del av taxeringsenhet.

*Har två eller flera vid avyttringstillfället befintliga taxeringsenheter tidigare under innehavet helt eller delvis ingått i samma taxeringsenhet, skall dock, om den skattskyldige begär det, beräkningen göras som om taxeringsenheterna vid avyttringstillfället utgjorde en enda taxeringsenhet. I*

*Föreslagen lydelse*

eringsåret, anses avyttring av byggnadstomt som därefter sker inte som tomtrörelse, om inte byggnadstomten ingår i fastställd stadsplan eller byggnadsplan eller avyttringen har skett under sådana förhållanden att tomtrörelse på nytt anses föreligga enligt bestämmelserna i första eller andra stycket. Överlåtelse som avses i 2 kap. 10 § lagen (0000:000) om reavinstuppskov verkar inte avbrytande på uppehåll som nu nämnts.

2. Vid avyttring av fastighet skall realisationsvinst och realisationsförlust beräknas särskilt för varje *beskattningsenhet*. *Med beskattningsenhet avses, om ej annat framgår av andra stycket, varje avyttrad taxeringenhet eller del av taxeringsenhet.*

*Som beskattningsenhet anses vidare vid avyttring genom en gemensam överlåtelse, om den skattskyldige begär det,*

a) fastigheter eller delar därav som förvärvats genom ett och samma fång, eller

b) fastigheter eller delar därav som

<sup>7</sup> Senaste lydelse 1981:256.



*Nuvarande lydelse*

*fråga om en taxeringsenhet som endast delvis har ingått i den förutvarande taxeringsenheten gäller vad nu har sagts endast under förutsättning att mer än hälften av enhetens vid avyttringstillfället gällande taxeringsvärde belöper på den del som har ingått i den förutvarande enheten. Hänsyn tas inte till den indelning i taxeringsenheter som har förelegat före den 1 januari 1952.*

Vid tillämpningen av bestämmelserna om del av fastighet i punkt 4 andra stycket nedan och i punkt 2 a trettonde—artonde styckena av anvisningarna till 36 § skall som fastighet anses varje vid avyttringstillfället befintlig taxeringsenhet eller *sådan större enhet som på grund av bestämmelserna i föregående stycke behandlas som en enda taxeringsenhet.*

*Föreslagen lydelse*

*vid avyttringstillfället ingått i samma förvärvskälla, eller*

*c) en eller flera taxeringsenheter eller delar därav med beskattningsnaturen jordbruksfastighet, som vid avyttringstillfället ingått i samma förvärvskälla, samt sådana från en jordbruksfastighet den 1 januari 1952 eller senare utbrutna, av den skattskyldige vid avyttringstillfället ägda taxeringsenheter med beskattningsnaturen annan fastighet, på vilka han då inte bedriver rörelse.*

*Har i fall som avses i andra stycket c en taxeringsenhet endast delvis ingått i den förutvarande jordbruksfastigheten, skall denna enhet anses ingå i beskattningsenheten endast under förutsättning att mer än hälften av taxeringsenhetens vid avyttringstillfället gällande taxeringsvärde belöper på den del som har ingått i den förutvarande jordbruksfastigheten.*

Vid tillämpningen av bestämmelserna om del av fastighet i punkt 4 andra stycket nedan och i punkt 2 a trettonde—artonde styckena av anvisningarna till 36 § skall som fastighet anses varje vid avyttringstillfället befintlig taxeringsenhet eller, *om den skattskyldige begär det, sådan egendom som*

*a) vid avyttringstillfället ingår i en och samma förvärvskälla, eller*

*b) enligt andra stycket c utgör en beskattningsenhet.*

## till 36 §

2 a.<sup>8</sup> Skall vid beräkning av realisationsvinst på grund av avyttring av fastighet vederlaget för viss del av fastigheten tas upp som intäkt av fastighet eller av rörelse (jfr. punkt 1 av anvisningarna till 35 §) får i omkostnadsbeloppet inte inräknas utgift som hänför sig till sådan del av fastigheten som vid inkomsttaxeringen har behandlats enligt reglerna för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier.

Som förbättringskostnad enligt punkt 1 räknas även kostnad, som under tid, då intäkt av avyttrad fastighet eller i förekommande fall del därav har

<sup>8</sup> Senaste lydelse 1984:1060.



beräknats enligt 24 § 2 mom., har nedlagts på reparation och underhåll av fastigheten eller fastighetsdelen i den mån den avyttrade egendomen på grund därav vid avyttringen har befunnit sig i bättre skick än vid förvärvet, samt kostnad för reparation och underhåll för vilken avdrag inte medges på grund av föreskrifterna i 25 § 2 mom. första stycket b eller c och för vilken bidrag ej har utgått. Förbättringskostnad, som inte har uppförts på avskrivningsplan, och med förbättringskostnad jämförlig reparations- eller underhållskostnad får dock inräknas i omkostnadsbeloppet endast för år då de nedlagda kostnaderna har uppgått till minst 3 000 kronor. Kostnad, som har uppförts på avskrivningsplan, skall normalt anses nedlagd det år då kostnaden har uppförts på planen. I andra fall skall sådan kostnad normalt anses nedlagd när faktura eller räkning har erhållits, varav framgår vilket arbete som har utförts.

Har fastighet varit föremål för förbättringsarbete eller därmed jämförligt reparations- eller underhållsarbete i ägarens byggnadsrörelse skall – med iakttagande av de begränsningar som har angetts i föregående stycke – som förbättringskostnad räknas det belopp som enligt punkt 3 tredje stycket av anvisningarna till 27 § har tagits upp som intäkt i rörelsen på grund av byggnadsarbetet.

Omkostnadsbeloppet skall minskas med värdeminskningavdrag m. m., som belöper på tid före avyttringen av fastigheten, såsom avdrag på grund av avyttring av skog, avdrag för värdeminskning av annan naturtillgång eller för värdeminskning av täckdiken eller andra markanläggningar (jfr. punkterna 1, 4, 7 och 9 av anvisningarna till 22 § samt punkterna 1, 8 och 16 av anvisningarna till 29 §). På samma sätt skall omkostnadsbeloppet minskas med avdrag för värdeminskning av byggnad m. m. (jfr. punkterna 3 och 4 av anvisningarna till 22 §, punkterna 2 a, 2 b och 4 av anvisningarna till 25 § samt punkterna 7 och 16 av anvisningarna till 29 §), dock inte för år då avdraget har understigit 3 000 kronor. Omkostnadsbeloppet skall minskas även med belopp varmed fastigheten har avskrivits i samband med ianspråktagande av investeringsfond e.d.

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

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



*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

tidigare år än tjuugo år före avyttringen. Fanns taxeringsvärde ej åsatt tjuugo år före avyttringen, får motsvarande värde uppskattas på sätt angives i femte stycket sista meningen.

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

Beräknas ingångsvärdet med ledning av taxeringsvärde skall, såvida viss del av taxeringsvärdet avser egendom som i kostnadshänseende hänförs till maskiner och andra inventarier i jordbruk eller rörelse (jfr. punkt 1 av anvisningarna till 35 §), taxeringsvärdet reduceras med den del därav som kan anses belöpa på egendom av nyss angivet slag. Sådan reduktion skall dock icke göras om mindre än 25 procent av hela vederlaget för den avyttrade fastigheten belöper på egendom, som vid beräkning av värdeminskningssavdrag hänföres till maskiner och andra inventarier.

Skall taxeringsvärdet reduceras enligt föregående stycke iakttagas följande. Har taxeringsvärdet åsatts tidigare än vid 1975 års fastighetstaxering, skall taxeringsvärdet reduceras med så stor del därav som vederlaget för egendom, som vid beräkning av värdeminskningssavdrag hänföres till maskiner och andra inventarier, utgör av hela vederlaget för den avyttrade fastigheten. Vad nu sagts gäller även om taxeringsvärdet åsatts år 1975 eller senare, dock att vid beräkningen skall bortses från den del av vederlaget vid avyttringen som belöper på egendom som avses i 2 kap. 3 § jordabalken. Kan den skattskyldige visa att den andel av taxeringsvärdet som kan anses belöpa på egendom, som vid beräkning av värdeminskningssavdrag hänföres till maskiner och andra inventarier, är mindre än den andel av hela vederlaget för den avyttrade fastigheten som kan anses belöpa på egendom av nu angivet slag, får dock taxeringsvärdet reduceras på grundval av förhållandena vid fastighetstaxeringen.

Det för fastigheten gällande ingångsvärdet – om det inte har beräknats enligt trettande stycket sista meningen – liksom de förbättringskostnader och därmed likställda belopp för vilka avdrag får ske samt de värdeminskningssavdrag och

Det för fastigheten gällande ingångsvärdet – om det inte har beräknats enligt trettande stycket sista meningen – liksom de förbättringskostnader och därmed likställda belopp för vilka avdrag får ske samt de värdeminskningssavdrag och



*Nuvarande lydelse*

andra belopp som skall minska omkostnadsbeloppet skall i den omfattning som anges i punkterna 6 a och 6 b nedan räknas om med hänsyn till förändringarna i det allmänna prisläget (prisutvecklingen) under den tid då fastigheten har innehafts.

*Föreslagen lydelse*

andra belopp som skall minska omkostnadsbeloppet skall i den omfattning som anges i punkterna 6 a och 6 b nedan räknas om med hänsyn till förändringarna i det allmänna prisläget (prisutvecklingen) under den tid då fastigheten har innehafts.  
*Att uppskovsbelopp skall minska omkostnadsbeloppet framgår av tjugoförsta stycket.*

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

Har avyttring av fastighet omfattat byggnad, som i huvudsak är avsedd att användas för bostadsändamål och som vid avyttringstillfället varit eller bort vara åsatt ett taxerat byggnadsvärde av lägst 10 000 kronor, avdrages ytterligare ett belopp av 3 000 kronor för varje påbörjat kalenderår före taxeringsåret som bostadsbyggnaden under innehavstiden funnits på fastigheten. Om det taxerade byggnadsvärdet inte uppgått eller bort uppgå till 10 000 kronor, avdrages 3 000 kronor för varje påbörjat kalenderår under innehavstiden som byggnaden utnyttjats till stadigvarande bostad. Avdrag medges inte för tidigare år än år 1952 och inte heller för senare år än år 1980. Finns på fastigheten mer än en bostadsbyggnad beräknas nu avsett avdrag endast för fastighetens huvudbyggnad. Sker vinstberäkningen med utgångspunkt från taxeringsvärdet tjugo år före avyttringen enligt sjätte stycket ovan eller från taxeringsvärdet året före dödsfallet enligt sjunde stycket ovan eller motsvarande värden, får avdrag enligt detta stycke ej ske för tidigare år än tjugo år före avyttringen eller året före dödsfallet. Om bostadsbyggnad rivits eller förstörts genom brand eller liknande, skall avdrag enligt detta stycke medges även för tid då denna byggnad funnits på fastigheten, om den skattskyldige inom ett år igångsatt arbete med att uppföra ersättningsbyggnad. Om en bostadsbyggnad under mer än ett åt tagits i anspråk huvudsakligen för annat ändamål än bostadsändamål medges avdrag enligt detta stycke endast för tid då byggnaden därefter åter utnyttjats huvudsakligen för bostadsändamål.

Vinstberäkning på grund av avyttring av en del av en fastighet skall grundas på förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen. Vid tillämpning av de beloppsgränser som anges i andra och fjärde styckena skall dock hänsyn tas till förhållandena på hela fastigheten. Avdrag enligt tolfte stycket får göras endast om avyttringen har omfattat bostadsbyggnad som vid tiden för avyttringen var huvudbyggnad för hela fastigheten. På den skattskyldiges begäran skall omkostnadsbeloppet för fastighetsdelen – i stället för att beräknas enligt första meningen – tas upp till ett belopp som motsvarar så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskningssavdrag m. m. – som vederlaget för fastighetsdelen utgör av fastighetens hela värde vid avyttringstillfället. I sist avsedda fall skall, om den skattskyldige begär det och värdet av skogen och skogsmarken på den avyttrade fastighetsdelen är mindre än 20



procent av värdet av hela fastighetens skog och skogsmark, omkostnadsbeloppet inte minskas med avdrag på grund av avyttring av skog. Om den avyttrade delen avser en eller ett fåtal tomter avsedda att bebyggas med bostadshus och vederlaget är mindre än 10 procent av fastighetens taxeringsvärde, får vidare ingångsvärdet på den avyttrade fastighetsdelen utan särskild utredning beräknas till 1 krona per kvadratmeter, dock ej till högre belopp än köpeskillingen.

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

Har den skattskyldige erhållit sådan engångsersättning som avses i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 35 §, skall så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskningensavdrag m. m. – anses belöpa på den del av fastigheten som ersättningen avser, som engångsersättningen utgör av fastighetens hela värde vid tiden för upplåtelsen eller inskränkningen i förfoganderätten. Vid bedömningen av om omkostnadsbeloppet skall minskas med avdrag på grund av avyttring av skog gäller vad som är föreskrivet i fråga om del av fastighet. Den som enligt punkt 4 fjärde stycket av anvisningarna till 35 § erhåller avdrag från den eller de engångsersättningar han fått på grund av upplåtelse inom en och samma kommun får inte tillgodoräkna sig något omkostnadsbelopp hänförligt till dessa ersättningar.

Har den skattskyldige under innehavstiden avyttrat en del av en fastighet, skall hänsyn tas till detta vid beräkning av omkostnadsbeloppet för återstoden av fastigheten. Kan utredning inte förebringas om den andel av omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskningensavdrag m. m. – för fastigheten, som belöper på den avyttrade fastighetsdelen, skall denna andel anses ha motsvarat hälften av erhållen ersättning för fastighetsdelen. Andelen skall dock i intet fall anses överstiga omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskningensavdrag m. m. – för hela fastigheten omedelbart före avyttringen av fastighetsdelen.

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

Beräknas omkostnadsbeloppet vid avyttring av återstoden av fastigheten eller del därav med ledning av ett taxeringsvärde som åsatts efter det att delavyttringen, markupplåtelsen eller marköverföringen m. m. ägt rum, är bestämmelserna i de två föregående styckena icke tillämpliga.

Kostnad för förbättringsarbete eller därmed jämförligt reparations- och underhållsarbete för vilket försäkringsersättning eller annan skadeersättning har utgått beaktas, såvida ersättningen inte räknas till skattepliktig inkomst enligt denna lag, vid beräkning av realisationsvinst endast i den mån kostnaden har överstigit ersättningen. Har sådan skattefri ersättning uppburits med större belopp än det som har gått åt för skadans avhjälpande



*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

gäller följande. Fastighetens ingångsvärde, omräknat enligt tionde stycket till tiden för skadetillfället, minskas med skillnaden mellan ersättningen och kostnaden för skadans avhjälpande. För tid efter skadetillfället ligger återstoden av det omräknade ingångsvärdet till grund för omräkning enligt tionde stycket.

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

*Är den avyttrade fastigheten en ersättningsfastighet enligt 1 kap. 1 § lagen (0000:000) om reavinstuppskov skall det indexomräknade omkostnadsbeloppet minskas med det uppskovsbelopp som belastar fastigheten sedan även detta omräknats med index på sätt följer av tionde stycket. Utgångspunkt för omräkning av uppskovsbeloppet skall vara tidpunkten för förvärv av ersättningsfastigheten även om fastighetens ingångsvärde beräknas på grundval av taxeringsvärde enligt sjätte och sjunde styckena. Om ersättningsfastigheten förvärvats innan den fastighet som medförde uppskov (ursprungsfastigheten) avyttrades, skall tidpunkten för ursprungsfastighetens avyttring i stället anses som ersättningsfastighetens förvärvstidpunkt vid omräkningen av uppskovsbeloppet. Har, vid omräkning av fastighetens ingångsvärde eller del av det, fastigheten enligt punkt 6 b femte stycket nedan ansetts förvärvad före den annars gällande tidpunkten, skall på motsvarande sätt tidigareläggning av förvärvstidpunkten ske vid omräkning av uppskovsbeloppet eller del av det. Vid vinstberäkning på grund av avyttring av en del av ersättningsfastighet skall en så stor del av uppskovsbeloppet ingå*



*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

*som den ianspråktagna delen av omkostnadsbeloppet utgör av hela detta belopp. Om den skattskyldige begär det och den del av uppskovsbeloppet som skulle beaktas vid delavyttringen är mindre än tio procent av det då gällande uppskovsbeloppet får ianspråktagande av uppskovsbeloppet underlåtas.*

3.<sup>9</sup> Förlust genom icke yrkesmässig avyttring (realisationsförlust) får dras av i den omfattning som anges i punkt 4 nedan.

Realisationsförlust skall beräknas på samma sätt som realisationsvinst enligt punkterna 1–2 d. Vid förlustberäkningen får en fastighets ingångsvärde dock inte beräknas på grundval av ett taxeringsvärde enligt punkt 2 a sjätte eller sjunde stycket. Inte heller får omräkning som avses i punkt 2 a tionde stycket ske eller tillägg enligt punkt 2 a tolfte stycket göras. Har den med förlust avyttrade egendomen innehafts under sådan tid att, om vinst i stället hade uppstått vid avyttringen, endast en del av vinsten skulle ha räknats till skattepliktig realisationsvinst, är endast motsvarande del av förlusten avdragsgill. Har förlusten uppkommit vid fastighetsreglering i fall som avses i punkt 4 av anvisningarna till 35 §, är endast så stor del av förlusten avdragsgill som belöper på vad den skattskyldige har erhållit i pengar.

Realisationsförlust skall beräknas på samma sätt som realisationsvinst enligt punkterna 1–2 d. Vid förlustberäkningen får en fastighets ingångsvärde dock inte beräknas på grundval av ett taxeringsvärde enligt punkt 2 a sjätte eller sjunde stycket. Inte heller får omräkning som avses i punkt 2 a tionde stycket ske eller tillägg enligt punkt 2 a tolfte stycket göras. *Omräkning av uppskovsbelopp enligt punkt 2 a tjugoförsta stycket skall dock alltid göras. Även i övrigt skall beträffande uppskovsbeloppet bestämmelserna i punkt 2 a tjugoförsta stycket iakttas.* Har den med förlust avyttrade egendomen innehafts under sådan tid att, om vinst i stället hade uppstått vid avyttringen, endast en del av vinsten skulle ha räknats till skattepliktig realisationsvinst, är endast motsvarande del av förlusten avdragsgill. Har förlusten uppkommit vid fastighetsreglering i fall som avses i punkt 4 av anvisningarna till 35 §, är endast så stor del av förlusten avdragsgill som belöper på vad den skattskyldige har erhållit i pengar.

6 b.<sup>10</sup> Avyttras en fastighet som har förvärvats som ersättning för en annan fastighet, skall om den skattskyldige begär det och under de förutsättningar som anges i andra–fjärde styckena innehavet av den sistnämnda fastigheten (den ursprungliga fastigheten) beaktas vid omräkning enligt punkt 6 a av ingångsvärde, förbättringskostnader och värdeminskningssavdrag för den förstnämnda fastigheten (ersättningsfastigheten). Innehavet av den

<sup>9</sup> Senaste lydelse 1984:1060.

<sup>10</sup> Senaste lydelse 1980:998.



*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

ursprungliga fastigheten beaktas på det sätt som anges i femte–sjunde styckena.

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

Vidare fordras

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

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

Vid bedömning som avses i tredje stycket 2) skall förutsättningar för uppskov anses ha förelegat oavsett om vinst har uppkommit vid avyttringen av den ursprungliga fastigheten och oavsett *hur stort vederlaget för den ursprungliga fastigheten var i förhållande till vederlaget för ersättningsfastigheten. I fall som avses i 3 § lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst skall kravet på bosättning på den ursprungliga fastigheten anses uppfyllt om den skattskyldige har varit bosatt på fastigheten vid något tillfälle inom fem år före den dag då fastigheten avyttrades.*

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

Tidigareläggning enligt femte stycket får ske endast i fråga om den del av ingångsvärde och förbättringskostnader för ersättningsfastigheten som inte överstiger ett belopp motsvarande vederlaget vid avyttringen av den

Vidare fordras

1) att uppskov enligt *lagen (0000:000) om reavinstuppskov* har erhållits såvitt avser beskattningen av vinst som har uppkommit vid avyttringen av den ursprungliga fastigheten eller

Vid bedömning som avses i tredje stycket 2) skall förutsättningar för uppskov anses ha förelegat oavsett om vinst har uppkommit vid avyttringen av den ursprungliga fastigheten och oavsett *förhållandet mellan ursprungsfastighetens och ersättningsfastighetens jämförelsevärden.*



*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

ursprungliga fastigheten minskat med förbättringskostnader som under den skattskyldiges innehav har lagts ned på denna fastighet under det år då fastigheten avyttrades eller under något av de tre närmast föregående åren. Sådan minskning med hänsyn till förbättringskostnader på den ursprungliga fastigheten skall dock ske endast för år då de nedlagda kostnaderna har överstigit tio procent av vederlaget vid avyttringen av denna fastighet.

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

*Yrkande om tidigareläggning skall framställas vid taxeringen närmast efter det beskattningsår då ersättningsfastighet förvärvats eller – i förekommande fall – då bosättning skett på denna. Om ett yrkande om uppskov rör samma fastigheter som yrkandet om tidigareläggning skall yrkandet om tidigareläggning framställas vid den taxering då uppskov yrkas. Medges tidigareläggning skall den tid som tidigareläggning får omfatta, det belopp som får bli föremål för tidigareläggning samt ersättningsfastighet fastställas. Om ersättningsfastigheten utgörs av flera taxeringsenheter skall det belopp som får bli föremål för tidigareläggning fördelas på dessa.*

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1987.
  2. De nya bestämmelserna skall tillämpas första gången vid 1988 års taxering.
  3. De äldre bestämmelserna gäller fortfarande vid 1987 års taxering.
  4. I de fall då ersättningsfastighet redan förvärvats eller bosättning redan skett på denna fastighet innan de nya reglerna i punkt 6 b av anvisningarna till 36 § börjat gälla skall följande iaktas.

Tidigareläggning får i de fall som avses i första stycket yrkas redan vid 1988 års taxering dock senast vid taxeringen då avyttringen av ersättningsfastigheten skall realisationsvinstbeskattas. Därvid skall de särskilda regler som framgår av punkt 4 av övergångsbestämmelserna till lagen (0000:000) om reavinstuppskov iaktas.



### 3 Förslag till Lag om ändring i lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor

Härigenom föreskrivs att 1 § lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor<sup>1</sup> skall ha nedan angivna lydelse.

#### *Nuvarande lydelse*

Riksskatteverket får, om det finnes vara av synnerlig vikt för någon, efter ansökan lämna besked på förhand (förhandsbesked) angående viss fråga, som avser sökandens taxering till kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt, utskiftningskatt, ersättningsskatt eller vinstdelningskatt, ävensom viss fråga rörande tillämpningen av lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst eller i lag givna bestämmelser om uppskov med beskattning av realisationsvinst. Gäller ansökningen fråga om tillämpning av lagen (1980:865) mot skatteflykt får förhandsbesked meddelas, om det är av vikt för sökanden.

I frågor som avses i första stycket får förhandsbesked också meddelas, om det finnes vara av vikt för enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

Vad som har sagts i första stycket första meningen och andra stycket skall också tillämpas, när ägare till fastighet önskar erhålla förhandsbesked angående viss fråga, som avser taxering av fastigheten. Detsamma gäller den som enligt 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) skall anses som ägare.

Om rätt att av riksskatteverket erhålla förhandsbesked i fråga rörande mervärdeskatt föreskrivs i lagen (1968:430) om mervärdeskatt.

Denna lag träder i kraft fyra veckor efter den dag då lagen enligt uppgift på den utkom från trycket i Svensk författningssamling.

#### *Föreslagen lydelse*

##### 1 §<sup>2</sup>

Riksskatteverket får, om det finnes vara av synnerlig vikt för någon, efter ansökan lämna besked på förhand (förhandsbesked) angående viss fråga, som avser sökandens taxering till kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt, utskiftningskatt, ersättningsskatt eller vinstdelningskatt, ävensom viss fråga rörande tillämpningen av lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst. Gäller ansökningen fråga om tillämpning av lagen (1980:865) mot skatteflykt får förhandsbesked meddelas, om det är av vikt för sökanden.

<sup>1</sup> Senaste lydelse av lagens rubrik 1980:866.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1984:1089.



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

Härigenom föreskrivs att punkt 1 av anvisningarna till 1 § lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst<sup>1</sup> skall ha nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

##### Anvisningar

##### till 1 §

1.<sup>2</sup> Inkomst skall enligt denna lag anses hänförlig till visst beskattningsår, om intäkten exempelvis intjänats eller eljest motprestation för densamma i någon form lämnats under ifrågavarande år.

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

Engångsbelopp, som uppbares såsom ersättning för årlig pension, skall i allmänhet anses hänföra sig till tio år. Engångsbelopp, som beskattas med tillämpning av bestämmelserna i punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen (1928:370), skall icke anses såsom ackumulerad inkomst.

Accumulerad inkomst, som avses i 3 § 5 mom., skall anses hänföra sig till det antal år den skattskyldige innehafte den avyttrade egendomen. Realisationsvinst vid avyttring av fastighet får dock inte fördelas på mer än fyra år i andra fall än då vinsten har uppkommit vid sådan avyttring som avses i 2 § *lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst* eller då vinsten till mer än hälften utgörs av återvunna avdrag för värdeminskning av den avyttrade fastigheten.

Accumulerad inkomst, som avses i 3 § 5 mom., skall anses hänföra sig till det antal år den skattskyldige innehafte den avyttrade egendomen. Realisationsvinst vid avyttring av fastighet får dock inte fördelas på mer än fyra år i andra fall än då vinsten har uppkommit vid sådan avyttring som avses i 2 kap. 10 § *lagen (0000:000) om reavinstuppskov* eller då vinsten till mer än hälften utgörs av återvunna avdrag för värdeminskning av den avyttrade fastigheten.

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

Accumulerad inkomst, som avses i 3 § 2 mom. vid 5)–7) samt i 3 § 4 mom. vid 2), 5) och 6), skall anses hänföra sig till det antal år den skattskyldige bedrivit jordbruket eller rörelsen. Accumulerad inkomst, som avses i 3 § 3 mom. vid 2) och 3), skall anses hänföra sig till det antal år den skattskyldige innehafte fastigheten. Har skattskyldig åtnjutit ackumulerad inkomst som nu sagts i egenskap av delägare i handels- eller kommanditbolag, skall inkomsten anses hänförlig till den tid han varit delägare i bolaget. Inkomsten skall dock anses hänförlig till kortare tid än den skattskyldige bedrivit jordbruket eller rörelsen eller innehafte fastigheten eller varit delägare i

<sup>1</sup> Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:860.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1983:314.



bolaget, därest han så yrkar och företer utredning om det antal år vartill inkomsten hänför sig, eller om det eljest framstår såsom uppenbart att inkomsten hänför sig till kortare tid.

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

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

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

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1987 och tillämpas första gången vid 1988 års taxering.



## 5 Förslag till Lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)

Härigenom föreskrivs i fråga om taxeringslagen (1956:623)<sup>1</sup> att 68 § skall ha följande lydelse.

### *Nuvarande lydelse*

Av taxeringsnämnd beslutade taxeringar skall för varje skattskyldig införas i skattelängd.

I skattelängden antecknas särskilt *dels* i avseende på statlig inkomstskatt inkomst av olika förvärvskällor med angivande tillika i fråga om skattskyldiga som avses i 11 § 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt huruvida inkomsten utgör A-inkomst eller B-inkomst, medgivet avdrag för underskott i förvärvskälla, sammanräknad nettoinkomst (summan av inkomsterna av olika förvärvskällor, minskad med avdrag för underskott), medgivna allmänna avdrag som inte avser underskott i förvärvskälla, taxerad och beskattningsbar inkomst samt räntetillägg och underlag för tilläggsbelopp,

*dels* beskattningsbar inkomst enligt 2 § lagen (1958:295) om sjömansskatt och enligt 1 § 2 mom. nämnda lag skattepliktig dagpenning samt det antal perioder om trettio dagar för vilka den skattskyldige har uppburit sådan inkomst under beskattningsåret, samt sjömansskattenämndens beslut om jämkning enligt 12 § 4 mom. lagen om sjömansskatt,

*dels* i avseende på kommunal inkomstskatt taxerad och beskattningsbar inkomst,

### *Föreslagen lydelse*

68 §<sup>2</sup>

I skattelängden antecknas särskilt *dels* i avseende på statlig inkomstskatt inkomst av olika förvärvskällor med angivande tillika i fråga om skattskyldiga som avses i 11 § 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt huruvida inkomsten utgör A-inkomst eller B-inkomst, medgivet avdrag för underskott i förvärvskälla, sammanräknad nettoinkomst (summan av inkomsterna av olika förvärvskällor, minskad med avdrag för underskott), medgivna allmänna avdrag som inte avser underskott i förvärvskälla, taxerad och beskattningsbar inkomst samt räntetillägg och underlag för tilläggsbelopp,

*dels* beskattningsbar inkomst enligt 2 § lagen (1958:295) om sjömansskatt och enligt 1 § 2 mom. nämnda lag skattepliktig dagpenning samt det antal perioder om trettio dagar för vilka den skattskyldige har uppburit sådan inkomst under beskattningsåret, samt sjömansskattenämndens beslut om jämkning enligt 12 § 4 mom. lagen om sjömansskatt.

*dels* i avseende på kommunal inkomstskatt taxerad och beskattningsbar inkomst,

*dels* i fråga om tillämpningen av lagen (0000:000) om reavinstuppskov – när uppskov beslutats – uppskovsbeloppet, ersättningsfastigheten och uppskovsbeloppets fördel-

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 1971:399.

Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:773.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1984:1055.



*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

ning på i ersättningsfastigheten ingående taxeringsenheter och – när reafrist beslutats – fristbeloppet och den taxering då fristbeloppet åter skall tas till beskattning, samt beslut om beskattning av uppskovsbelopp,

*dels i fråga om beslut om tidigareläggning enligt punkt 6 b av anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen (1928:370), den tid som tidigareläggning skall omfatta, det belopp som skall bli föremål för tidigareläggning, ersättningsfastigheten och beloppets fördelning på i ersättningsfastigheten ingående taxeringsenheter,*

*dels beslut i övrigt, som avser förutsättning för avdrag enligt 48 § 2 och 3 mom. kommunalskattelagen eller för skattereduktion enligt 2 § 4 mom. uppbördslagen (1953:272),*

*dels beslut, som avser förutsättning för skattereduktion enligt 2 § lagen (1978:423) om skattelättnader för vissa sparformer,*

*dels beslut om avräkning av utländsk skatt eller tillämpning av progressionsbestämmelser enligt avtal för undvikande av dubbelbeskattning,*

*dels uppgift om underlag, varpå skogsvårdsavgift skall beräknas,*

*dels uppgift om underlag, varpå statlig fastighetsskatt skall beräknas,*

*dels vinstdelningsunderlag,*

*dels skattepliktig och beskattningsbar förmögenhet, om skatt skall utgå enligt 11 § lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt.*

*dels beslut i övrigt, som avser förutsättning för avdrag enligt 48 § 2 och 3 mom. kommunalskattelagen (1928:370) eller för skattereduktion enligt 2 § 4 mom. uppbördslagen (1953:272),*

*dels beslut, som avser förutsättning för skattereduktion enligt 2 § lagen (1978:423) om skattelättnader för vissa sparformer,*

*dels beslut om avräkning av utländsk skatt eller tillämpning av progressionsbestämmelser enligt avtal för undvikande av dubbelbeskattning,*

*dels uppgift om underlag, varpå skogsvårdsavgift skall beräknas,*

*dels uppgift om underlag, varpå statlig fastighetsskatt skall beräknas,*

*dels vinstdelningsunderlag,*

*dels skattepliktig och beskattningsbar förmögenhet, om skatt skall utgå enligt 11 § lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt.*

Uppgår den enligt lagen om statlig inkomstskatt beräknade taxerade inkomsten till minst 6 000 kronor för ensamstående och till sammanlagt minst 6 000 kronor för makar, som varit gifta vid ingången av beskattningsåret och under detta år levit tillsammans, skall den beräknade taxerade inkomsten införas, även om beskattningsbar inkomst icke uppkommer.

Skattelängden skall underskrivas av lokal skattemyndighet. Den skall



därefter såvitt gäller den årliga taxeringen anses innefatta taxeringsnämndens beslut.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1987 och tillämpas första gången vid 1988 års taxering.



## 6 Förslag till Lag om ändring i lagen (1960:63) om förlustavdrag

Härigenom föreskrivs att punkt 1 av anvisningarna till 2 § lagen (1960:63) om förlustavdrag<sup>1</sup> skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### Anvisningar

#### till 2 §

1.<sup>2</sup> Förlust, som berättigar till förlustavdrag, skall beräknas på grundval av den för förluståret avgivna självdeklarationen men får bestämmas till större eller mindre belopp än vad deklarationen utvisar. Avdrag för värdeminskning av tillgång i förvärvskälla och på grund av avyttring av skog får dock inte tillgodoräknas den skattskyldige med större belopp än han har yrkat i deklarationen för förluståret.

Har särskild nyanskaffningsfond eller fond för återanskaffning av fastighet eller annan investeringsfond än allmän investeringsfond återförts till beskattning, skall vid beräkning av den förlust, som berättigar till förlustavdrag, bortses från det belopp, som på grund av återföringen upptagits som skattepliktig intäkt. Vad nu sagts gäller endast i den mån det till beskattning återförda beloppet inryms i den för förluståret fastställda beskattningsbara inkomsten minskad, i förekommande fall, med garantibelopp för fastighet.

Har särskild nyanskaffningsfond eller annan investeringsfond än allmän investeringsfond återförts till beskattning, skall vid beräkning av den förlust, som berättigar till förlustavdrag, bortses från det belopp, som på grund av återföringen upptagits som skattepliktig intäkt. Vad nu sagts gäller endast i den mån det till beskattning återförda beloppet inryms i den för förluståret fastställda beskattningsbara inkomsten minskad i förekommande fall, med garantibelopp för fastighet.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1987. Äldre bestämmelser skall fortfarande gälla när en fond för återanskaffning av fastighet återförs till beskattning.

<sup>1</sup> Senaste lydelse av lagens rubrik 1983:987.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1981:298.



## 7 Förslag till Förordning om ändring i taxeringsförordningen (1957:513)

Härigenom föreskrivs att 13 §, 32 §, 53 § och 57 § 1 mom. taxeringsförordningen (1957:513)<sup>1</sup> skall ha följande lydelse.

### *Nuvarande lydelse*

### *Föreslagen lydelse*

#### 13 §<sup>2</sup>

Med avvikelse från vad i taxeringslagen är föreskrivet angående förstörande av deklarationer och andra till ledning vid taxering avgivna uppgifter ävensom av myndighet vid taxeringskontroll upprättade handlingar skall gälla följande.

*Deklarationsblankett på vilken uppskov eller reafrist yrkats enligt lagen (0000:000) om reavinstuppskov skall icke förstöras.*

Självdeklaration och annan uppgift, som avgivits av svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening till ledning vid egen taxering, samt handling som upprättats vid taxeringskontroll rörande bolaget eller föreningen skola förvaras intill dess sex år förflutit efter utgången av det år, varunder bolaget eller föreningen blivit upplöst, och först därefter förstöras; dock att, där hos samma myndighet förvaras såväl allmän som särskild självdeklaration från samma bolag eller förening och för samma år, vad ovan i detta stycke är stadgat icke skall äga tillämpning beträffande den särskilda självdeklarationen.

Vad i nästföregående stycke sägs skall i tillämpliga delar gälla beträffande uppgift som avlämnats enligt 33 § taxeringslagen.

Handlingar, som eljest upprättats vid taxeringsrevision, må bevaras den längre tid som med hänsyn till omständigheterna kan finnas påkallad.

#### 32 §<sup>3</sup>

Taxeringsnämnden skall senast den 30 november under taxeringsåret till skattechefen översända uppgifter om

1) skattskyldiga, beträffande vilka besvär över taxeringen skall prövas av den mellankommunala skatterätten,

2) skattskyldiga, vilka har erhållit avdrag på grund av avyttring av skog,

3) de fall, då någon kan antagas ha försummat uppgiftsskyldighet som avses i 120 § taxeringslagen (1956:623),

4) skattskyldiga, beträffande vilka eftertaxering kan antagas komma i fråga,

Taxeringsnämnden skall senast den 30 november under taxeringsåret till skattechefen översända uppgifter om

1) skattskyldiga, beträffande vilka besvär över taxeringen skall prövas av den mellankommunala skatterätten,

2) skattskyldiga, vilka har erhållit avdrag på grund av avyttring av skog,

3) de fall, då någon kan antagas ha försummat uppgiftsskyldighet som avses i 120 § taxeringslagen (1956:623),

4) skattskyldiga, beträffande vilka eftertaxering kan antagas komma i fråga,

<sup>1</sup> Senaste lydelse av förordningens rubrik 1984:918.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1970:935.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1985:365.



*Nuvarande lydelse*

5) de fall, då anledning kan föreligga att tillämpa 57 § 3 mom. kommunalskattelagen (1928:370),

6) skattskyldiga, som under året har givit eller mottagit gåva av sådan beskaffenhet att särskild skatt för gåvan kan komma i fråga,

7) skattskyldiga, som har avgivit deklARATION för taxering till utskiftningsskatt eller taxerats till sådan skatt utan att deklARATION har avgivits,

8) skattskyldiga, för vilka uppskov har medgivits enligt lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst,

9) skattskyldiga, som har avyttrat del av en fastighet,

10) skattskyldiga, som uppburit inkomst vilken enligt 65 a § taxeringslagen (1956:623) inte upptagits till beskattning,

11) förhållanden av annan art, som skattechefen har infordrat.

Uppgifter som avses i första stycket vid 1) skall senast den 30 november under taxeringsåret översändas även till den lokala skattemyndigheten.

53 §<sup>4</sup>

Den lokala skattemyndigheten skall i skattelängden föra in de ändringar eller tillägg i taxering som länsrätten har beslutat. Därvid skall dagen för länsrättens beslut och målets dagboksnummer anges. Om beslutet avser eftertaxering skall ändringarna eller tilläggen föras in i längden för det år, då taxeringen rätteligen hade bort företagas i första instans.

Bestämmelserna i första stycket gäller i tillämpliga delar beslut av kammarrätt, regeringsrätten, regeringen eller myndighet, som regeringen har förordnat att handlägga ärenden angående tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal.

*Föreslagen lydelse*

5) de fall, då anledning kan föreligga att tillämpa 57 § 3 mom. kommunalskattelagen (1928:370),

6) skattskyldiga, som under året har givit eller mottagit gåva av sådan beskaffenhet att särskild skatt för gåvan kan komma i fråga,

7) skattskyldiga, som har avgivit deklARATION för taxering till utskiftningsskatt eller taxerats till sådan skatt utan att deklARATION har avgivits,

8) skattskyldiga, som har avyttrat del av en fastighet,

9) skattskyldiga, som uppburit inkomst vilken enligt 65 a § taxeringslagen (1956:623) inte upptagits till beskattning,

10) förhållanden av annan art, som skattechefen har infordrat.

Uppgifter som avses i första stycket vid 1) skall senast den 30 november under taxeringsåret översändas även till den lokala skattemyndigheten.

Bestämmelserna i första stycket gäller i tillämpliga delar beslut av kammarrätt, regeringsrätten, *riksskatteverket*, regeringen eller myndighet, som regeringen har förordnat att handlägga ärenden angående tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal.

57 § 1 mom.<sup>5</sup>

Hos länsstyrelsen skall föras ligga-re över skattskyldiga, som från inkomst av fastighet inom länet har erhållit avdrag för minskning av ingående virkesförråd eller för

Hos länsstyrelsen skall föras ligga-re över skattskyldiga, som från inkomst av fastighet inom länet har erhållit avdrag för minskning av ingående virkesförråd eller för

<sup>4</sup> Senaste lydelse 1979:493.

<sup>5</sup> Senaste lydelse 1979:45.



*Nuvarande lydelse*

minskning i skogs ingångsvärde. Hos länsstyrelsen skall vidare föras liggare över uppskov som har medgivits med beskattning av sådan realisationsvinst som avses i 35 § 2 mom. kommunalskattelagen(1928:370).

Hos länsstyrelsen skall även föras liggare över de fall då skattskyldig har avyttrat del av en fastighet inom länet. I denna liggare skall de uppgifter antecknas som har legat till grund för det vid inkomsttaxeringen beräknade resultatet av avyttringen, såsom vederlagets storlek samt den avyttrade fastighetsdelens areal och ingångsvärde.

Liggare skall upprättas enligt fastställt formulär.

*Föreslagen lydelse*

minskning i skogs ingångsvärde.

---

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1987. I fråga om uppskov som medgetts enligt lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst eller enligt den äldre lagstiftning som ersatts av denna lag gäller fortfarande äldre föreskrifter. Riksskatteverket får dock besluta att liggare över sådana uppskov inte längre skall föras.



## **8 Förslag till Förordning om upphävande av kungörelsen (1968:477) med tillämpningsföreskrifter till förordningen den 6 juni 1968 (nr 276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst**

Härigenom föreskrivs att kungörelsen (1968:477) med tillämpningsföreskrifter till förordningen den 6 juni 1968 (nr 276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst skall upphöra att gälla.

Denna förordning träder i kraft fyra veckor efter den dag då förordningen enligt uppgift på den utkom från trycket i Svensk författningssamling.



## 9 Förslag till Förordning om ändring i förordningen (1979:573) med länsrättsinstruktion

Häri genom föreskrivs att 21 § förordningen (1979:573) med länsrättsinstruktion skall ha följande lydelse.

### Nuvarande lydelse

Länsrätten får förordna länsrättsnotarier att på eget ansvar utföra domargöromål enligt följande.

Minsta tjänstgöringstid för förordnande	Göromål
Sex månader	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. handlägga mål om uppdelning av taxeringsvärde enligt 20 kap. 15 § och 28 kap. 1 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152),</li> <li>2. handlägga mål enligt 102 § taxeringslagen (1956:623),</li> <li>3. handlägga mål, som avser ändring av taxerad inkomst med högst 500 kr,</li> <li>4. även i andra fall än som nämnts förut handlägga mål enligt skatte- och taxeringsförfattningarna om parterna är överens,</li> <li>5. handlägga mål om beslut om återkallelse tills vidare av ett körkort, körkortstillstånd eller traktorkort eller om vägran tills vidare att godkänna ett utländskt körkort, när det är uppenbart att ett sådant beslut bör meddelas,</li> </ol>
Ett år	<ol style="list-style-type: none"> <li>6. handlägga mål enligt uppborðsförfattningarna med undantag av mål om arbetsgivares ansvarighet för arbetstagares skatt och mål enligt lagen (1984:668) om uppborð av socialavgifter från arbetsgivare,</li> <li>7. även i andra fall än som nämnts förut handlägga mål i vilka saken är uppenbar,</li> </ol>

### Föreslagen lydelse

#### 21 §<sup>1</sup>

Länsrätten får förordna länsrättsnotarier att på eget ansvar utföra domargöromål enligt följande.

Minsta tjänstgöringstid för förordnande	Göromål
Sex månader	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. handlägga mål om uppdelning av taxeringsvärde enligt 20 kap. 15 § och 28 kap. 1 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152),</li> <li>2. handlägga mål enligt 102 § taxeringslagen (1956:623),</li> <li>3. handlägga mål, som avser ändring av taxerad inkomst med högst 500 kr,</li> <li>4. även i andra fall än som nämnts förut handlägga mål enligt skatte- och taxeringsförfattningarna om parterna är överens,</li> <li>5. handlägga mål om beslut om återkallelse tills vidare av ett körkort, körkortstillstånd eller traktorkort eller om vägran tills vidare att godkänna ett utländskt körkort, när det är uppenbart att ett sådant beslut bör meddelas,</li> </ol>
Ett år	<ol style="list-style-type: none"> <li>6. handlägga mål enligt uppborðsförfattningarna med undantag av mål om arbetsgivares ansvarighet för arbetstagares skatt och mål enligt lagen (1984:668) om uppborð av socialavgifter från arbetsgivare,</li> <li>7. även i andra fall än som nämnts förut handlägga mål i vilka saken är uppenbar,</li> </ol>

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1984:90.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Ett år och sex månader

8. handlägga mål om avdrag för väsentligen nedsatt skatteförmåga enligt 50 § kommunalskattelagen (1928:370),
9. handlägga mål om befrielse för dödsbo från erläggande av skatt enligt 75 § kommunalskattelagen (1928:370),
10. handlägga mål om avräkning av utländsk skatt,
11. handlägga mål enligt lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst,
12. handlägga mål enligt lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst,
13. handlägga mål om förseningsavgift enligt 116 g § taxeringslagen (1956:623),
14. handlägga mål som avser ändring av taxerad inkomst med högst 2 500 kr.

Ett år och sex månader

8. handlägga mål om avdrag för väsentligen nedsatt skatteförmåga enligt 50 § kommunalskattelagen (1928:370),
9. handlägga mål om befrielse för dödsbo från erläggande av skatt enligt 75 § kommunalskattelagen (1928:370),
10. handlägga mål om avräkning av utländsk skatt,
11. handlägga mål enligt lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst,
12. handlägga mål om förseningsavgift enligt 116 g § taxeringslagen (1956:623),
13. handlägga mål, som avser ändring av taxerad inkomst med högst 2 500 kr.

Förordnanden enligt första stycket får inte avse mål som är vidlyftiga eller svåra eller som av någon annan orsak kräver särskild erfarenhet.

En länsrättsnotarie som har tjänstgjort mindre än ett år och sex månader får förordnas att handlägga ett mål enligt första stycket endast om länsrätten enligt 18 § lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar kan avgöra målet med en lagfaren domare.

Denna förordning träder i kraft fyra veckor efter den dag då förordningen enligt uppgift på den utkom från trycket i Svensk Författningssamling.



## 10 Förslag till Förordning om ändring i sekretessförordningen (1980:657)

Härigenom föreskrivs att 3 § sekretessförordningen (1980:657)<sup>1</sup> skall ha följande lydelse.

### Nuvarande lydelse

Sekretess gäller, i den utsträckning som anges i denna paragraf, i följande av myndighet utförda undersökningar, för uppgifter som avser en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden och som kan hänföras till den enskilde. Föreskrifterna i 9 kap. 4 § första stycket andra meningen och andra stycket sekretesslagen (1980:100) gäller, om inte en längre gående begränsning i sekretessen anges i det följande.

### Föreslagen lydelse

3 §<sup>2</sup>

Sekretess gäller, i den utsträckning som anges i denna paragraf, i följande av myndighet utförda undersökningar, för uppgifter som avser en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden och som kan hänföras till den enskilde. Föreskrifterna i 9 kap. 4 § första stycket andra meningen och andra stycket sekretesslagen (1980:100) gäller, om inte en längre gående begränsning i sekretessen anges i det följande.

Myndigheter	Undersökning	Särskilda begränsningar i sekretessen	Myndigheter	Undersökning	Särskilda begränsningar i sekretessen
1.			1.		
prostitutionsutredningen (S 1977:01)	enkäter rörande prostitutionen		prostitutionsutredningen (S 1977:01)	enkäter rörande prostitutionen	
<i>kommittén för reavinstuppskov (B 1981:01)</i>	<i>undersökningar om uppskov med beskattning</i>				
kapitalvinstkommittén (B 1979:05)	undersökningar om beskattningen av aktiebolagens vinster		kapitalvinstkommittén (B 1979:05)	undersökningar om beskattningen av aktiebolagens vinster	

<sup>1</sup> Förordningen omtryckt 1982:1107.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1983:281.

Denna förordning träder i kraft fyra veckor efter den dag då förordningen enligt uppgift på den utkom från trycket i Svensk författningssamling.

# I INLEDNING

## 1 Direktiv m. m.

### 1.1 Ursprungsdirektiv

Kommitténs ursprungliga direktiv beslutades vid regerings­sammanträde den 16 oktober 1980 (Dir. 1980:78). Chefen för budget­departementet, statsrådet Wirtén, anförde bl. a.

Vid realisationsvinstbeskattningen gäller som en allmän princip att en realiserad vinst skall beskattas oberoende av om vinsten reinvesteras eller inte. Denna princip gäller utan inskränkning beträffande annan egendom än fastigheter. I fråga om vinst vid fastighetsavyttring har däremot ett viktigt avsteg gjorts. Under vissa förutsättningar kan nämligen den som säljer en fastighet med vinst och köper en ny fastighet få uppskov med beskattningen av vinsten.

I samband med att riksdagen hösten 1978 behandlade ett förslag om vissa ändringar i uppskovslagstiftningen begärde den att en utvärdering skulle göras av uppskovssystemet och dess effekter (SkU 1978/79:16, rskr 86). Riksdagen har även senare återkommit till frågan om en översyn av uppskavsreglerna (SkU 1979/80:22).

Regeringen har tidigare denna dag beslutat föreslå riksdagen att reglerna för beräkning av realisationsvinst vid fastighetsavyttring ändras på några väsentliga punkter (prop. 1980/81:32). De nya reglerna innebär bl. a. att rätten till indexuppräkning av ingångsvärde m. m. begränsas vilket på sikt kommer att medföra en inte obetydlig skärpning av beskattningen. Mot den bakgrunden anser jag det angeläget att den av riksdagen begärda översynen av uppskavsreglerna nu kommer till stånd. Uppdraget bör anförtros åt en särskild kommitté med parlamentariskt inslag.

Som utgångspunkt beträffande riktlinjerna för kommitténs arbete framhöll departementschefen (depch.) följande.

Uppskavsreglerna måste uppfattas som ett viktigt inslag i vårt system för beskattning av realisationsvinster på fastigheter. Det kan från flera synpunkter anses motiverat att behålla möjligheterna till uppskov både i tvångs- och frivilligfallen. Sålunda talar allmänna skälighetssynpunkter för att den som på grund av t. ex. expropriation tvingas sälja en fastighet och då realiserar en vinst skall kunna skjuta upp beskattningen av vinsten om han reinvesterar den i en ny fastighet. I frivilligfallen gör sig liknande synpunkter ofta gällande. Även om en tvångssituation i mer begränsad mening inte föreligger, kan ett byte av bostad ändå i många fall framstå som en nödvändighet på grund av t. ex. ändrade anställnings- eller familjeförhållanden. Slopas uppskavsreglerna finns det risk för att man får betydande inläsningseffekter på fastighetsmarkna-



den, vilket i sin tur bl. a. kan hämma rörligheten på arbetsmarknaden.

Mot denna bakgrund bör utgångspunkten för kommitténs arbete vara att uppskovsmöjligheterna i sina huvuddrag skall finnas kvar även i framtiden. Detta hindrar inte att det kan vara motiverat att i olika avseenden justera reglerna. Syftet med den av riksdagen begärda översynen måste vara att klarlägga om och i vilken mån sådana justeringar är påkallade.

Huvuduppgiften för kommittén bör vara att se över uppskavsreglerna för fastigheter. Det finns dock anledning att i detta sammanhang ta upp också ett par angränsande frågor. Den ena gäller tillämpningen av de föreslagna nya reglerna för indexuppräknig vid fastighetsavyttring och samordningen mellan dessa regler och uppskovslagstiftningen. Den andra gäller möjligheterna att införa rätt till uppskov även vid försäljning av bostadsrätter. Jag behandlar de nu nämnda frågorna var för sig.

I fråga om uppskov vid fastighetsavyttring anfördes.

Vid uppläggnigen av sitt arbete bör kommittén givetvis beakta de synpunkter som framfördes vid riksdagsbehandlingen.<sup>1</sup> I detta ligger att kommittén skall göra en utvärdering av hur reglerna har fungerat i den praktiska tillämpningen och vilka effekter bestämmelserna har haft i olika hänseenden. En viktig uppgift är att kartlägga i vilken omfattning uppskov med beskattning har förekommit. Av intresse är bl. a. att veta hur många av samtliga försäljningar som leder till realisationsvinst och hur ofta och i vilka situationer rätten till uppskov har utnyttjats. Vid undersökningen av systemets effekter bör kommittén göra en bedömning av hur möjligheterna till uppskov har påverkat prisbildningen på fastighetsmarknaden, människors val av boendeform och rörligheten på arbetsmarknaden samt beräkna de statsfinansiella effekterna av systemet. Kommittén bör också i detta sammanhang utreda i vilken omfattning uppskov har medgetts efter dispens och på vilka grunder dispens har lämnats. En annan viktig uppgift är att undersöka hur taxeringskontrollen har fungerat. Nuvarande regler innebär att uppskavsbeloppet inte alltid återförs till beskattning hos den person som fick uppskov. En återföring blir nämligen inte aktuell förrän ersättningsfastigheten säljs eller blir föremål för annan onerös överlåtelse. En fastighet kan alltså genom arv, gåva e. d. föras över till en ny ägare en eller flera gånger utan att uppskavsbeloppet återförs. Detta kan naturligtvis skapa särskilda kontrollproblem.

På grund av de resultat som dessa undersökningar ger bör kommittén pröva behovet av att justera nuvarande regler. Av skäl som jag tidigare har redovisat bör utgångspunkten för kommitténs arbete vara att möjligheterna till uppskov i sina huvuddrag skall finnas kvar i såväl tvångs- som frivilligfallen, men kommittén bör överväga vilka ändringar som kan behövas för att reglerna skall fungera på det sätt som är avsett. Vid sina överväganden bör kommittén beakta å ena sidan önskemålet att undvika inläsnings effekter och att tillgodose berättigade intressen av bostadsbyte och å andra sidan önskemålet att förhindra att uppskavsreglerna utnyttjas för spekulation i villa- eller jordbruksfastigheter. Kommittén bör ha frihet att föreslå såväl ändringar i de materiella och processuella reglerna som en utbyggnad av kontrollsystemet.

De frågor som kommittén tar upp kan alltså gälla både den tekniska utformningen och det materiella innehållet i reglerna. Jag skall här peka på några frågor som lämpligen bör behandlas. Det bör övervägas om inte generella regler kan införas för några av de situationer där rätten till uppskov i dag är beroende av dispens. Jag tänker bl. a. på de fall där bosättningskravet inte är uppfyllt men där försäljningen är föranledd av omstationering eller annat byte av anställningsort. En annan fråga som bör övervägas är om man inte bör införa regler som gör det möjligt att återföra uppskavsbeloppet till beskattning redan innan ersättningsfastigheten avyttras, t. ex. i samband med att fastigheten övergår till ny ägare genom arv eller gåva. I detta

<sup>1</sup> Se SkU 1978/79:16 s. 15 och 1979/80:22 s. 22 f.



sammanhang kan det vidare vara motiverat att överväga om inte hänsyn vid arvs- och gåvobeskattnings borde tas till den latent skatteskuld som uppskovsbeloppet representerar. Kommittén bör då beakta hur andra slag av skattekrediter behandlas vid denna beskattning. Vidare finns det skäl att undersöka vilka förtydliganden och kompletteringar som kan behövas för att underlätta tolkningen och tillämpningen av reglerna. Som exempel kan nämnas att det f. n. saknas bestämmelser om hur uppskovsbeloppet skall behandlas när en del av ersättningsfastigheten avyttras. Det är också oklart hur man skall behandla det fall då en ersättningsfastighet under innehavet övergår till att bli omsättningstillgång i ägarens rörelse.

Det nu anförda skall ses bara som exempel på de frågor som kommittén får anledning att uppmärksamma. Kommittén bör givetvis ha frihet att ta upp även andra frågor som har betydelse för tillämpningen av uppskavsreglerna och därmed sammanhängande kontroll.

Jag har hittills uppehållit mig vid bestämmelserna i UppskL. Det finns emellertid andra regler som i sak har nära samband med uppskavsreglerna. Jag tänker på de regler som gäller när en rörelseidkare avyttrar en rörelsefastighet. I sådana fall finns möjlighet till uppskov med beskattningen genom fondavsättning enligt lagen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet. Kommittén bör pröva om inte dessa uppskavsbestämmelser bör kunna ersättas av regler som infogas i UppskL.

I direktiven följer därefter en redogörelse för de tidigare samma dag föreslagna ändrade reavinstreglerna vid avyttring av fastighet. Dessa regler – vilka trädde i kraft den 1 januari 1981 – innebär att rätten till indexuppräknings av anskaffningsvärde och förbättringskostnader begränsas. I vissa fall vid på varandra följande fastighetsförvärv kan dock effekterna av dessa regler motverkas helt eller delvis. Det sker genom att hänsyn får tas till tidigare innehav vid reavinstberäkningen avseende en fastighet som utgjort ersättning för det tidigare innehavet. Metoden för att lindra följderna av de ändrade indexuppräkningsreglerna kallas tidigareläggning. Bestämmelserna om tidigareläggning bygger i väsentliga hänseenden på uppskavsreglerna. Depch. erinrade om detta och framhöll att förhållandet måste beaktas vid översynen av lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst (UppskL). Han fortsatte.

Om kommittén finner det motiverat att föreslå ändringar i uppskovsvillkoren, måste särskilt övervägas om och i vilken mån sådana ändringar skall återverka på möjligheterna att beakta innehavet av den ursprungliga fastigheten vid indexuppräknings av ersättningsfastighetens ingångsvärde.

Det är önskvärt att kommittén tar upp också en annan fråga som rör tillämpningen av reglerna om tillgodoräkning av tiden för ett föregående innehav. Reglerna innebär att förutsättningarna för beaktande av det tidigare innehavet kommer att prövas först i samband med att ersättningsfastigheten avyttras. Om en längre tid har förflutit sedan den ursprungliga fastigheten såldes, kan betydande utredningssvårigheter uppkomma. Inte minst torde detta bli fallet vid tillämpningen av föreskriften att vissa förbättringskostnader på den ursprungliga fastigheten skall avräknas när man fastställer det belopp som tidigareläggningen får omfatta. Kommittén bör undersöka möjligheterna att genom ett ändrat förfarande förenkla tillämpningen och kontrollen. Det är tänkbart att prövningen kan ske på ett tidigare stadium, t. ex. i anslutning till att den ursprungliga fastigheten avyttras. En förutsättning för detta är att beslutet kan registreras och att en möjlighet till fastställsetalan öppnas. Jag är medveten om de invändningar som hittills har gjorts mot förslag med denna innebörd. Men hänsyn till de utredningsproblem som uppkommer vid varje realisationsvinstbeskattningsom



sker efter en lång tids innehav kommer det dock sannolikt i längden att visa sig svårt att undvara ett system för registrering och fastställsetalan. Jag anser därför att kommittén bör relativt ingående behandla frågan. Kommittén bör naturligtvis vara oförhindrad att överväga även andra lösningar som kan bidra till att förenkla tillämpningen och kontrollen.

I ursprungsdirektiven togs avslutningsvis frågan om uppskov vid försäljning av bostadsrätter upp.

För närvarande beskattas realisationsvinster på andelar i bostadsrättsföreningar och andra s. k. äkta bostadsföretag - i det följande gemensamt kallade bostadsrätter - endast under förutsättning att försäljning sker efter mindre än fem års innehav. Kapitalvinstkommittén (B 1979:05) har emellertid fått i uppdrag att utarbeta förslag till ett system för en i tiden obegränsad beskattning av realisationsvinster på bostadsrätter (Dir 1979:27). Det är av flera skäl önskvärt att ett sådant system kan införas och kommittén har också, enligt vad jag har inhämtat, för avsikt att lägga fram ett förslag kort tid efter årsskiftet (1980/81).

Enligt sina direktiv skall kommittén också undersöka möjligheterna att ge den som överlåter en bostadsrätt samma rätt till uppskov med realisationsvinstbeskattningen som föreligger vid fastighetsförsäljningarna. Uppskovsregler för olika slags tillgångar måste dock samordnas och de problem som uppkommer måste behandlas i ett sammanhang. Enligt min mening bör därför kapitalvinstkommittén befrias från sitt uppdrag i denna del och uppgiften i stället läggas hos den nya kommittén. Jag tar senare denna dag upp frågan om tilläggsdirektiv till kapitalvinstkommittén.

Den nya kommittén bör alltså få i uppdrag att överväga möjligheterna att medge uppskov vid försäljning av bostadsrätter. Kommittén bör därvid pröva om det är möjligt att medge uppskov inte endast vid försäljning och köp inom bostadsrättssektorn utan även vid övergång från denna boendeform till en villa och vid byte i motsatt riktning. Med ledning av de resultat som framkommer vid undersökningen av uppskovssystemet på fastighetsområdet bör kommittén försöka bedöma effekterna av en sådan utvidgning av uppskovsmöjligheterna. Vidare bör kommittén överväga hur ett system för uppskov vid försäljning av bostadsrätter rent teoretiskt bör utformas. En viktig fråga är hur man skall kunna upprätthålla en tillfredsställande kontroll av att uppskovsbeloppet verkligen återförs till beskattning vid försäljningen av ersättningsobjektet. Kommittén bör i detta sammanhang bedöma om någon form av allmän registrering av bostadsrätterna behövs eller om man på annat sätt kan utforma ett system för identifiering av bostadsrätterna. I denna fråga bör kommittén samråda med 1978 års bostadsrättskommitté (Bo 1978:06).

## 1.2 Tilläggsdirektiv

Vid sammanträde den 6 oktober 1983 meddelade regeringen kommittén tilläggsdirektiv (Dir. 1983:62). Chefen för finansdepartementet, statsrådet Feldt, anförde efter att kort ha redogjort för kommitténs ursprungliga uppdrag.

Regeringen har denna dag beslutat att inhämta lagrådets yttrande över bl. a ett förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) som innefattar ändrade beskattningsregler för realisationsvinster på bostadsrätter. I huvudsak innebär förslaget en övergång till en i tiden obegränsad beskattning av sådana vinster. Enligt förslaget skall någon möjlighet till uppskov med beskattningen av realisationsvinster på bostadsrätter inte införas. Till följd av detta ställningstagande i uppskovsfrågan bör



kommittén befrias från den del av uppdraget som avser att pröva möjligheterna till uppskov med beskattningen vid försäljning av bostadsrätter.

Jag vill också ta upp några frågor kring kommitténs uppdrag i övrigt. Enligt kommitténs ursprungliga direktiv från år 1980 bör utgångspunkten för arbetet vara att de nuvarande uppskovsmöjligheterna på fastighetssidan i sina huvuddrag skall finnas kvar även i framtiden. Med den utgångspunkten ankommer det på kommittén att utvärdera de gällande reglerna och föreslå de justeringar av uppskovssystemet som kommittén kan finna påkallade. Även om direktiven lämnar kommittén frihet att föreslå ändringar i såväl de materiella som de processuella reglerna står det dock klart att kommittén inom ramen för sitt nuvarande uppdrag inte kan lämna förslag som i någon högre grad innebär avvikelser från grunderna i det gällande uppskovssystemet.

Bl. a mot bakgrund av regeringens ställningstagande i fråga om uppskov vid bostadsrättsförsäljningar finns det enligt min mening anledning att ställa frågan om kommitténs fortsatta arbete skall bedrivas med de begränsningar som ligger i de nuvarande direktiven. Det kan ifrågasättas om den mycket vidsträckt rätt till uppskov med beskattningen vid frivilliga överlåtelse av bostadsfastigheter som följer av nuvarande regler allmänt sett är sakligt motiverad. Det kan exempelvis hävdas att uppskovssystemet ger upphov till orättvisor på bostadsmarknaden mellan olika kategorier boende och att uppskovsreglerna på ett omotiverat sätt kan påverka valet av boendeform. Dessutom medför hanteringen av uppskovsärendena en belastning för den i övrigt hårt ansträngda skatteförvaltningen. Jag anser mot bakgrund av det nu sagda att kommittén bör ha större frihet än enligt de nuvarande direktiven att föreslå förändringar i uppskovssystemet. Kommittén bör således på grundval av de slutsatser som kan dras om uppskovsreglernas tillämpning och effekter, inte vara förhindrad att föreslå sådana mer eller mindre långtgående inskränkningar i möjligheterna att få uppskov med beskattningen som kan finnas påkallade. Denna mera grundläggande omprövning av uppskovssystemet bör ske med särskilt beaktande av önskemålet om att förenkla det praktiska taxeringsarbetet. Som redan framgått tar vad jag nu sagt i första hand sikte på uppskov vid frivilliga fastighetsavyttringar.

### 1.3 Generella direktiv, framställningar

Följande generella direktiv har gällt för kommitténs arbete.

Direktiv (1982:27) till samtliga kommittéer och särskilda utredare angående kontroll och förenklingsfrågor vid reformer på skatteområdet.

Kommittédirektiv (1984:5) till samtliga kommittéer och särskilda utredare angående utredningsförslagets inriktning.

Tre framställningar om uppskovslagstiftningen har överlämnats till kommittén från dåvarande budgetdepartementet för beaktande. I den ena av dessa berör Svenska Kyrkans Personalförbund kravet på bosättning på den avyttrade fastigheten enligt 3 § första stycket UppskL. Detta tas även upp av Trädgårdsnärings Riksförbund, som därutöver hemställer att lagen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet (ÅFFL) görs tillämplig även på markförvärv. Utformningen av likvärdighetskravet i 4 § första stycket UppskL aktualiseras i en skrivelse från Kaj Jansson, Jämjöslätt.

Samtliga framställningar får anses besvarade genom föreliggande betänkande.



Kommittén (Jo 1981:05) om förbättrad fastighetstruktur inom jordbruket och skogsbruket har i skrivelse den 21 mars 1983 hemställt att frågan om ökade möjligheter till uppskov vid vissa rationaliseringsavyttringar inom jord- och skogsbruket behandlas.<sup>1</sup> Frågan tas upp i avsnitt 15.3 och berörs även i avsnitt 12.2.2.

<sup>1</sup> Jfr. SOU 1983:71 s. 249 f.



## 2 Kommitténs arbete

Under utredningsarbetets gång har kommittén haft överläggningar och kontakter med företrädare och tjänstemän hos domstolar och andra myndigheter samt vissa branschorganisationer. Dessutom har skattskyldiga hört av sig och framfört synpunkter. Kommittén har besökt länsstyrelsen (LSt) i Halland samt Göteborg och Bohus och i samband därmed även lokala skattemyndigheten (LSM) i Halmstads och Göteborgs fögderier. Företrädare för kommittén har också besökt andra LSt m. fl. myndigheter.

Auktoriserade Fastighetsmäklares Riksförbund och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund har besvarat en förfrågan och framfört synpunkter i övrigt på uppskovslagstiftningen.

Hösten 1981 tillställdes samtliga LSt en enkät. Syftet var att belysa hur uppskavsreglerna fungerat och handlagts i den praktiska tillämpningen samt att få statistiska uppgifter om uppskoven. Enkäten har senare följts upp med kompletterande frågor. De statistiska uppgifterna från LSt har fortlöpande uppdaterats under utredningsarbetets gång. Utöver de efterfrågade uppgifterna har några LSt inkommit med särskilda skrivelser till kommittén om uppskovslagstiftningen. Vidare har från LSt i Göteborg och Bohus särskilt inhämtats uppgifter om bl. a. flyttningar i samband med uppskov.

Ytterligare material har erhållits genom en statistisk undersökning i kommitténs egen regi. Denna har utförts med bistånd av finansdepartementets sekretariat för statistiska uppgifter och tagit sikte på fastighetsavyttringar under år 1979. Utifrån ett urval av de lagfarter som beviljats detta år har redovisning av och utredning om reavinst i omkring 6 000 deklARATIONER skett.

Vid kartläggningen av hur uppskovssystemet tillämpats och fungerat har material som tagits fram och samlats in i annat sammanhang också kunnat användas. Det gäller bl. a. svaren på en rundskrivelse från riksskatteverket (RSV) till samtliga skattechefer (sc) om uppskovshanteringen vid 1980 års taxering, dvs. vid den taxering då taxeringsnämnderna (TN) för första gången handlade uppskovsfrågor. Vidare har uppgifter och synpunkter rörande ÅFFL med flera fondlagstiftningar, som inhämtades av dåvarande budgetdepartementet år 1979 från vissa myndigheter och näringslivsorganisationer, beaktats.

Samråd har skett med representanter för 1978 års bostadsrättskommitté (Bo 1978:06), för kapitalvinstkommittén (B 1979:05), för 1980 års företags-skattekommitté (B1979:13), för skatteförenklingskommittén (B 1982:03) samt för arvs- och gåvoskattekommittén (Fi 1984:02).



I kommitténs uppdrag ingår att ta ställning till om det vid arvs- och gåvobeskattningen borde tas hänsyn till den latent skatteskuld som uppskovsbeloppet representerar. Arvs- och gåvoskattekommittén har senare fått i uppdrag att överväga frågan om hänsyn till latent skatteskuld på grund av evig reavinstbeskattning bör tas vid arvs- och gåvobeskattningen (Dir 1984:18 s. 5). Även frågan om uppskovsbeloppets behandling innefattas i princip i arvs- och gåvoskattekommitténs arbetsuppgifter. Frågan om den latent skatteskuldens beaktande bör prövas i ett sammanhang. Kommittén har därför, i samråd med arvs- och gåvoskattekommittén, beslutat att avstå från att lämna något förslag beträffande den latent skatteskuld som uppskovsbeloppet representerar.

Remissvar har avgetts över betänkandet (Ds B 1982:6) Reavinst på bostadsrätter. Därutöver har ett yttrande lämnats över Riksskatteverkets och domstolsverkets besvärutrednings förslag (RSV Rapport 1983:7/DV Rapport 1983:1) Förenklad hantering av taxeringsbesvär m. m.



### 3 Betänkandets disposition

Kommitténs arbete redovisas i två delar. I del 1 presenteras överväganden och förslag. Redogörelser för gällande regler och rådande förhållanden, statistik, rättspraxis etc. behandlas endast kortfattat i denna del. En fullständig redovisning av utredningsmaterialet i dessa avseenden sker i stället i bilagor som tillsammans utgör del 2 (jfr. Ds SB 1984:1).

Del 2, för vilken kommitténs ordförande och sekretariat svarar, innehåller inga förslag. Utöver rena sakuppgifter finns emellertid i denna del i viss utsträckning kommentarer och analyser av rådande förhållanden. Omfattningen av del 2 bör bl. a. ses mot bakgrund av den vikt som i direktiven lagts vid att kommittén skall göra en utvärdering av hur uppskovsreglerna fungerat i den praktiska tillämpningen och vilka effekter bestämmelserna haft i olika hänseenden.

Nedan följer en presentation av bilagorna.

#### *Bilaga 1 Gällande rätt – en rättsfallsöversikt*

Innehåller en kommenterad översikt över publicerade rättsfall med anknytning till uppskovslagstiftningen.

#### *Bilaga 2 Dispenser – praxis och handläggning*

Innehåller en redogörelse för dispensreglerna i UppskL samt en utförlig översikt av dispenspraxis. I anslutning härtill diskuteras en del allmänna frågor kring dispenser i skattelagstiftningen. Slutligen lämnas en redogörelse för erfarenheter och synpunkter som LSt lämnat på dispensreglerna i UppskL.

#### *Bilaga 3 Statistiska uppgifter*

Innehåller statistiska uppgifter kring uppskoven med kommentarer. Bilagan utgör en redovisning av både de uppgifter som lämnats av LSt och de uppgifter som framkommit genom kommitténs egen undersökning om 1979 års fastighetsavyttringar.

#### *Bilaga 4 Hanteringskostnader*

Innehåller en kartläggning av kostnaderna för uppskovshanteringen enligt UppskL.



*Bilaga 5 Utländsk rätt*

Innehåller kortfattade redogörelser för reavinstbeskattningen av fastighets-  
avyttringar och förekommande uppskovsbestämmelser i ett antal västeuro-  
peiska stater samt Kanada och USA.

*Bilaga 6 Återanskaffningsfonder*

Innehåller redogörelser för lagstiftningen om återanskaffningsfonder, statis-  
tiska uppgifter om sådana fonder samt uppgifter och synpunkter från LSt  
beträffande ÅFFL. Vidare redogörs för dispensreglerna i ÅFFL och hur  
dessa tillämpats samt för publicerad rättspraxis med anknytning till denna  
lagstiftning.

*Bilaga 7 Uppskovshanteringen – enkätsvar från LSt m. m.*

Innehåller en sammanställning av uppgifter från LSt om skattemyndigheter-  
nas erfarenheter av uppskovslagstiftningen. Redogörelsen bygger på vad  
som framkommit som svar på dels kommitténs enkäter, dels RSV:s  
rundskrivelse till sc angående uppskovshanteringen vid 1980 års taxering.  
Huvudsakligen behandlas handläggningen och andra formella frågor, men  
även en del materiella frågor tas upp. I bilagan redovisas dessutom RSV:s  
anvisningar till uppskovslagstiftningen. En del kommentarer lämnas också  
till de frågor och rutiner som berörts av LSt.



## 4 Några definitioner

I framställningen har genomgående det kortare uttrycket *reavinst* valts i stället för realisationsvinst, något som tidigare inte synes ha förekommit i officiellt tryck (jfr. dock titeln på Ds B 1982:6 m. fl. betänkanden). Ordet *rea* i olika sammanfogningar – reavinst, reavinstuppskov, reavinstgrundande etc. – får emellertid anses väl inarbetat i skattesammanhang och används normalt i dagligt tal.

För att förenkla framställningen används även följande termer med angiven betydelse.

<i>villa</i>	Fastighet som schablonbeskattas enligt 24 § 2 mom. KL och är avsedd för permanentboende, dvs. en- eller tvåfamiljsvillor, rad- och kedjehus på såväl egen mark som mark upplåten med tomträtt.
<i>tvångs- avyttring</i>	Avyttring av fastighet som avses i 2 § UppskL.
<i>frivillig avyttring</i>	Avyttring av fastighet enligt 3 § UppskL.
<i>ursprungs- fastighet</i>	Den fastighet som avyttrats. Det är reavinsten från denna avyttring som kan bli föremål för uppskov.
<i>ersättnings- fastighet</i>	Den fastighet som förvärvas i stället för ursprungsfastigheten.
<i>prisjämförelse- regeln</i>	Sättet enligt 6 § UppskL att beräkna uppskovsbeloppet genom att jämföra ursprungsfastighetens vederlag med vederlaget för ersättningsfastigheten.
<i>uppskovs- yrkande</i>	Ett yrkande vid inkomsttaxeringen att dels en skattepliktig reavinst tills vidare skall undantas från beskattning med visst belopp, dels – när ersättningsfastighet förvärvats – att beloppet skall hänföras till denna fastighet.





## II NUVARANDE FÖRHÅLLANDEN

### 5 Allmän orientering

#### 5.1 Reavinstbeskattningen

Uppskovsinstitutet är en del av systemet för reavinstbeskattningen av fastigheter. Uppskovslagstiftningens nuvarande utformning och konstruktion bör ses mot bakgrund av reavinstbeskattningens utveckling. Avsikten med denna beskattning har i första hand varit att den skall träffa dem som innehaft och sålt fastigheter i spekulationssyfte. Till att börja med riktades vinstbeskattningen därför mot fastighetsförsäljningar som skett efter en förhållandevis kort tids innehav.

Enligt de ursprungliga reglerna i KL beskattades endast inte yrkesmässiga avyttringar av fastigheter som innehafts mindre än tio år. Hela vinsten beskattades i dessa fall. År 1951 infördes särskilda avtrappningsregler som gjorde övergången från skatteplikt till skattefrihet efter tio års innehav mjukare. Vid upp till sju års innehav beskattades hela vinsten. Vid längre innehav beskattades vinsten efter en procentuell fallande skala.

Reglerna om beräkning av reavinst vid avyttring av fastigheter har därefter ändrats främst åren 1967, 1976 och 1980. År 1967 infördes s. k. evig reavinstbeskattning. Detta innebar att hela vinsten beskattades vid försäljning efter innehav kortare än två år och att 75 % av vinsten beskattades vid innehav längre än två år. Tioårsgränsen, som tidigare hade medfört skattefrihet, avskaffades bl. a. för att man ville eliminera den inlåsningsseffekt som tidsgränsen inneburit. Man avsåg att därigenom öka utbudet av fastigheter för att motverka omotiverade priststegringar. Tidigare hade vinstbeskattningen skett enligt nominalistiska principer. Nu infördes ett inflationsskydd i form av full indexuppräknings- och förbättringskostnader. Även 3 000-kronorstillägget infördes i detta sammanhang.

Vinst vid tvångsavyttring av fastighet, främst på grund av expropriation, undantogs tidigare från reavinstbeskattning. En konsekvens av ett system med evig reavinstbeskattning var att reglerna om skattefrihet i sådana fall inte ansågs kunna behållas. I samband med den eviga reavinstbeskattningen år 1967 infördes därför i stället en möjlighet till uppskov med vinstbeskattningen vid tvångsavyttringar. Dessa regler togs in i 35 § 2 mom. KL och i lagen (1968:276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst, UppskL 68.



Sedan man uppmärksammat att reavinstbeskattningen kunde medföra uppenbara svårigheter i vissa fall för den som avyttrat ett eget hem att flytta till annan likvärdig bostad infördes år 1976 även möjligheter till uppskov vid vissa frivilliga fastighetsavyttringar. Samtidigt skärptes reavinstreglerna genom att hela vinsten gjordes skattepliktig även när innehavet varat två år eller längre.

Reglerna om uppskov vid frivilliga försäljningar av jordbruksfastigheter och villor togs in i UppskL 68. Sedan uppskavsreglerna ändrats i såväl formellt som materiellt hänseende hösten 1978 finns de nu samlade i UppskL.

Därefter har reavinst- och uppskavsreglerna ändrats år 1980. De nya reglerna innebär i princip att man vid vinstberäkningen inte får räkna upp anskaffningsvärde och förbättringskostnader med hänsyn till inflationen under de fyra första åren en fastighet innehafs. I motsvarande mån senareläggs tidpunkten för indexuppräknig av uppskavsbeloppet.

## 5.2 Gällande uppskavsregler

I detta avsnitt anges några av uppskovslagstiftningens huvuddrag. Regleringen framgår utförligare av bilaga 1, Gällande rätt – en rättsfallsöversikt.

Uppskov innebär att reavinsten från ursprungsfastigheten beskattas först då ersättningsfastigheten avyttrats. Reavinsten från ursprungsfastigheten (uppskavsbeloppet) beskattas genom att beloppet ingår vid beräkningen av reavinst (eller reaförlust). Vid reavinstberäkningen minskas det indexuppräknade omkostnadsbeloppet (summa kostnader för inköp och förbättringar) med uppskavsbeloppet sedan även detta indexuppräknats.

Uppskov vid tvångsavyttringar kan medges för alla fastighetstyper och ägargrupper, under förutsättning att reavinsten uppgår till minst 3 000 kr. För att uppskov skall medges krävs också att ersättningsfastigheten är jämförlig med ursprungsfastigheten.

Uppskov kan som framgått även erhållas vid en del frivilliga avyttringar. Som förutsättning gäller att säljaren är en fysisk person och att ursprungsfastigheten är antingen en jordbruksfastighet eller en villa. Dessutom krävs dels att reavinsten uppgår till minst 15 000 kronor, dels att den skattskyldige har varit bosatt på ursprungsfastigheten minst tre år i följd under den femårsperiod som har infallit närmast före avyttringsdagen, dels att den skattskyldige har förvärvat eller avser att förvärva en ersättningsfastighet som han har bosatt sig på eller avser att bosätta sig på. Ersättningsfastigheten måste vara en jordbruksfastighet eller en villa. En skattskyldig som frivilligt avyttrar en del av en jordbruksfastighet på vilken han är bosatt eller en fastighet som ingår i samma förvärvskälla som bostadsfastigheten kan också få uppskov om han förvärvar en ersättningsfastighet som tillsammans med bostadsfastigheten bildar en förvärvskälla.

Även ny-, till- eller ombyggnad av fastighet kan anses som förvärv av ersättningsfastighet om byggnadsarbetet medför att den förvärvade fastigheten blir likvärdig med ursprungsfastigheten. Uppskov medges med hela reavinsten om vederlaget för ersättningsfastigheten inte är mindre än vederlaget för ursprungsfastigheten.



Förvärv av ersättningsfastighet skall ske senast fyra år efter försäljningen av ursprungsfastigheten. Från denna tidsfrist liksom en del andra i UppskL intagna tidsfrister m. m. kan RSV medge dispens.

Frågan om uppskov prövas av TN vid den taxering då reavinstbeskattning avseende ursprungsfastigheten skall ske. Slutligt uppskov kan då normalt medges. Har ersättningsfastighet ännu inte anskaffats eller då så krävs bosättning inte skett på denna, medges preliminärt uppskov om en bankgaranti lämnats. Anskaffas därefter ersättningsfastighet inom gällande tidsfrist och föreligger i övrigt förutsättningar för uppskov medges slutligt uppskov. Om förutsättningarna för slutligt uppskov inte är uppfyllda efterbeskattas uppskovsbeloppet i den ordning som gäller för eftertaxering.

Uppskovsbeslut antecknas inte som andra TN-beslut i skattelängden utan särskilt på blanketten för uppskovsyrkande. Därutöver förtecknar LSt de uppskov som medgetts i särskilda uppskovsliggare.

RSV har utfärdat anvisningar om uppskovens hantering. De senast utfärdade anvisningarna, RSV Dt 1982:16, tillämpas sedan 1982 års taxering. De regionala meddelanden som benämns skattechefens meddelanden innehåller också anvisningar för handläggningen av uppskoven.

En rörelseidkare som avyttrar en rörelsefastighet kan få uppskov med beskattningen genom fondavsättning enligt ÅFFL.





## 6 Några principiella frågor

Från allmänna utgångspunkter har syftet med uppskovslagstiftningen ansetts vara att begränsa de inlåsnings effekter på fastighetsmarknaden som en reavinstbeskattning ger upphov till (se bl. a. prop. 1980/81:32 s. 31 och s. 32 f.). Genom att uppskovsinstitutet på så sätt bidrar till en väl fungerande fastighetsmarknad uppkommer även förutsättningar för att uppnå andra fördelar, exempelvis att rörligheten på arbetsmarknaden underlättas (jfr. Dir. 1980:78 s. 3).

Från den enskildes synpunkt tjänar uppskovsreglerna syftet att motverka att reavinstreglerna vid vissa försäljningar leder till omotiverade beskattningseffekter. Allmänna skälighetssynpunkter talar för att t. ex. den som på grund av expropriationshot tvingas sälja en fastighet och önskar reinvestera vinsten från försäljningen i en ny fastighet skall kunna skjuta upp beskattningen (prop. 1967:153 s. 136). Sådana synpunkter kan även göras gällande i de fall då ett byte av bostad framstår som en nödvändighet på grund av t. ex. ändrade anställnings- eller familjeförhållanden (jfr. SkU 1975/76:63 s. 61).

Den grundläggande tanken bakom uppskovsinstitutet är att skattskyldigheten för vinsten vid en fastighetsförsäljning skjuts framåt till tidpunkten för avyttringen av ersättningsfastigheten. Det är således inte fråga om att ge den skattskyldige en definitiv skattelättnad. Avsikten är att undvika att en skattskyldig som reinvesterar hela köpeskillingen från försäljningen av en fastighet i en ny fastighet skall hamna i likviditetssvårigheter på grund av reavinstbeskattningen.

Den skattskyldiges behov av uppskov för att förvärva en ersättningsfastighet bedöms enligt schablon. Hänsyn till den skattskyldiges totala ekonomiska situation tas inte utan frågan om uppskov grundas helt på jämförelsen mellan priset på den avyttrade och den förvärvade fastigheten (se 6 § UppskL).

Uppskovsinstitutet kan sägas karaktäriseras av att man i princip tar hänsyn till att ursprungs- och ersättningsfastigheten används för samma ändamål, dvs. till den funktionella identiteten mellan ursprungsfastighet och ersättningsfastighet (jfr. Mutén: PM angående realisationsvinstskatt vid bostadsbyte, SOU 1964:2). Beskattningen av en vinst på grund av försäljning av ursprungsfastigheten sker först då ersättningsfastigheten avyttras. Uppskovsbeloppet är då en av de faktorer som påverkar vinstberäkningen. Till grund för ersättningsfastighetens reavinstberäkning ligger således fastighetsprisutvecklingen för såväl ursprungsfastigheten som ersättningsfastigheten.

Om ersättningsfastighetens värde inte ökat i takt med de allmänna prisernas förändring, kan det därför hända att den reavinst som beräknades för ursprungsfastigheten inte är tillräckligt stor för att det skall uppkomma någon reavinst från försäljningarna sammantaget.

En skattskyldig, som fått uppskov, kommer därför i en situation som i princip är jämförbar med vad som gäller för en skattskyldig, vilken under samma tidsperiod innehafte en enda fastighet. Detta synsätt har även haft betydelse för utformningen av 1980 års reavinstregler (se prop. 1980/81:32 s. 38).



## 7 Effekter av uppskoven

Kommitténs arbete har i enlighet med direktiven bestått i att utifrån en värdering av hur det nuvarande uppskovssystemet fungerat lämna förslag till ändrad lagstiftning. Utvärderingen har i första hand tagit sikte på själva uppskovshanteringen och de materiella resultat som uppskovsprövningen medfört i de enskilda fallen. I utredningsuppdraget har emellertid också ingått att försöka redovisa vilka effekter som uppskovssystemet har haft ur ett större perspektiv. Med detta avses en bedömning av hur möjligheterna till uppskov har påverkat prisbildningen på fastighetsmarknaden, människors val av boendeform och rörligheten på arbetsmarknaden samt att beräkna de statsfinansiella effekterna av systemet. Först redovisas emellertid några uppgifter om reavinst och uppskov vid fastighetsförsäljningar.

### 7.1 Statistiska uppgifter

Kommittén har undersökt fysiska personers och dödsboms försäljningar av villor, fritidshus och jordbruksfastigheter under år 1979. En utförlig redovisning av denna undersökning finns i del 2 (s. 159 ff.). Det sammanlagda antalet försäljningar som omfattades av undersökningen var drygt 58 000. I 21 331 av dessa fall (37 %) uppkom reavinst. Uppskov förekom vid 6 190 försäljningar (11 %). Det största antalet försäljningar eller drygt 46 000 avsåg villor. Reavinst förekom i 17 207 av dessa fall (37 %) och uppskov i 6 034 fall (13 %).

Köpeskillingarna från samtliga försäljningar under år 1979 var drygt 17 miljarder kr. Reavinsterna uppgick till 805 milj. kr. och drygt hälften av vinsterna eller 425 milj. kr. omfattades av uppskovsbesluten. Köpeskillingarna för enbart villor var 15 miljarder kr. Reavinsterna vid dessa försäljningar uppgick till 670 milj. kr. och beträffande 403 milj. kr. medgavs uppskov med beskattningen. Tilläggas kan att av samtliga villaförsäljningar där reavinsten uppgått till minst 15 000 kr. – beloppsgränsen för uppskov – har reavinstbeskattning skett i 45 % av fallen (jfr. del 2 s. 160 f. och s. 167).

Det är inte ovanligt att fastigheter har fler än en ägare (jfr. del 2 s. 181). Antalet beslut om uppskov är därför fler än antalet fastighetsförsäljningar som medfört uppskov. De 6 190 fastighetsförsäljningarna med uppskov vid 1980 års taxering föranledde ca 7 400 uppskovsbeslut (se del 2 s. 181 ff.)

Antalet medgivna uppskov vid 1981–1984 års taxeringar uppgick till



sammanlagt 9 400 (3 900, 1 600, 2 000 resp. 1 900) och besluten avsåg totalt 530 milj. kr. Under denna period har en betydande minskning av antalet uppskov skett jämfört med de närmast föregående åren. Bara vid 1980 års taxering medgavs 7 400 uppskov. Uppskovsbeloppen uppgick då till sammanlagt 425 milj. kr. Det betyder emellertid att det genomsnittliga uppskovsbeloppet varit i stort sett oförändrat under hela denna period (1980–1984 års tax.), omkring 57 000 kr.

För reavinsterna finns inte några motsvarande uppgifter efter 1980 års taxering. Det förefaller dock vara ett rimligt antagande att reavinsternas utveckling har följt uppskovens (se del 2 s. 155 jfr. med s. 190). Det skulle betyda att också antalet reavinster minskat betydligt sedan 1980 års taxering medan de genomsnittliga reavinsternas storlek har varit i stort oförändrade. I bilaga 3 (del 2 s. 155 ff.) diskuteras denna utveckling mot bakgrund av dels att fastighetspriserna i stort sett legat stilla sedan mitten av år 1979, dels 1980 års skärpta reavinstregler.

## 7.2 Fastighetspriser

En jämförelse mellan försäljningar av villor och fritidshus år 1970 och 1979, grundad på SCB:s fastighetsprisstatistik, visar att såväl antalet försäljningar och andelen vinstförsäljningar var betydligt större år 1979 (del 2 s. 155). Vid försäljningen av villor år 1970 uppkom reavinst vid 8 % av samtliga försäljningar (ca 28 000) till ett sammanlagt belopp om drygt 27 milj. kr. För år 1979 redovisas nästan 47 000 villaförsäljningar. Mer än var tredje försäljning medförde reavinst till ett sammanlagt belopp om ungefär 670 milj. kr. Denna ökning av antalet reavinster kan i viss mån förklaras av att reavinstreglerna skärptes år 1976 i förening med att 3 000-kronorstilläggets betydelse minskade med penningvärdeförändringen. Den huvudsakliga anledningen till att vinsterna ökade torde dock ha varit den kraftiga prisutveckling som fastighetsmarknaden uppvisade under 1970-talet (jfr. del 2 s. 149 ff.). För både villor och fritidsfastigheter följde de genomsnittliga prisökningarna under första halvan av 1970-talet i stort sett förändringarna i de allmänna priserna. Under den följande perioden fram till mitten av år 1979 steg fastighetspriserna mer än vad som motsvarades av inflationen. Därefter kan en avsevärt försämrad prisutveckling noteras. För villornas del har detta inneburit att priserna i stort sett legat stilla på samma nominella nivå. Jordbruksfastigheterna hade i början av 1970-talet en god och väl realvärdesäkrad prisutveckling. Denna utveckling bröts och sedan år 1978 har den nominella prisnivån varit i stort konstant (del 2 s. 154).

Priset på fastigheter bestäms ytterst av förhållandet mellan utbud och efterfrågan. Utan att närmare gå in på hur stor betydelse olika faktorer har haft på prisutvecklingen kan man konstatera att inflationen och skattereglernas utformning i förening i hög grad har bidragit till fastighetsprisernas utveckling under 1970-talet.

Som belysts bl. a. i prop. 1980/81:32 (s. 28 ff.) medförde inflationens påverkan på skattesystemet att sparande i ett eget hus gynnades i förhållande till sparformer som bank- och aktiesparande. Mot bakgrund av att full avdragsrätt medgavs för låneräntor innebar rätten till indexuppräknning av



det lånade kapitalet vid reavinstbeskattningen en avsevärd förmån.

Eftersom uppskovsinstitutet är en del av reavinstbeskattningen finns det skäl att ställa frågan i vilken utsträckning som möjligheterna till uppskov bidragit till fastighetsprisernas utveckling. Detta har framhållits i direktiven (se Dir. 1980:78 s. 4).

Ett beslut om uppskov leder normalt till att den person som fått uppskov kan disponera över mer pengar för att förvärva en ny fastighet än vad som skulle varit fallet om reavinsten beskattats enligt vanliga regler. Det torde främst vara denna effekt av uppskoven som skulle kunna bidra till ökade fastighetspriser.

Kommittén har undersökt priserna (köpeskillingskoefficienter) på olika fastigheter vid försäljningar år 1979. En särskild studie har gjorts av försäljningar i Göteborgs och Bohus län. I denna har bl. a. drygt 600 fall av förvärv av ersättningsfastigheter efter uppskov ingått. Resultatet från dessa undersökningar har analyserats och även jämförts med resultaten från en tidigare genomförd liknande undersökning avseende fastighetsförsäljningar i Stockholms län. Något direkt samband mellan uppskov och höjda fastighetspriser har inte kunnat påvisas (del 2 s. 202 ff.).

Kommittén anser att det är sannolikt att uppskovsinstitutet som en del av reavinstbeskattningen kan ha haft en viss betydelse för prisutvecklingen på fastigheter. Den inverkan som uppskovsinstitutet haft synes emellertid ha varit mycket begränsad. Att närmare försöka fastställa enbart uppskovens betydelse torde inte vara möjligt.

## 7.3 Bostadsval

### 7.3.1 Allmänt

Valet av bostad bestäms av en mängd olika faktorer, som kan variera från fall till fall. En faktor av avgörande betydelse är utbudet. Av stor betydelse i det sammanhanget är att besittningsformerna (att bostaden innehas med äganderätt eller hyresrätt) varierar med boendeformerna (att bo i villa eller flerbostadshus).

Av bostadsstyrelsens skrift Bostäder och boende 1980, Stockholm 1983, framgår att drygt 1,4 milj. hushåll då var bosatta i småhus med äganderätt. Motsvarande siffror för bostadsrättssmåhus och hyresrättssmåhus var ca 20 000 resp. 130 000. Det betyder att det i de allra flesta fallen inte föreligger någon reell möjlighet att som alternativ till att bo i småhus med äganderätt välja ett småhus med bostadsrätt eller hyresrätt. I flerbostadshusen å andra sidan dominerar lägenheter med hyresrätt. Nästan 1,4 milj. hushåll var bosatta i hyresrättslägenheter. Motsvarande siffror för hushåll bosatta i bostadsrätts- och ägda lägenheter var ca 450 000 resp. 29 000. Det finns vidare ett direkt samband mellan lägenhetsstorlekar och boendeformer och på motsvarande sätt mellan boendeformer och yttre miljö (jfr. bostadskommitténs direktiv, Dir 1982:94 s. 2).

En annan faktor av i många fall avgörande betydelse för valet av bostad är boendekostnadens storlek. Betydelse för boendekostnadernas utveckling har i sin tur bostadsfinansiering, det individuella bostadsstödet och bostadsbeskattningen.



### 7.3.2 Skatteförmån vid uppskov

Mot bakgrund av det anförda synes sambandet mellan uppskovslagstiftningen och valet av bostad generellt sett vara förhållandevis svagt. Uppskovsinstitutets betydelse för val av bostad berör dock vissa för lagstiftningen viktiga principiella frågor, nämligen uppskovet som skatteförmån och uppskovslagstiftningens tillämpningsområde.

Åsikten att uppskovslagstiftningen skulle styra människors val av boendeform framfördes redan i en motion vid 1975/76 års riksmöte (motion 1975/76:2512) med anledning av förslaget att införa uppskov även vid frivillig avyttring. Motionären anförde att möjligheten till uppskov innebär en oberättigad skatteförmån för den enskilde och att införandet av uppskov vid frivilliga avyttringar skulle medföra en betydande risk för att människors val av boendeform styrs. Han ansåg att ett system med uppskov skulle ge resultatet att det av ekonomiska skäl skulle bli närmast uteslutet att vid försäljning av en villa bosätta sig i en villa med bostads- eller hyresrätt.

Ett beslut om uppskov innebär att den skattskyldige får en skattecredit, motsvarande skatten på reavinsten, fram till den tidpunkt då ersättningsfastigheten avyttras. När ersättningsfastigheten avyttras skall uppskovsbeloppet räknas om med hänsyn till förändringarna i det allmänna prisläget och med utgångspunkt i förvärvet av ersättningsfastigheten. Det uppskovsbelopp som sålunda beaktas vid reavinstberäkningen motsvarar reellt sett i princip det belopp med vilket uppskov medgavs.

Uppskovens värde som skatteförmån kan diskuteras. Några mer påtagliga fördelar från skattesynpunkt synes möjligheterna till uppskov knappast innebära. Utvecklas priset på ersättningsfastigheten på samma sätt som de allmänna priserna föreligger ett i stort sett neutralt beskattningsresultat, oavsett om beloppet beskattas vid försäljningen av ursprungsfastigheten eller ersättningsfastigheten. Priset på en ersättningsfastighet kan emellertid komma att utvecklas sämre än de allmänna priserna. Detta kan leda till att uppskovsbeloppet inte kommer att beskattas i sin helhet. Det kan här påpekas att uppskovsbestämmelserna under ett par år under 1970-talet var så utformade att uppskovsbeloppet inte indexuppräknades under den tid det var nedlagt i ersättningsfastigheten. Den metoden medförde självfallet ett för fastighetsägaren förmånligt beskattningsresultat. Det synes ha varit denna numera eliminerade effekt av uppskovslagstiftningen som motionären åsyftade.

### 7.3.3 Uppskovens påverkan på val av boende- och bosättningsform

En skattskyldig som säljer sin bostadsfastighet med vinst måste för att kunna få uppskov med beskattningen av vinsten förvärva en ersättningsfastighet. Förvärv av en ersättningsbostad med besittningsformen bostadsrätt eller hyresrätt uppfyller inte uppskovslagstiftningens krav för uppskov.

Införandet av uppskovsinstitutet synes inte betyda att utgångspunkten för valet mellan att som ersättningsbostad förvärva en ny villa eller en lägenhet med hyresrätt skulle ha förändrats jämfört med vad som gällde tidigare. Att det förhåller sig på det sättet beror på att det inte får förekomma någon



handel med hyresrätter avseende bostadslägenheter. Ett villkor om särskild ersättning för att få hyresrätten till en bostadslägenhet är ogiltigt samtidigt som det är straffbart att uppställa ett sådant villkor (se 12 kap. 65 § JB). Det föreligger alltså typiskt sett inte något behov för den skattskyldige att disponera över vinsten för att förvärva en hyresrätt.

Beträffande bostadsrätterna är förhållandet delvis annorlunda. Den handel med bostadsrätter som förekommer företer stora likheter med fastighetshandeln. Bostadsrättsmarknaden har under senare år kartlagts ingående. En betydelsefull del av detta arbete finns redovisat i rapporten (Ds Bo 1981:2) Priser och omsättning på bostadsrättslägenheter, Expertrapport för 1978 års bostadsrättskommitté. Undersökningen visar att bostadsrätter i småhus genomgående betingat högre priser än bostadsrätter i flerbostadshus. Vidare konstateras att prisnivån för bostadsrättsmåhus varit väsentligt lägre än för småhus med äganderätt.

Den prisskillnad som föreligger mellan fastigheter och bostadsrätter tyder på att man i många fall inte har behov av uppskov för att som ersättningsbostad förvärva en bostadsrätt. Det torde dock finnas ett inte ringa antal fall där uppskov med beskattningen av reavinsten trots allt är en förutsättning för att den skattskyldige skall kunna förvärva en bostadsrätt. Så kan exempelvis bli fallet vid flyttning från en mindre ort med förhållandevis låga fastighetspriser till en annan ort med höga priser på bostadsrätter. Även vid bostadsbyten inom samma ort kan det föreligga behov av uppskov på grund av att möjligheterna att finansiera ett förvärv av en bostadsrätt kan vara sämre än möjligheterna att finansiera ett förvärv av en villa.

Av den lämnade redogörelsen framgår att den bristande möjligheten till uppskov för förvärv av bostadsrätter i vissa fall kan styra valet av bostad från bostadsrätt till fastighet. Uppskovsreglernas nuvarande utformning är därför inte helt neutral när det gäller att som ersättning för en ägd villa välja mellan å ena sidan en ny villa med äganderätt och å andra sidan en bostadsrätt.

## 7.4 Rörligheten på arbetsmarknaden

Ett fungerande uppskovsinstitut underlättar rörligheten på arbetsmarknaden på olika sätt. Genom att institutet motverkar att reavinstbeskattningen leder till inläsnings effekter på fastighetsmarknaden blir utbudet av fastigheter större än vad som annars skulle ha blivit fallet. Ett ökat utbud av fastigheter anses i sin tur ha en dämpande effekt på fastighetspriserna. Ett stort utbud av fastigheter underlättar också för människor att flytta till en ny bostadsort. Detta gäller oavsett tidigare boendeform. Att närmare ange hur stor effekt uppskovsreglerna haft och har i detta hänseende låter sig knappast göras. Uppskovens betydelse för utbudets storlek torde dock vara begränsat. Dess betydelse varierar också med förekomsten av reavinst. Nämnas kan att antalet fastigheter som avyttrats med uppskov sedan uppskovsreglerna infördes kan uppskattas till mellan 20 000–25 000 (jfr. del 2 s. 180 f. och s. 182), varav huvuddelen avser försäljningar från år 1976 (t. o. m. år 1983).

För personer som bor i villa och måste byta arbets- och bostadsort kan möjligheten till uppskov med reavinstbeskattningen vara av mycket stor betydelse. Rätten till uppskov kan många gånger vara avgörande för



möjligheten att förvärva en ny villa på den nya arbetsorten. Vidare kan den ökade möjligheten till val av bostad som uppskovsinstitutet ger underlätta flyttningen till och anpassningen på en ny arbetsort väsentligt. Uppskovsinstitutet bidrar därför till att flyttningar till en ny ort kan ske snabbare än vad som annars vore möjligt. Genom att skaffa en bostad motsvarande den på den gamla orten lägger man samtidigt en grund för den fortsatta sociala anpassningen.

Någon närmare uppgift om i vilken utsträckning som skälet till uppskov varit byte av arbetsort kan inte redovisas (jfr. del 2 s. 199 ff.). Praxis i dispensärenden tyder dock på att det torde vara ett betydande antal skattskyldiga som yrkar uppskov av detta skäl (jfr. del 2 s. 84).

Av det nu anförda kan den slutsatsen dras att uppskovsinstitutets värde för rörligheten på arbetsmarknaden generellt torde vara begränsad men att det har stor betydelse i det enskilda fallet. Tilläggas kan emellertid att det vid tillämpningen av uppskovsreglerna visat sig att möjligheterna till uppskov för skattskyldiga som byter arbetsort i vissa fall på grund av tillämpningen av prisjämförelseregeln i 6 § UppskL begränsas på ett sätt som knappast står i överensstämmelse med syftet att underlätta rörligheten på arbetsmarknaden.

## 7.5 Statsfinansiella effekter

De statsfinansiella effekterna av uppskovssystemet har kommittén belyst utifrån kostnader för uppskovshanteringen och beskattningen av uppskovsbeloppet.

### 7.5.1 Hanteringskostnader

Kostnaderna för uppskovshanteringen redovisas i del 2 (s. 227 ff.). Det är i första hand kostnaderna för den löpande hanteringen som belysts. Beräkningar har skett av kostnaderna för 1 000 uppskovsyrkanden vid 1983 års taxering. Utöver hanteringen hos TN, inklusive beslutsregistrering, kontrollrutiner m. m., ingår i beräkningarna hur många besvär, dispenser och förhandsbesked som genomsnittligt förekommer per 1 000 uppskovsyrkanden. De kostnader som beaktats är såväl resp. myndighets lönekostnader som den del av de totala gemensamma administrationskostnaderna som kan anses belöpa på uppskoven.

Av beräkningarna framgår att kostnaden för hanteringen av 1 000 uppskovsyrkanden vid 1983 års taxering uppgick till ungefär 750 000 kr., varav ca 170 000 kr. för dispenser och ca 40 000 kr. för förhandsbesked. Kostnaden för det totala antalet uppskovsyrkanden vid 1983 års taxering, 2 200, kan därför beräknas till drygt 1,5 milj. kr. På grundval av dessa beräkningar och med hänsyn till antalet uppskov och förändringarna av lönekostnaderna har kostnaderna för uppskoven vid 1984 års taxering beräknats till drygt 1,6 milj. kr. (del 2 s. 237).

Dispenskostnaden är av särskilt intresse eftersom en förhållandevis hög andel av kostnaderna för hanteringen av uppskovsyrkandena avser dispenser. Schablonmässigt har beräknats att det förekommer en ansökan om



dispens på var tionde uppskovsyrkande (del 2 s. 186). Kostnaden för ett genomsnittligt dispensärende uppgick år 1983 till ungefär 1 700 kr. och var därmed mer än dubbelt så stor som kostnaden för ett genomsnittligt uppskovsyrkande (inklusive kostnader för dispenser och förhandsbesked).

Uppskovssystemet har även medfört kostnader av mer allmän karaktär som inte direkt är att hänföra till den löpande hanteringen (se del 2 s. 238). Det är fråga om kostnader för investeringar som krävs för att den löpande hanteringen skall fungera. I första hand avses kostnader för utbildning av taxeringsfunktionärer, för utarbetande av anvisningar och deklarationsformulär, för utformning av kontrollrutiner och för att ge information om lagstiftningen. Utslaget per år kan dessa kostnader uppskattas till högst några 100 000 kr.

Dessa kostnader kan sägas vara av engångskaraktär eller i varje fall inte årligen återkommande. Som exempel kan nämnas att kostnaden för utbildning av taxeringsfunktionärer i samband med 1980 års taxering, då TN för första gången handlade uppskovsyrkanden, uppgick till ca 500 000 kr. RSV:s kostnader för utformning av anvisningar, av avsnittet om uppskov i Handledning för taxering och för upprättande av deklarationsformulär t. o. m. 1984 års taxering kan uppskattas till 200 000 kr. Kostnaden för att införa den automatiska bevakningen av de slutliga uppskoven med hjälp av fastighetstaxeringsregistret (FTR), vilket var helt genomfört till 1983 års taxering (inklusive registrering av tidigare beslutade uppskov), har uppskattats till 150 000 kr.

Årligen uppkommer kostnader om ca 50 000 kr. för tryckning av deklarationsblanketter m. m. avseende uppskov. Den årliga informationen som skattemyndigheterna ger om uppskovssystemet, dels genom avsnitt i RSV:s Deklarationsupplysningar, Löntagare, och skattechefsmeddlanden, dels genom att besvara frågor, kan beräknas till ett ungefär lika stort belopp.

### 7.5.2 Beskattning av uppskovsbeloppet

Innebörden av ett beslut om uppskov är att stat och kommun tillfälligt avstår från att beskatta reavinst från en fastighetsförsäljning. För att motverka att uppskovsbeloppet skall urholkas av inflationen finns särskilda regler för uppräknig av detta belopp (11 § UppskL).

Reglerna om uppräknig av uppskovsbeloppet med hänsyn till inflationen innebär i princip att det allmännas kostnad för att uppskov medges skulle kunna anges som den reala räntan på uppskovsbeloppet. Då bortses från att indexuppräknig av uppskovsbeloppet enligt huvudregeln – sedan 1980 års lagändring – skall förskjutas fyra år som en direkt följd av att någon indexuppräknig av ersättningsfastighetens ingångsvärde m. m. inte får avse de fyra första åren av innehavet. Det framförda påståendet om det allmännas kostnad för att uppskov medges förutsätter emellertid även att uppräknigen av uppskovsbeloppet sker från beslutet om uppskov och att uppskovsbeloppet alltid blir effektivt beskattat och detta med samma skattesats som skulle ha tillämpats vid ursprungsfastighetens försäljning. Så är inte alltid fallet. Indexuppräknigen av uppskovsbeloppet sker principiellt från den tidpunkt då en ersättningsfastighet förvärvats. Det innebär att om ersättningsfastighet förvärvas först vid slutet av ordinarie tidsfrist skall uppskovsbeloppet inte



räknas upp för de tre första åren från beslutet.

I de fall ett preliminärt uppskov inte leder till slutligt uppskov tas endast det nominella uppskopsbeloppet till beskattning. Detta sker genom efterbeskattning. Härvid utgår respitränta. Respitträntan torde dock inte motsvara den alternativa räntan på skatten som skulle ha influtit om preliminärt uppskov inte hade medgetts (jfr. s. 219).

Om priset på ersättningsfastigheten under innehavstiden har ändrats i långsammare takt än de allmänna priserna, blir det indexuppräknade uppskopsbeloppet inte effektivt beskattat, dvs. inte beskattat i sin helhet. Med den utveckling av fastighetspriserna som har rått sedan mitten av år 1979 förekommer det i stor utsträckning att endast en begränsad del av uppskopsbeloppen beskattas vid försäljning av en ersättningsfastighet. En undersökning av 1 100 försäljningar av ersättningsfastigheter under perioden 1977-1981 visar följande. Av de sammanlagda indexuppräknade uppskopsbeloppen, som vid dessa försäljningar uppgick till ca 64 milj. kr., blev drygt 9 milj. kr. (14,5 %) föremål för reavinstbeskattning. Ytterligare knappt 5 milj. kr. (7,5 %) redovisades som reavinst men blev föremål för nya uppskov (se del 2 s. 221 ff.).

I praktiken har stat och kommun alltså att räkna med dels ett räntebortfall, dels att uppskopsbeloppen inte i sin helhet kommer att bli effektivt beskattade.

Kommittén uppskattar att det sammanlagda nominella belopp som det allmänna genom uppskovsinstitutet tillfälligt avstått från att beskatta uppgår till mellan 1 600 och 1 900 milj. kr. (summa medgivna uppskopsbelopp t.o.m. 1984 års taxering, se del 2 s. 192). Det är inte möjligt att bedöma hur stor del av uppskopsbeloppen som kommer att bli föremål för effektiv beskattning.



## 8 Brister

De väsentligaste bristerna i den nuvarande uppskovssystemet kan kortfattat anges i följande punkter.

- Uppskovssystemet anses till stora delar vara svårtillgängligt. Detta sammanhänger med UppskL:s utformning. Härtill kommer att många frågor, såväl materiella som formella, lämnats oreglerade.
- Avgränsningen till villor och jordbruksfastigheter för rätt till uppskov vid frivillig avyttring är för schabloniserad.
- Lägsta reavinst för uppskov – 15 000 kr. vid frivillig avyttring – har urholkats genom penningvärdets förändring.
- Jämförlighetskravet vid tvångsavyttring fungerar otillfredsställande.
- Likvärdighetskravet vid ny-, till- eller ombyggnad på ersättningsfastigheten medför stora tillämpningssvårigheter.
- Prisi jämförelserregeln avtrappar den reavinst som kan omfattas av uppskovet alltför snabbt och leder ibland till onyanserade resultat.
- Antalet uppskovsdispenser är stort och handläggningen av dem förhållandevis kostsam. Vad som utgör skäl för dispens är föga belyst, vilket leder till rättsosäkerhet och ojämn praxis.
- De förmånliga reglerna om preliminärt uppskov kan medföra att den skattskyldige underlåter eller skjuter på anskaffningen av ersättningsfastighet.
- Garantiförbindelsen vid preliminärt uppskov kan bl. a. försvåra förvärv av ersättningsfastighet.
- Osäkerhet råder om sc:s uppgift då anmälan om förvärv av ersättningsfastighet sker efter preliminärt uppskov.
- Flera deklarationsblanketter är mindre väl utformade för de fall uppskov yrkas.
- Oklarhet råder om ett uppskovsyrkande skall prövas som ett led i taxeringen eller som en särskild ansökan vid sidan om denna. Denna bedömning har betydelse för en rad processuella frågor.
- Redovisningen och dokumentationen av uppskovsbesluten är otillfredsställande.





### III ALLMÄNNA ÖVERVÄGANDEN

#### 9 Uppskovssystemets utnyttjande

År 1976 utvidgades möjligheten att tillämpa uppskovsreglerna till att avse även vissa frivilliga försäljningar av jordbruksfastighet eller villa. Detta motiverades med att man ville motverka de inlåsnings effekter som annars kunde bli en följd av reglerna för reavinster vid fastighetsavyttringar, som vid detta tillfälle skärptes något. De då snabbt stigande fastighetspriserna medförde att uppskovsreglerna utnyttjades i ett stort antal fall. Vid 1980 års taxering fick ungefär 7 400 skattskyldiga uppskov. Den avmattning av fastighetspriserna som hade inträtt redan i mitten av år 1979 resulterade i att antalet uppskov vid 1981 års taxering sjönk till 3 900. Därefter har antalet uppskov legat omkring 2 000 per år (se del 2 s. 182).

Frågan om fastighetsprisernas och reavinsternas framtida utveckling diskuteras i del 2 (s. 155 ff.). Där görs bedömningen att fastighetspriserna under överskådlig tid normalt kommer att öka men att prisstegringen kommer att ske i något långsammare takt än förändringen av de allmänna priserna. Vid reavinstberäkning medgavs beträffande avyttringar före år 1981 full indexuppräkningskostnad av en fastighets anskaffningsvärde och förbättringskostnad (omkostnadsbeloppet). Det innebar att sådan värdestegring som var att hänföra till penningvärdets förändring, dvs. inflationsvinsten, inte beskattades. Enligt nu gällande regler, som fullt genomförda tillämpas på försäljningar fr. o. m. år 1984, får i princip indexuppräkningskostnad av omkostnadsbeloppet inte avse de första innehavsåren. Genom 1980 års ändringar av reavinstreglerna avskaffades också rätten till avdrag med 3 000 kr. för varje innehavsår (3 000-kronorstillägg). Fastighetsförsäljningar efter korta eller medellånga innehav kommer därför att kunna medföra reavinstbeskattning även vid den prisutveckling som nu kan förutses. De vinster som då beskattas är i de flesta fall inte reella utan enbart nominella.

I dag torde det övervägande antalet villaförsäljningar avse fastigheter som innehafts kortare tid än tio år (jfr. del 2 s. 174). En del jordbruksfastigheter torde också säljas inom sådan tid att en enbart nominell reavinst uppkommer (jfr. del 2 s. 177).

För vissa typer av fastigheter kan man förvänta sig en snabbare prisökning och därmed större reavinster än vad som kan antas komma att gälla generellt. Det gäller bl. a. för fastigheter som är belägna inom särskilt attraktiva områden, fastigheter som har förbättrats väsentligt under innehavet genom ägarens egna åtgärder och fastigheter som har förvärvat till ett pris som



ligger under normalt marknadsvärde (se del 2 s. 156).

Sammanfattningsvis kan följande framhållas. Antalet beslut om uppskov har vid de senaste årens taxeringar legat omkring 2 000. Den år 1980 införda begränsningen av rätten till indexuppräknings tillämpas fullt ut på försäljningar fr. o. m. år 1984. Vidare kan fastighetspriserna på nytt väntas stiga i viss omfattning. Mot bakgrund härav torde antalet fastighetsförsäljningar vid reavinst komma att öka i viss omfattning och därmed även önskemålen att kunna utnyttja uppskovssystemet.

## 10 Tilläggsdirektiven

Tilläggsdirektiven innebär att kommittén inte längre skall överväga om rätten till uppskov skall omfatta även bostadsrätter. I övrigt gavs större frihet än enligt de ursprungliga direktiven att föreslå förändringar i det nuvarande uppskovssystemet. Det framhölls särskilt att kommittén borde pröva om den vida rätt till uppskov som för närvarande gäller vid frivilliga överlåtelse av bostadsfastigheter allmänt sett är sakligt motiverad.

I avsnitt 10.1 skall mot bakgrund av tilläggsdirektiven en diskussion föras om det finns skäl och möjligheter att inskränka uppskovssystemet i förhållande till vad som gäller idag.

En begränsning av systemet kan i princip ske på något av följande sätt. För det första kan de särskilda typer av avyttringar som kvalificerar för uppskov göras färre, dvs. grunderna för uppskov görs mer restriktiva. Vad som närmast kommer i fråga är en begränsning i rätten till uppskov vid frivilligt byte av bostadsfastighet. För det andra kan de förutsättningar för uppskov som är av mer allmän karaktär skärpas. Ett exempel på en sådan förändring är att kräva högre reavinst för uppskov. En sådan begränsning drabbar alla slag av avyttringar.

Om rätten till uppskov bör begränsas kan också en kombination av olika åtgärder komma i fråga. I det följande behandlas dock de skilda slagen av begränsningar var för sig. I de mer detaljerade övervägandena i avdelning IV utvecklas diskussionen i vissa avseenden ytterligare.

### 10.1 En begränsning av uppskovsgrunderna

#### 10.1.1 Allmänna utgångspunkter

Uppskov vid tvångsavyttringar har i första hand motiverats av allmänna skälighetssynpunkter (jfr. prop. 1967:153 s. 135). Sådana skäl kan fortfarande anföras till stöd för att dessa avyttringar bör omfattas av rätt till uppskov. Kommittén anser därför att denna uppskovsgrund i princip bör behållas oförändrad.

Uppskov vid frivilliga avyttringar kan f. n. avse endast villor och jordbruksfastigheter. Avsikten med uppskovsgrunden frivillig avyttring har varit att underlätta bostadsbyten (se prop. 1975/76:180 s. 148). Det ter sig emellertid något oegentligt att uppskov medges vid byte av jordbruksfastig-



heter av detta skäl i de fall syftet med innehavet av jordbruksfastigheten främst är näringsverksamhet.

Åtskilligt talar dock för att byten av jordbruksfastigheter bör underlättas när de sker av förvärvshänsyn på samma sätt som f. n. gäller för rörelsefastigheter enligt lagstiftningen om återanskaffningsfonder. I tilläggsdirektiven framhålls också att det är den vidsträckta rätten till uppskov vid frivilliga överlåtelse av bostadsfastigheter som kan ifrågasättas. Någon begränsning av möjligheten till uppskov vid försäljning av en jordbruksfastighet som i första hand innehafts i förvärvssyfte bör därför inte ske. Se vidare kapitel 12.

Den följande framställningen kommer således att avse möjligheter att begränsa rätten till uppskov vid frivillig avyttring av villor och bostäder på jordbruksfastighet.

### 10.1.2. Uppskov på grund av bostadsbyte avskaffas

#### *Allmänt*

Enligt de ursprungliga direktiven skulle kommittén överväga möjligheten att utvidga uppskovssystemet till att omfatta även försäljningar av bostadsrätter. Övervägandena skulle ske mot bakgrund av att en evig reavinstbeskattning skulle införas för bostadsrättsavyttringar. Genom lagstiftning år 1983 (SFS 1983:1043) har sådana reavinstregler införts. Samtidigt uttalades att uppskovssystemet inte skulle utsträckas till att omfatta även bostadsrätter (se prop. 1983/84:67 s. 44 och SkU 13 s. 28). Med anledning härav utfärdades tilläggsdirektiven.

Införandet av en evig reavinstbeskattning för bostadsrätter utan uppskov ger upphov till frågan om det från rättvisesynpunkt kan accepteras att uppskovsmöjligheten behålls vid avyttringar av villor.

Den beskattningsmetod som valts för bostadsrätterna är en annan än den som tillämpas vid fastighetsavyttringar. För bostadsrätterna gäller en metod med nominell vinstberäkning (den s. k. aktiemetoden, om metodens utformning se prop. 1983/84:67 avsn. 3.2). På grund av att olika metoder tillämpas kan beskattningsresultatet vid försäljning av en fastighet och en bostadsrätt under likvärdiga förhållanden ge olika resultat. Medan aktiemetoden, speciellt vid medellånga innehav, normalt ger ett för den enskilde förmånligare beskattningsresultat än fastighetsmetoden, kan situationen bli den motsatta i vissa fall av längre innehav och framför allt vid vikande reala priser. Möjligheten till uppskov gör att en skattskyldig som avyttrar en villa generellt sett har bättre ekonomiska förutsättningar att förvärva en annan villa som ersättningsbostad än att förvärva en bostadsrätt.

Den uppkomna situationen kan sammanfattas på följande sätt. Såväl villor som bostadsrätter är numera vid försäljning föremål för evig reavinstbeskattning. Man kan vidare utgå ifrån att reavinster kommer att uppstå vid normala försäljningar av såväl fastigheter som bostadsrätter. En skattskyldig som sålt sin fastighet kan få uppskov med beskattningen av hela reavinsten om han köper en ny, prismässigt likvärdig villa. Någon prövning i övrigt av om behov av uppskov föreligger i det enskilda fallet görs inte. För en skattskyldig som säljer sin bostadsrätt finns inga möjligheter att få skjuta upp beskattningen av



reavinsten. Det är inte heller möjligt att som för villor få tillämpa reglerna om ackumulerad inkomst på en bostadsrättsförsäljning (jfr prop. 1983/84:67 s. 50). Ett system med uppskov för fastigheter men ej för bostadsrätter kan i vissa fall medföra en icke önskvärd styrning vid valet av ersättningsbostad från bostadsrätter till fastigheter. Kommitténs slutsats av vad som nu redovisats är att rättviseskäl talar för att fastigheter och bostadsrätter bör behandlas lika när det gäller möjligheterna till uppskov.

Med hänsyn till att reavinst kan förväntas uppkomma även vid vanliga försäljningar av bostadsrätter kan den gjorda jämförelsen därför synas mer som ett stöd för att införa uppskov för bostadsrätter än för att avskaffa systemet när det gäller fastighetsavyttringar. Synpunkter kan emellertid anföras till stöd för en ordning med uppskov för fastigheter men inte för bostadsrätter. Av förarbetena till lagstiftningen om reavinstbeskattningen av bostadsrätter framgår nämligen att man lagt stor vikt vid hur den valda metoden för att reavinstbeskatta bostadsrätterna inverkar på det totala beskattningsresultatet. Beskattningen av bostadsrätter anses generellt sett bli lindrigare än beskattningen av fastigheter (prop. 1983/84:67 s. 43 och 149). Den lägre beskattningsnivån i förening med fördelarna som en tillämpning av aktiemetoden utan uppskov kan väntas medföra ansågs vara tillräckligt motiv för att inte införa uppskov beträffande bostadsrätter. Med detta synsätt råder en skillnad mellan de båda sätten att beskatta reavinster.

Frågan om rätten till uppskov vid byte av bostadsfastighet bör avskaffas kan därför inte i första hand bedömas efter vad som gäller beträffande bostadsrätter. Mot bakgrund av den åtminstone i vissa fall hårdare beskattningen av fastigheter, är det knappast möjligt att helt avskaffa rätten till uppskov på grund av bostadsbyte utan att samtidigt se över reavinstreglerna i sin helhet. Sedan den eviga beskattningen av reavinster infördes för fastigheter år 1967 har beskattningsnivån höjts vid två olika tillfällen, år 1976 och år 1980. Vid båda dessa tillfällen har uppskovens betydelse för ett genomförande av den skärpta beskattningen betonats (se t. ex. prop. 1980/81:32 s. 33). Ett avskaffande av uppskovsmöjligheten vid bostadsbyten i fråga om fastigheter skulle sannolikt leda till att inlåsnings effekter skulle uppstå på fastighetsmarknaden. Samtidigt skulle många skattskyldiga som måste byta bostad oavsett skattekonsekvenser drabbas hårt.

### *Vinster för skatteförvaltningen*

Det totala antalet uppskov som beslutats under åren har uppskattats till ungefär 25 000–30 000 (del 2 s. 181 f.). Därav har nästan 17 000 uppskovsbeslut fattats vid 1980–1984 års taxeringar. Det största antalet uppskov under ett år förekom vid 1980 års taxering, 7 400. Under senare år har antalet reavinster på grund av fastighetsförsäljning sjunkit påtagligt. Detta avspeglas i antalet uppskov. Vid 1982–1984 års taxeringar uppgick antalet uppskov till omkring 2 000 per år. De vanligaste uppskovsfallen avser villor. Dessa kan uppskattas till mer än 95 % av samtliga medgivna uppskov (jfr. del 2 s. 161).

De redovisade uppgifterna visar att det arbete som uppskoven innebär för skatteförvaltningen skulle minska om uppskov inte medgavs på grund av



bostadsbyten. Besparingarna står dock inte helt i proportion till minskningen av antalet uppskov, eftersom uppskov vid bostadsbyten avseende villor utgör de minst komplicerade fallen. Med antagandet att uppskoven på grund av bostadsbyte svarar för 75 % av hanteringskostnaderna uppgick dessa vid 1984 års taxering till 1,2 milj. kr.

Vid bedömningen av hur stora kostnadsmissiga fördelar ett slopande av rätten till uppskov vid bostadsbyten skulle medföra måste man emellertid även ta hänsyn till hanteringen av yrkanden om tidigareläggning. Rätten till tidigareläggning innebär att en person som säljer sin fastighet och köper en ny vid indexuppräknings av omkostnadsbeloppet kan få tillgodoräkna sig tiden för innehavet av den ursprungliga fastigheten när han säljer ersättningsfastigheten. För att tidigareläggning skall få göras krävs att i huvudsak samma förutsättningar som för uppskov skall ha förelegat vid bytet av fastighet. Något krav att uppskov skall ha yrkats för att tidigareläggning skall kunna medges finns dock inte. (Se vidare om tidigareläggningsreglerna, kap. 26).

I kommitténs uppdrag ingår att samordna tidigareläggningsreglerna med uppskoven och att pröva om beslut om tidigareläggning kan fattas t. ex. redan i samband med att ursprungsfastigheten avyttras. Nu prövas ett yrkande om tidigareläggning först då ersättningsfastigheten avyttrats. Detta förfarande kan på sikt leda till avsevärda utredningssvårigheter och bl. a. därigenom försaka en hel del kostnader.

Kommittén anser att övervägande skäl talar för att beslut om tidigareläggning bör fattas redan då ursprungsfastigheten avyttras. En sådan ordning kommer att leda till att tidigareläggning kommer att yrkas vid i stort sett samtliga försäljningar. Den prövning som ett tidigareläggningsyrkande ger upphov till motsvarar emellertid i allt väsentligt prövningen av ett uppskovsyrkande. Den inbesparing av de tämligen små hanteringskostnader som ett slopande av uppskov på grund av bostadsbyte skulle medföra för skattemyndigheterna blir därför mycket begränsad i ett reavinstsystem med tidigareläggning.

Det kan också tilläggas att de ändringar i uppskovssystemet som i fråga om förfarandet kommer att föreslås i det följande kan förväntas medföra att hanteringskostnaden för uppskovsärendena blir ännu lägre än idag.

### *Övriga statsfinansiella effekter*

Andra ekonomiska effekter som måste beaktas vid ett beslut om slopande av uppskov på grund av bostadsbyte är dels beslutets renodlade ekonomiska konsekvenser avseende skatteintäkternas storlek, dels vissa mera obestämbara samhällsekonomiska verkningar som kan följa av ett sådant beslut. Uppskovssystemets principiella utformning innebär att det allmänna skatteintäkten blir lika stora oavsett om reavinsten beskattas i samband med att en fastighet avyttras eller om beskattning sker först då ersättningsfastigheten avyttras. I praktiken medför emellertid systemet med uppskov ett visst intäktsbortfall. Som redovisats i avsnitt 7.5.2 beror detta på dels att en svag prisutveckling på ersättningsfastigheten under innehavstiden får betydelse för beskattningen av uppskovsbeloppet, dels att reglerna om indexuppräkn-



ning av uppskovsbeloppet utgär från tidpunkten för förvärv av ersättningsfastigheten i stället för reavinstens redovisning.

Ett slopande av uppskov på grund av bostadsbyte skulle således leda till en viss ökning av skatteintäkterna. Intäkterna skulle vidare vara disponibla tidigare än vad som nu är fallet. Det intäktsbortfall som nu diskuteras kan knappast anges närmare.

Även andra omständigheter måste beaktas i sammanhanget. Ett avskaffande av rätten till uppskov vid bostadsbyte torde nämligen få betydelse för utbudet av bostadsfastigheter, dvs. inlåsnings effekter skulle uppkomma på marknaden. Detta skulle medföra att fördelarna med uppskov vid bostadsbyte, bl. a. att rörligheten på arbetsmarknaden underlättas, skulle gå förlorade vid ett slopande av denna möjlighet. Att närmare uppskatta sådana effekter i ekonomiska termer är knappast möjligt.

### *Sammanfattande synpunkter*

De ursprungliga skälen till att uppskov vid bostadsbyte infördes får fortfarande anses vara i allt väsentligt giltiga. Att en evig reavinstbeskattning införts för bostadsrätter kan med hänsyn till de skillnader i beskattningsmetoder som föreligger inte sägas innebära att bostadsbytesgrunden måste avskaffas.

Ur statsfinansiell synvinkel synes ett avskaffande av uppskov på grund av bostadsbyte innebära tämligen ringa besparingar. Enbart detta kan knappast motivera ett slopande av möjligheten till uppskov vid bostadsbyte.

Kommitténs uppfattning är därför att det får anses vara sakligt motiverat med uppskov på grund av bostadsbyte även i ett framtida uppskovssystem så länge reavinstreglerna för fastigheter består i nuvarande utformning.

### 10.1.3 Uppskov på grund av bostadsbyte begränsas

Skälen till byte av bostadsfastighet kan variera starkt. En möjlighet att begränsa antalet uppskov vore därför att införa restriktivare regler i fråga om rätten till uppskov på grund av bostadsbyte. Begränsningen torde då få knytas till skälet för bostadsbytet.

En skattskyldig om yrkar uppskov är i många fall mer eller mindre tvungen att byta bostad, även om någon sådan tvångssituation som avses i 2 § UppskL inte föreligger. Främst rör det sig om fall då den skattskyldiges arbete förläggs till annan ort. Andra exempel är sjukdom orsakad av boendemiljön eller ändrade familjeförhållanden. I dessa och liknande fall föreligger en tvångssituation i den meningen att den skattskyldige måste avyttra villan oavsett om han får uppskov med en eventuell reavinstbeskattning eller ej.

I ytterligare många fall sker bostadsbytet av andra angelägna skäl, såsom att den gamla bostaden blivit väl liten för familjens behov. Om möjligheter till uppskov inte föreligger samt uppskov är en nödvändig ekonomisk förutsättning för förvärv av en ny bostad finns i dessa fall bara alternativet att bo kvar.

I och för sig skulle det kunna anses sakligt motiverat med uppskov i samtliga ovannämnda fall. Det är emellertid möjligt att se en skillnad i



angelägenhetsgrad mellan de olika situationerna. Nämnas kan att myndigheternas krav för att medge dispens från bosättningskravet något förenklat kan sägas gå mellan nödvändiga och enbart angelägna bostadsbyten (jfr. t. ex. del 2 s. 95 f.).

Flera LSt har ansett att det finns goda skäl för att begränsa möjligheten till uppskov på grund av bostadsbyte (se del 2 s. 465). Några LSt anser att rätten till uppskov bör begränsas till ungefär de situationer då dispens från bosättningskravet medges.

En sådan begränsning skulle i och för sig leda till att antalet uppskovsyrkanden minskade betydligt. Härav följer dock inte att en sådan ordning skulle leda till några besparingsvinster beträffande systemet i stort. En begränsning till enbart vissa särskilt ömmande fall skulle kräva att den skattskyldiges förhållanden ingående prövades i samtliga fall då uppskov yrkas.

För att TN över huvud taget skall kunna klara en sådan uppgift krävs att förutsättningarna för uppskov anges mycket detaljerat i lagtexten. Av erfarenhet vet man att alla beaktansvärda situationer ändå inte kommer att kunna täckas in (jfr. BeU 1968:43 s. 20), vilket skulle leda till obilliga konsekvenser i enskilda fall. En detaljreglering skulle också medföra från rättvisesynpunkt omöjliga bestämmelser av typ, att den som flyttar fyra mil får uppskov medan den som flyttar 3,9 mil inte får uppskov (jfr. del 2 s. 86 ff.). Med stor sannolikhet skulle man också riskera att få en ojämn praxis mellan olika TN.

Ett alternativ vore att ge ett större utrymme för en skönsmässig bedömning men att i stället låta alla yrkanden prövas av en och samma myndighet. Den enda tänkbara myndigheten är då RSV. Med ett sådant förfarande skulle dock anknytningen mellan taxering och uppskov delvis gå förlorad. Det är dessutom olämpligt att belasta RSV med den mängd ärenden det skulle bli fråga om.

Sammanfattningsvis kan en inskränkning av uppskovsmöjligheten till fall där den skattskyldige verkligen är tvungen att byta bostad inte förordas. En sådan ordning skulle nämligen nödvändiggöra en kvalificerad utredning i fråga om den skattskyldiges personliga förhållanden i varje ärende. Bl. a. kravet på enkelhet vid taxeringen lägger hinder i vägen härför.

## 10.2 Skärpta krav för uppskov

### 10.2.1 Allmänna utgångspunkter

Kommittén har i föregående avsnitt gjort bedömningen att det finns sakliga motiv för ett system med uppskov på grund av både tvångsavyttringar och frivilliga avyttringar även om skälen inte kan sägas vara lika framträdande beträffande samtliga bostadsbytesfall. Mot bakgrund härav kan det – särskilt med beaktande av tilläggsdirektiven – finnas skäl att överväga möjligheterna att begränsa uppskovssystemet genom inskränkningar som gäller generellt beträffande samtliga uppskovsgrunder.

Tre olika möjligheter att med regler av mer allmän karaktär begränsa



uppskovsrätten skall här redovisas. Den ena är inriktad mot beloppsgränsen avseende reavinstens storlek för att uppskov skall kunna medges. De andra möjligheterna tar sikte på tidpunkten och sättet för beskattning av uppskovsbeloppet.

### 10.2.2 Höjd beloppsgräns

F. n. gäller att reavinsten från avyttringen av ursprungsfastigheten skall uppgå till minst 15 000 kr. (3 000 kr. beträffande tvångsmässiga avyttringar) för att uppskov skall kunna medges.

Ett enkelt sätt att begränsa antalet uppskov är ett högre reavinstkrav. En sådan åtgärd förordas av någon LSt (del 2 s. 466). Vid taxeringarna åren 1980–1984 har det genomsnittliga uppskovsbeloppet uppgått till omkring 57 000 kr. (del 2 s. 190). Beträffande 1983 års taxering har också uppskovens fördelning med hänsyn till uppskovsbeloppens storlek undersökts (del 2 s. 191 f.). I översvägande antalet fall (63 %) var uppskovsbeloppet mindre än 50 000 kr. Hela 43 % av samtliga fanns i skiktet upp till 30 000 kr., medan uppskovsbeloppet i blott 12 % av fallen avsåg minst 100 000 kr.

På grund av att uppskovsbeloppet inte motsvarar hela reavinsten då ersättningsfastigheten är billigare än ursprungsfastigheten, ger dessa uppgifter en inte helt korrekt bild av de bakomliggande reavinsternas storlek. En motsvarande redovisning av reavinsterna torde dock inte avvika från uppskovens fördelning på något avgörande sätt. Antalet fall då uppskovsbeloppet inte motsvarar reavinsten bör inte överstiga 10 % av samtliga uppskov. I många av dessa fall torde det dessutom vara fråga om endast marginella avvikelser.

Av uppskovsbeloppens fördelning kan man dra den slutsatsen att en ny beloppsgräns på exempelvis 100 000 kr. skulle reducera antalet uppskov markant.

En höjd beloppsgräns kommer i första hand att leda till att försäljning av billigare fastigheter faller utanför systemet (jfr. del 2 s. 157 f.). Det förhåller sig knappast så att enbart omständigheten att en reavinst uppgår till ett stort belopp gör att den skattskyldige är i större behov av uppskov än om reavinsten uppgår till ett lägre belopp. För en skattskyldig som avyttrar en mindre villa och får en reavinst på ett avsevärt lägre belopp än exempelvis 100 000 kr., kan det vara av stor betydelse att få uppskov. Villan är kanske den skattskyldiges enda värdefullare tillgång. För en annan skattskyldig som avyttrar en större egendom och får en reavinst som överstiger 100 000 kr är uppskovet kanske inte av lika avgörande betydelse. En sådan skattskyldig kan ha andra tillgångar att ta i anspråk för att anskaffa en ersättningsfastighet. Den nuvarande beloppsgränsen, 15 000 kr., var följden av en avvägning mellan att från administrativ synpunkt få ett begränsat antal uppskovsyorkanden och att ge en möjlighet att få uppskov då en omedelbar beskattning kunde anses innebära en väsentlig påfrestning på den skattskyldiges ekonomi.

Kommittén anser därför att en höjning av beloppsgränsen för uppskov utöver vad en anpassning till de allmänna prisernas förändring kräver, inte bör användas för att begränsa antalet uppskov.



### 10.2.3 Obligatorisk avskattning

Beskattningen av ett uppskovsbelopp sker då ersättningsfastigheten avyttras, dvs. överläts genom köp, byte eller annan onerös överlåtelse. Någon beskattning aktualiseras däremot inte när en ersättningsfastighet övergår till ny ägare genom arv, gåva eller annat benefikt fång. Man kan därför säga att uppskovet är knutet mer till fastigheten än till den skattskyldige som medgetts uppskov. Denna reglering kan leda till att ett uppskov kan bestå mycket lång tid om ersättningsfastigheten återkommande överläts till ny ägare genom benefikt fång.

Det kan ifrågasättas om det nuvarande systemet har fått en lämplig utformning på denna punkt. Man skulle i stället kunna hävda att en beskattning av uppskovsbeloppet alltid borde aktualiseras då en ersättningsfastighet byter ägare, dvs. att nuvarande regler om beskattning av uppskovsbeloppet kompletteras med regler om avskattning vid benefika fång.

Från det allmännas synpunkt skulle en skyldighet till avskattning innebära vissa fördelar. Den mest betydelsefulla torde vara att tiden under vilken ett uppskovet kan bestå skulle vara förutsebar.

Att ett uppskov helt knyts till den skattskyldige medför fördelar också från kontrollsynpunkt. En del svagheter i det nuvarande kontrollsystemet hänger nämligen samman med att uppskovet är mer knutet till fastighet än till person.

Flera invändningar kan dock riktas mot ett system med obligatorisk avskattning. Principiellt skulle en skyldighet till avskattning innebära ett avsteg från vad som annars gäller i reavinstsammanhang, nämligen att benefika överlåtelser inte medför beskattning. Särskilda komplikationer skulle vidare kunna uppkomma vid avskattning i samband med arv med obilliga resultat som följd i vissa fall.

Det synes vara helt i överensstämmelse med grunderna för uppskovssystemet att en benefik överlåtelse inte föranleder någon beskattning då en ny ägare inträder direkt i den tidigare ägarens ställe. Det kan exempelvis vara fråga om en hustru som bor kvar på en fastighet vilken ägdes av hennes avlidne make, eller en arvinge som fortsätter lantbruksdriften på den avlidnes jordbruksfastighet. En skyldighet att avskatta uppskovsbeloppet kan då medföra att den efterlevande maken inte får råd att behålla sin bostad. Avskattning i det andra fallet kan leda till att lantbruksdriften måste upphöra. Motsvarande svårigheter kan även uppstå vid bodelning efter äktenskapsskillnad.

Det bör också framhållas att man i nuvarande lagstiftning, som saknar bestämmelser om avskattning, i samband med dödsfall tvärtom har underlättat för dödsbo efter en avliden skattskyldig att kunna yrka uppskov i den avlidnes ställe (jfr. 2 § fjärde stycket och 3 § femte stycket andra meningen UppskL).

De framförda invändningarna mot en skyldighet till avskattning vid arv m. m. gör sig inte gällande med samma styrka beträffande avskattning vid gåva. I det fallet disponerar parterna över situationen på ett helt annat sätt än i samband med arvs- eller bodelningsfallen.

En skyldighet till avskattning i gåvosituationer skulle dock kunna försvåra



önskvärda generationsskiften beträffande jordbruksfastigheter och rörelsefastigheter om de sistnämnda infogas i ett framtida uppskovssystem.

Kommitténs uppfattning är att en skyldighet till obligatorisk avskattning för nu aktualiserade fall inte bör införas. I vissa situationer t. ex. då ett aktiebolag delar ut eller utskiftar en ersättningsfastighet framstår skälet att säkra beskattningen starkare. För sådana fall bör därför ett krav på avskattning införas. Denna skyldighet berör endast ett litet antal skattskyldiga. Frågan tas upp i samband med att frivillig avskattning behandlas i kapitel 19.

#### 10.2.4 Effektiv beskattning av uppskovsbeloppet

Om uppskov medgetts sker beskattningen av uppskovsbeloppet först då ersättningsfastigheten avyttras. Vid reavinstberäkningen tas hänsyn till uppskovsbeloppet genom att det indexuppräknade omkostnadsbeloppet för ersättningsfastigheten minskas med uppskovsbeloppet, sedan också detta indexuppräknats. Avgörande för i vilken utsträckning som uppskovsbeloppet blir effektivt beskattat, dvs. att hela det indexuppräknade uppskovsbeloppet påverkar den taxerade inkomsten, är det pris för vilket ersättningsfastigheten avyttras. För att reavinsten vid avyttring av ersättningsfastigheten skall uppgå till minst det indexuppräknade uppskovsbeloppet krävs i princip att priset på ersättningsfastigheten under innehavstiden ökat minst i samma takt som de allmänna priserna. Med rådande utveckling av fastighetspriserna kommer i många fall endast en del eller inget alls av uppskovsbeloppet att beskattas (se del 2 s. 221 ff.).

Det kan hävdas att en garanti borde tillskapas för det fiskala intresset så att uppskovsbeloppet alltid skall beskattas effektivt då ersättningsfastigheten avyttras. Uppskovsbeloppet uppräknat med index skulle exempelvis kunna tas till beskattning även om reavinst enligt vanliga regler då inte uppkommer eller uppgår till ett lägre belopp än det uppräknade uppskovsbeloppet. En sådan ändring av reglerna skulle sannolikt medföra att uppskovssystemet skulle komma att utnyttjas betydligt mindre än f. n.

En sådan reglering skulle strida mot principen för det nuvarande systemet, nämligen att innehavet av ursprungsfastigheten och innehavet av ersättningsfastigheten skall betraktas som ett innehav. Därtill kommer att en sådan garantiregel kan leda till oskäligen konsekvenser i enskilda fall.

Vid fallande fastighetspriser skulle en bestämmelse om effektiv beskattning av uppskovsbeloppet trots att ersättningsfastigheten säljs med förlust kunna medföra att skattskyldiga tvingades bo kvar på sina ersättningsfastigheter trots att de har mycket starka skäl för att flytta till en annan ort. En fastighetsförsäljning som faktiskt resulterar i en förlust skulle således kunna utlösa en vinstbeskattning som den enskilde inte kan klara. Ett sådant uppskovssystem skulle skattskyldiga med vanliga inkomstförhållanden knappast våga utnyttja. Endast den som var så gott som säker på att göra en bra fastighetsaffär vid den framtida försäljningen av ersättningsfastigheten skulle tänkas begagna systemet.

Både starka principiella skäl och rättviseskäl talar emot att begränsa antalet uppskov genom att införa en effektiv beskattning av uppskovsbeloppet. Kommittén anser därför att någon sådan ändring av uppskovsreglerna



inte bör ske. Frågan om effektiv beskattning av uppskovsbeloppet för det särskilda fallet att ersättningsfastigheten överläts mellan närstående personer skall dock redovisas särskilt. Detta sker i avsnitt 19.3.6.



## 11 Alternativ till uppskov

För att nå det syfte som bär upp bestämmelserna om uppskov, nämligen att eliminera olämpliga effekter av reavinstbeskattningen, är det inte nödvändigt att ha ett uppskovssystem som till sin principiella uppbyggnad överensstämmer med det nuvarande. Flera andra system kan tänkas.

De nuvarande uppskavsreglerna träder in i samband med att en reavinst taxeras, dvs. då beskattningen beslutas. Man skulle också kunna tänka sig en ordning som tar sikte på senare led i beskattningsförfarandet, på debiterings- och uppbördsstadiet. Den skattskyldige skulle då taxeras för reavinsten i vanlig ordning. Däremot skulle han kunna medges anstånd med inbetalningen av den skatt som belöper på vinsten så länge han innehar en ersättningsfastighet. Uppskjuts inbetalningen av skatten skulle det t. ex. kunna föreskrivas att den skattskyldige skall lämna pantbrev i den nya fastigheten som säkerhet för skatteanspråket.

En annan väg att uppfylla uppskavsreglernas syfte är att ändra reavinstreglerna. Reavinster som omfattas av uppskavsreglerna skulle kunna undantas från beskattning. Med en sådan radikal förändring av det gällande reavinst- och uppskovssystemet skulle högst avsevärda förenklingsvinster uppnås. Det bör nämligen understrykas att det är reavinstreglernas utformning som medför de största komplikationerna vid hanteringen (jfr. del 2 s. 303 f.). Att reavinster undantas från beskattning är allmänt förekommande i andra västeuropeiska länder. Som framgår av bilaga 5 om utländsk rätt (del 2 s. 243 ff.) gäller detta speciellt beträffande avyttring av en fastighet där den skattskyldige haft sin bostad, i vart fall om bosättningen varat en viss minsta tid. En sådan ordning har också diskuterats för svenskt vidkommande (se t. ex. Mutén: PM angående realisationsvinstskatt vid bostadsbyte, SOU 1964:2).







## 12 Principer för en ny uppskovslagstiftning

### 12.1 En ny uppskovslag

#### *Allmänt*

Kommitténs förslag till framtida uppskovslagstiftning innebär åtskilliga ändringar i förhållande till UppskL. Relativt omfattande ändringar av både de materiella och formella reglerna bör företas. Det är också i förtydligande syfte nödvändigt att göra en genomgående bearbetning av den nuvarande lagstiftningen. Mot denna bakgrund bör det föreslagna regelsystemet tas in i en ny lag.

#### *Föremålet för uppskovsbeslut*

Föremålet för uppskovsbeslutet är enligt UppskL en fastighet. Eftersom bostadsrätterna till följd av tilläggsdirektiven inte längre omfattas av utredningsuppdraget kommer uppskovsinstitutet även i fortsättningen att begränsas till vad som är fastighet.

I UppskL har begreppet fastighet inte definierats. Förarbetena behandlar inte heller frågan. Emellertid gäller enligt de principer som godtagits i fråga om det skatterättsliga fastighetsbegreppet att de civilrättsliga definitionerna på fastighetsrättens område helt skall begagnas inom skatterätten och att man med denna utgångspunkt får meddela de särskilda föreskrifter som behövs i de olika sammanhangen (se prop. 1973:162 s. 295).

Kommittén föreslår inte några ändringar i detta för skatterätten grundläggande synsätt. Frågan om den närmare preciseringen av fastighetsbegreppet vid reavinstberäkningen och speciellt från uppskovssynpunkt tas upp i kapitel 16.

### 12.2 Uppskov enligt fyra grunder

#### 12.2.1 Tvångsbyte och bostadsbyte

I det nuvarande systemet kan uppskov medges på grund av tvångsavyttring eller på grund av frivillig avyttring. Avsikten med uppskovsmöjligheten vid frivillig avyttring är att underlätta bostadsbyten (prop. 1975/76:180 s. 148).



När den allmänna inriktningen av det framtida uppskovssystemet i kapitel 10 diskuterades mot bakgrund av kommitténs tilläggsdirektiv konstaterades att möjligheten till uppskov vid tvångsavyttring i princip bör behållas oförändrad och att även uppskov på grund av bostadsbyte bör finnas kvar. Dessa två grunder för uppskov kallas i fortsättningen: *tvångsbyte* resp. *bostadsbyte*.

Fråga uppkommer om uppskov inte också bör kunna medges då ursprungsfastighet avyttras på annan grund än de båda som nu nämnts. Framst gäller detta då den avyttrade fastigheten använts i ägarens förvärvsverksamhet.

### 12.2.2 Reinvestering i rörelse och i lantbruk

#### *Återanskaffningsfonder*

En rörelseidkare, som frivilligt avyttrar en rörelsefastighet och som ersättning förvärvar en ny fastighet, vilken skall användas i rörelse som den skattskyldige driver, kan skjuta upp beskattningen enligt lagstiftningen om återanskaffningsfonder. I direktiven framhålls att kommittén bör pröva om inte dessa uppskovsbestämmelser bör kunna ersättas av regler som infogas i UppskL. Ett sådant förslag skulle innebära att frivilliga avyttringar som företas av annat skäl än bostadsbyte skulle omfattas av uppskovsreglerna.

Lagstiftningen om återanskaffningsfonder redovisas i bilaga 6 (del 2 s. 251 ff.). Även om denna lagstiftning i sak har ett nära samband med UppskL är tekniken för hur uppskov sker olika i de båda systemen. Enligt UppskL:s regler undantas den redovisade reavinsten vid beräkningen av inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. Vid tillämpningen av fondreglerna uppskjuts i stället beskattningen genom att avdrag medges vid beräkningen av nettointäkt av den förvärvskälla vari den avyttrade fastigheten utgjort en anläggningstillgång. Avgörande för avdragets storlek är i princip det belopp som på grund av den uppkomna reavinsten avsatts till en särskild fond, återanskaffningsfond.

Att skjuta upp beskattningen genom att medge avdrag för gjord fondavsättning är ett sedan länge tillämpat och på det hela taget väl fungerande institut inom rörelsebeskattningen. Beträffande återanskaffningsfonderna har emellertid flera materiella problem noterats. Anknypningen mellan inkomstlagen tillfällig förvärvsverksamhet och rörelse har inneburit att en fondavsättning inte alltid lett till önskat beskattningsresultat (se del 2 s. 257 f.). Kravet att den avyttrade fastigheten skall ha använts i den skattskyldiges rörelse har medfört att t. ex. ett koncernbolag som ägt en avyttrad fastighet inte kunnat utnyttja fondreglerna om ett annat bolag inom koncernen drivit rörelse på fastigheten (se del 2 s. 282). Ett ytterligare problem är att medel som avsatts till återanskaffningsfond endast får tas i anspråk för avskrivning av byggnad på ersättningsfastigheten. Därigenom begränsas och i vissa fall t. o. m. utesluts möjligheten att utnyttja fondreglerna (se del 2 s. 258). Som exempel kan anges att Trädgårdsnäringens Riksförbund i en framställning har pekat på att ett trädgårdsföretag med en stor andel frilandsproduktion inte kan få uppskov enligt fondreglerna, eftersom en återanskaffningsfond inte får tas i anspråk för markförvärv.



Lagstiftningen om återanskaffningsfonder synes utnyttjas i relativt begränsad omfattning (del 2 s. 264 f.). Antalet avsättningar till återanskaffningsfonder per år uppgår inte till stort mer än 20. Härtill kommer de fall då en ersättningsfastighet skaffas i sådan anslutning till avyttringen av ursprungsfastigheten att uppskov enligt fondreglerna kan medges utan att någon fondavsättning behöver ske, s. k. direktavskrivning (se 4 § andra stycket ÅFFL). Avsättningarnas storlek varierar mycket, från relativt blygsamma belopp om några 10 000-tals kr. till mångmiljonbelopp. ÅFFL används av både små och stora företag.

Från administrativ synpunkt har tillämpningen av lagstiftningen fungerat förhållandevis väl. Den omständigheten att regelsystemet används i begränsad omfattning har föranlett flera LSt att föreslå att fondreglerna inarbetas i annan lagstiftning (se del 2 s. 276 f.).

I sammanhanget kan erinras om att 1980 års företagsskattekommitté i delbetänkandet (SOU 1984:70) Staketmetoden föreslår en ny metod för beskattning av enskild näringsverksamhet. Staketmetoden bygger bl. a. på den principen att innanför staketet inte skall finnas tillgångar som vid försäljning skall beskattas inom inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Beskattningen i samband med fastighetsförsäljning föreslås bibehålla sin nuvarande utformning samtidigt som fastigheten behandlas som näringsidkarens "privata" tillgång (jfr. SOU 1984:70 kap. 6.1 och 6.2 särsk. s. 59 och 75). Kommittén har funnit – bl. a. genom underhandskontakter med företagsskattekommittén – att förslaget om staketmetod inte ändrar förutsättningarna att infoga rörelsefastigheter i uppskovssystemet.

### *Jordbruksfastigheter*

Reglerna om återanskaffningsfonder är tillämpliga endast beträffande fastigheter som ingår i en förvärvskälla som redovisas i inkomstslaget rörelse (se del 2 s. 282). En fastighet med beskattningsnaturen jordbruksfastighet kan därför inte omfattas av fondreglerna. Av förarbetena till ÅFFL framgår att man dock inte var främmande för att senare utvidga tillämpningsområdet till att avse även jordbruksfastigheter (se prop. 1967:153 s. 163).

Vid utformningen av reglerna i UppskL om uppskov vid frivilliga avyttringar har i viss utsträckning hänsyn tagits till att innehavet av en jordbruksfastighet i flertalet fall i huvudsak är föranlett av förvärvssyfte. Utöver huvudregeln, att uppskov vid frivilliga försäljningar kan medges på grund av bostadsbyte, gäller att uppskov kan medges även vid en försäljning av en del av den jordbruksfastighet där den skattskyldige är bosatt eller en fastighet som tillsammans med denna fastighet bildar en förvärvskälla.

Kravet i UppskL på bosättning även beträffande jordbruksfastigheter medför i vissa situationer beskattningsresultat som kan ifrågasättas från materiell synpunkt. Från dispenspraxis kan nämnas ett fall där två makar sambrukade vissa fastigheter tillsammans med en son. Den ena fastigheten ägdes av makarna medan den andra fastigheten ägdes av sonen. Sedan lång tid tillbaka hade makarna varit bosatta på sonens fastighet. När makarna och sonen sålde sina fastigheter för att investera i ett nytt jordbruk kunde makarna inte få uppskov – dispens från bosättningskravet kunde inte heller medges – på grund av att de inte någon gång under den senaste femårsperioden varit bosatta på sin egen fastighet (jfr. 3 § första stycket



UppskL och del 2 s. 101 f. och s. 35 ff.).

De nu redovisade effekterna av uppskovsreglerna har påtalats i motionen 1979/80:1093. Skatteutskottet uttalade med anledning av motionen att man ansåg att en eventuell utvidgning av uppskovsmöjligheterna borde prövas vid översynen av uppskovslagstiftningen (SkU 1980/81:10 s. 26).

### *Uppskov då fastighet används i näringsverksamhet*

Åtskilliga skäl talar för att reinvestering både då det gäller rörelsefastigheter och lantbruksfastigheter bör kunna underlättas genom uppskovsregler. En rörelsefastighet kan av olika skäl vara geografiskt olämpligt placerad eller på grund av förslitning av byggnaderna eller omodern utrustning vara i behov av utbyte. Regler om reinvestering i lantbruk bör – genom att en snabbare omsättning av jordbruksfastigheter främjas – medföra ökade möjligheter till rationaliseringsåtgärder beträffande fastighetsindelningen, både genom enskilda initiativ och genom lantbruksnämnders medverkan. Det kan med hänsyn till den inriktning som driften på ett lantbruk har många gånger vara rationellt motiverat att överflytta verksamheten till en annan fastighet.

Kommittén anser vidare att starka skäl talar för att reglerna om återanskaffningsfonder bör ersättas av regler som infogas i en ny uppskovslag. De materiella problem som tillämpningen av ÅFFL medför skulle då undvikas. Vidare kan man från administrativ synpunkt räkna med att en samordning av regelsystemen bör leda till vissa fördelar. Som kommer att beröras längre fram aktualiserar också denna åtgärd frågan om att renodla uppskovssystemet så att skälen för uppskov vid frivillig avyttring framgår tydligare än f. n.

Reglerna i ÅFFL innebär i likhet med uppskovslagstiftningen en möjlighet att uppskjuta beskattningen av en reavinst. Enligt 2 § UppskL kan dessutom redan nu uppskov medges vid tvångsavyttring av en rörelsefastighet. Principiellt sker därför ingen utvidgning av de fastighetstyper som kan utnyttja rätten till uppskov genom att rörelsefastigheter infogas i uppskovslagstiftningen. Ur systematisk synvinkel medför denna ändring att möjligheten till uppskov på grund av frivilliga avyttringar utvidgas vid sidan av bostadsbyten.

Ett förslag om uppskov på grund av försäljning av rörelsefastigheter aktualiserar som framgått frågan om inte jordbruksfastigheter bör omfattas av samma regler. Liksom beträffande rörelsefastigheter får det anses att jordbruksfastigheter där innehavet grundas på förvärvssyfte skall omfattas av möjligheter till uppskov av detta skäl. Anknytningen av möjligheterna till uppskov vid avyttring av jordbruksfastigheter till bostadsbyten enligt nuvarande regler medför som framgått inte alltid ett tillfredsställande materiellt beskattningsresultat. Det får därför anses ligga närmare till hands att i de åsyftade fallen jämställa avyttringar av jordbruksfastigheter med rörelsefastigheter än med villor.

En ordning som innebär att uppskov skulle medges vid frivilliga försäljningar av fastigheter som används i jord- och skogsbruk liksom en sådan möjlighet för fastigheter som används i rörelse skulle medföra såväl systematiska som materiella fördelar. Med de regler för förvärv av jordbruksfastigheter som jordförvärvslagen (1979:230) uppställer torde en förändring av UppskL:s regler på denna punkt inte heller innebära att andra



personer än de som aktivt driver jord- eller skogsbruk kommer att kunna utnyttja dessa regler.

Kommittén föreslår därför att möjligheterna till uppskov utvidgas till att avse även frivilliga avyttringar av fastigheter som används i jord- och skogsbruk (lantbruk) eller rörelse. Dessa uppskovsgrunder bör benämnas *reinvestering i rörelse* resp. *reinvestering i lantbruk*. Genom att samma regelsystem kommer att gälla för både rörelsefastigheter och jordbruksfastigheter bör skattemyndigheterna göra vissa rationaliseringsvinster i fråga om hanteringen. Den föreslagna utvidgningen av systemet torde inte medföra någon påtaglig ökning av antalet uppskov.

## 12.3 Dispenser

### 12.3.1 Bakgrund och problem

I direktiven framhålls att kommittén bör utreda i vilken omfattning som uppskov har medgetts efter dispens och på vilka grunder dispens har lämnats. Vidare påpekas att kommittén bör överväga om inte generella regler skulle kunna införas för några av de situationer där rätten till uppskov i dag är beroende av dispens.

UppskL innehåller fyra olika dispensregler. Dispens kan medges från såväl kravet på tre års bosättning på ursprungsfastigheten före avyttringen, *bosättningsdispens*, som kravet på bosättning på ersättningsfastigheten inom ett år från tidpunkten då fastigheten förvärvades, *förlängning bosättning* (3 § femte stycket första meningen resp. 5 § andra stycket andra meningen UppskL). Vidare finns en dispensbestämmelse vid frivillig försäljning som rör dödsbos möjlighet att få uppskov i den skattskyldiges ställe, *dödsbodis-pens* (3 § femte stycket andra meningen UppskL). Den fjärde dispensregeln innebär en möjlighet att medge att tidsfristen för att skaffa en ersättningsfastighet förlängs, *förlängningsdispens* (5 § första stycket UppskL).

Till grund för övervägandena beträffande dispensererna har en genomgång av dispensexpraxis företagits. Vidare har inhämtats synpunkter och erfarenheter från LSt beträffande dispenshanteringen. Detta material redovisas i bilaga 2 i del 2. Kostnaderna för dispenshanteringen redovisas i bilaga 4.

Från dessa redovisningar kan följande framhållas. De första dispensansökningarna kom in till RSV år 1978. Vid 1984 års utgång hade verket fått motta närmare 2 000 ansökningar. Det har förekommit nästan en dispensansökning på tio uppskovsyrkanden (se del 2 s. 185 f.). Bosättningsdispenser är vanligast. Dessa utgör drygt 70 % av samtliga ansökningar (se del 2 s. 80 f.). Förlängningsdispenser är den näst största ärendegruppen och omfattar drygt 20 % av samtliga ansökningar.

Övriga dispenstyper förekommer mycket sällan. Under perioden 1978–1983 kom det in omkring 1 700 dispensansökningar till RSV. Endast 13 ansökningar avsåg förlängning bosättning. Dödsbodispensernas antal uppgick endast till 5.

RSV har medgett dispens i ungefär hälften av samtliga fall. Något mer än 15 % av alla beslut överklagas till regeringen. Det betyder, eftersom det nästan uteslutande är de skattskyldiga som besvärar sig, att drygt 30 % av RSV:s samtliga avslagsbeslut överklagas.

Den genomsnittliga kostnaden för hanteringen av en dispensansökan kan



beräknas till ca 1 700 kr. (för år 1983, se del 2 s. 237). Det är mer än dubbelt så mycket som kostnaden för hanteringen av ett genomsnittligt uppskovsyrkande.

Med hänsyn till kommitténs förslag att ersätta reglerna om återanskaffningsfonder med regler i en framtida uppskovslag måste även vissa dispensbestämmelser som finns i ÅFFL uppmärksammas. De avser övertagande av fond (5 § ÅFFL, se del 2 s. 278 f.) och förlängning av tidsfristen att utnyttja fondmedlen (7 § första stycket ÅFFL, se del 2 s. 279 f.). Antalet dispensansökningar är ringa. Under perioden 1981–1984 har sammanlagt elva ärenden om övertagande av fond och 14 ärenden om förlängning avgjorts. I de allra flesta fallen har dispens medgetts. Dispensansökningarna prövas av regeringen. Båda dispensbestämmelserna innehåller bemyndigande för regeringen att delegera beslutanderätten till en annan myndighet. Denna möjlighet har dock inte utnyttjats, vilket har påtalats som en brist (se Ds SB 1983:1 s. Fi 26 f.).

Ur principiell synvinkel kan en lagstiftning med dispenser kritiserats för att den medför att förutsebarheten vid beskattningen minskar (se del 2 s. 70 ff.). En sådan konsekvens av lagstiftningstekniken är särskilt allvarlig när, som beträffande uppskovsdispenserna, många skattskyldiga fysiska personer berörs. Dessa saknar oftast erfarenhet av sådana frågor och har därför särskilt svårt att ta tillvara sin rätt.

Den omfattning som uppskovsdispenserna har fått har också lett till andra besvärligheter. Det är svårt att överblicka praxis, något som torde gälla också för de beslutande myndigheterna. Detta har i vissa fall medfört att tillämpningen brustit i enhetlighet (jfr. del 2 s. 95 f.). Kostnaden för dispenshanteringen har därtill blivit oproportionerligt stor. Ungefär 20 % av kostnaden för handläggningen av uppskovsyrkandena belöper på dispensererna. Sammanfattningsvis kan sägas att dispenserreglerna har bidragit till att uppskovslagstiftningen blivit svåröverskådlig. Genom dispensererna har systemet komplicerats för både enskilda och skattemyndigheter, bl. a. på grund av de olika förfaranden som tillämpas för uppskovsyrkandena vid taxeringen resp. för dispensererna (jfr. del 2 s. 138 ff.).

### 12.3.2. Den framtida inriktningen

En allmän utgångspunkt vid översvägandena om de aktuella dispensinstitutionen bör enligt kommitténs mening vara att både antalet dispensbestämmelser i uppskovslagstiftningen och antalet dispensansökningar bör minskas.

En tänkbar metod för att nå detta mål är att ersätta några av dispensituationerna med generella regler. I direktiven nämns som exempel på en situation där en generell regel om uppskovsrätt kan vara tänkbar det fallet att bosättningskravet – tre års bosättning under femårsperioden närmast före avyttringen av ursprungsfastigheten – inte är uppfyllt men försäljningen av fastigheten är föranledd av omstationering eller annat byte av anställningsort.

Flertalet LSt anser emellertid att man inte bör ersätta någon eller några av de nuvarande dispensmöjligheterna med generella regler (se del 2 s. 133 f.). Som skäl anføres bl. a. att TN med generella regler skulle ställas inför svåra tillämpningsproblem och att detta skulle kunna leda till oenhetlig praxis och



rättsosäkerhet. Kommittén delar dessa farhågor.

Kommittén kan därför inte förorda att vissa dispens-situationer regleras genom generella regler. I stället bör enligt kommitténs mening uppskovslagstiftningen ändras så att behovet av dispenser allmänt sett kan minskas.

Det övervägande antalet dispensansökningar avser bosättningsdispens. Kommittén kommer som framgår av kapitel 13 att föreslå att bosättningskravet för uppskov minskas från tre år till ett år. Bland de skäl kommittén där anger för sitt ståndpunktstagande är att behovet av uppskov vid korttidsinnehav väsentligt ökat, bl. a. med hänsyn till skärpningen av reavinstreglerna år 1980. Vidare anser kommittén att riskerna för att korttidsinnehav av fastigheter föranleds av spekulationssyfte numera är ringa av olika skäl, främst den kontroll som företas vid förvärv av fastigheter som finansierats med statliga lån. Med krav på endast ett års bosättning för rätt till uppskov minskar behovet av bosättningsdispenser. Kommittén kommer därför att föreslå att dessa dispenser avskaffas.

I fråga om dödsbodelsdispenserna – bakgrund, reglering och praxis redovisas i del 2 (s. 109 f.) – har denna dispensmöjlighet knappast utnyttjats alls. För tvångsavyttringsfallen finns i UppskL en generell regel om dödsbodels möjlighet till uppskov. Kommittén kommer att föreslå att denna bestämmelse utvidgas till att avse även frivilliga avyttringar, se vidare kapitel 20. Även dödsbodelsdispenserna kan då utmönstras ur uppskovslagstiftningen.

Förlängningsdispensernas innehåll och tillämpning redovisas i del 2 (s. 111 ff.) och dispenserna om förlängning bosättning på s. 131 i samma del. Behov av sådana dispenser kommer att finnas kvar även i det uppskovssystem, som kommittén avser att föreslå. Samma dispensregel bör dock kunna omfatta båda förlängningssituationerna. Se vidare avsnitt 21.5.6 (s. 213 ff.)

Även om förlängningsdispenserna svarat för en betydligt mindre del av dispensansökningarna än bosättningsdispenserna, förekommer de i så stor utsträckning att de utgör en viss belastning för skattemyndigheterna. För hela perioden 1978–1983 har andelen förlängningsdispenser varit ungefär 20 % av samtliga dispensansökningar, vilket inneburit 361 ansökningar. Genom att utforma reglerna i ett kommande uppskovssystem så att det skall vara fördelaktigare att få slutligt uppskov genast än att avvakta med att skaffa en ersättningsfastighet bör även antalet förlängningsdispenser minska. Kommittén har försökt att utforma det framtida förfarandet med beaktande härav.

Reglerna om övertagande av fond i 5 § ÅFFL skall ses mot bakgrund av de koncernbeskattningsregler som finns i övrigt på inkomstbeskattningsområdet. En motsvarighet till denna dispensbestämmelse bör finnas även i ett framtida uppskovssystem, se vidare avsnitt 21.5.7 (s. 215).

Handläggningen av uppskovsdispenser bör även i framtiden ligga hos RSV. De ärenden som förekommer är inte av sådant slag att prövningen bör ankomma på regeringen. Inte ens som besvärsinstans bör regeringen belastas med dessa ärenden (jfr. prop. 1983/84:210). Frågan om handläggningen av uppskovsdispenserna hos RSV behandlas i avsnitt 21.5.6

Genom de åtgärder som kommittén föreslår avseende dispenserna i uppskovslagstiftningen bör antalet dispenser kunna reduceras avsevärt, vilket innebär en betydande vinst från förenklings- och kostnadssynpunkt.



## 12.4 Ett nytt förfarande

Kommittén har bedömt att en grundläggande förutsättning för att kunna förenkla taxeringsarbetet, vilket särskilt framhållits i tilläggsdirektiven, är att ett enklare och smidigare förfarande utformas än vad det nuvarande uppskovssystemet innebär. Ett viktigt inslag för att nå detta mål är att utmönstra vissa dispensregler och att i övrigt nedbringa dispenshanteringen. Detta har också föreslagits i föregående avsnitt. Andra huvudpunkter i det nya förfarande som kommittén föreslår skall nu beröras.

Vid utformningen av de framtida reglerna bör en allmän utgångspunkt vara att det ordentligt klargörs om ett uppskovsyrkande skall handläggas som ett led i inkomsttaxeringen eller som en särskild ansökan vid sidan av denna. Kommittén förordar det första alternativet, vilket också torde överensstäm- ma med vad som nu gäller (se vidare s. 194 ff.).

I ett system där uppskov är en del av taxeringen framstår sc:s nuvarande befattning med uppskovshanteringen som främmande. Sc skall enligt UppskL ta ställning till om en garantiförbindelse skall återlämnas sedan den skattskyldige anmält ersättningsförvärv efter preliminärt uppskov. Genom ställningstagadet är det i dessa fall i realiteten sc som beslutar om slutligt uppskov skall medges. Det senare är en ren taxeringsfråga.

Då ett nytt förfarande utformas bör också beaktas att uppskov i de flesta fall bör kunna beslutas direkt, utan mellankommande preliminärt beslut i avvaktan på att samtliga förutsättningar för uppskov skall uppfyllas. Om uppskov ändå inte kan komma i fråga direkt bör möjligheterna till preliminärt beslut utformas så att de inte utnyttjas för att erhålla en omotiverad skattekredit.

Det bör enligt kommitténs mening i ett framtida system finnas två slags beslut om uppskjuten beskattning, betecknade *uppskov* resp. *reafrist*. Dessa motsvarar i stora drag dagens slutliga resp. preliminära uppskov. Ett beslut om reafrist skiljer sig dock i väsentliga avseenden från ett beslut om preliminärt uppskov.

Uppskov skall medges om samtliga förutsättningar för uppskjuten beskattning föreligger. Förvärv av ersättningsfastighet och i förekommande fall bosättning på denna skall ha skett senast den 30 september taxerings- året.

Om ersättningsförvärv (bosättning) inte hunnit ske vid nämnda tidpunkt, men övriga förutsättningar föreligger för uppskov, kan den skattskyldige i stället få reafrist. Det innebär att ett belopp som normalt motsvarar hela reavinsten (fristbeloppet) skall tas till beskattning vid taxeringen två år senare, om inte förlängning medges. Om uppskov inte beslutas efter reafrist bör enligt kommitténs mening fristbeloppet beskattas som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet (reavinst) vid den taxering då beloppet skall redovisas. Det föreslås att fristbeloppet i sådana fall skall räknas upp med 10 %. Som en följd av dessa förslag kan reglerna om efterbeskattning slopas. Också systemet med garantiförbindelser föreslås avskaffat. Dessa och andra frågor som anknyter till förfarandet behandlas utförligare i kapitel 21 och 22.



## IV UPPSKOV

### 13 Bostadsbyte

#### 13.1 Bostadsbegreppet

En avgörande förutsättning för uppskov enligt de nuvarande frivilligreglerna – med undantag för de fall som regleras i 3 § tredje stycket UppskL – är att såväl avyttringen av ursprungsfastigheten som förvärvet av ersättningsfastigheten ingår som ett led i den skattskyldiges byte av bostad. Detta har understrukits i förarbetena (se prop. 1975/76:180 s. 148 och jfr. SkU 63 s. 62). Det är emellertid endast bostadsbyten som avser villor, dvs. fastigheter som schablonbeskattas enligt 24 § 2 mom. KL, och jordbruksfastigheter som kan grunda rätt till uppskov (3 § andra stycket UppskL, jfr. prop. 1978/79:54 s. 25). Konventionellt beskattade fastigheter liksom andelar i sådana fastigheter omfattas inte av uppskovslagsstiftningens frivilligregler. Av skatteutskottets utlåtande då frivilligreglerna år 1976 infördes i UppskL 68 får anses framgå att man ansåg att det i princip fanns skäl att förbättra uppskovsmöjligheterna i samtliga fall då en skattskyldig byter bostad (se SkU 1975/76:63 s. 61 f.). Trots detta begränsades utan närmare kommentarer möjligheten till uppskov genom att det för frivilligfallen föreskrevs att ursprungsfastigheten skulle vara en villa eller en jordbruksfastighet. Något annat krav på ersättningfastigheten än att denna skulle utnyttjas av den skattskyldige som stadigvarande bostad uppställdes däremot inte. Som ersättningfastighet enligt 1968 års uppskovslagsstiftning har därför i praxis godtagits även konventionellt beskattade fastigheter (se del 2 s. 39).

Den begränsning som föreskrivits i UppskL 68 om vilka fastighetstyper som kunde godtas som ursprungsfastighet, dvs. villor och jordbruksfastigheter, överfördes till 1978 års uppskovslagsstiftning. Begränsningen skulle avse både ursprungsfastigheter och ersättningsfastigheter. För detta lämnades inte någon annan motivering än att både ursprungs- och ersättningsfastigheten borde tillhöra någon av fastighetstyperna villa eller jordbruksfastighet. Det ansågs nämligen att det dels skulle vara mindre lämpligt om uppskovsreglerna i vissa fall skulle tillämpas vid förvärvet av en fastighet men inte när fastigheten sedermera avyttras, dels att ett godtagande av konventionellt beskattade bostadsfastigheter eller andelar i sådana fastigheter som ersättningsfastigheter skulle komplicera uppskovssystemet (se prop. 1978/79:54 s. 25). Begränsningen av uppskovsmöjligheten till villor och



jordbruksfastigheter synes därför främst ha varit föranledd av administrativa hänsyn.

Under kommittéarbetets gång har synpunkter lämnats på vilka typer av fastigheter som bör omfattas av möjligheten till uppskov på grund av bostadsbyte. Från LSt:s sida har man framfört vissa allmänna synpunkter beträffande uppskov vid bostadsbyten. Dessa har behandlats i samband med de allmänna övervägandena (se s. 92). Några synpunkter på vilka slag av bostadsfastigheter som bör inrymmas i systemet har emellertid inte lämnats av någon LSt.

Från flera andra håll har däremot framhållits att möjligheten till uppskov av rättviseskäl bör utvidgas till att omfatta även mindre hyreshus och andelslägenheter. Bl. a. Auktoriserade Fastighetsmäklares Riksförbund har framfört detta.

Med hänsyn till de nuvarande frivilligreglerna, deras bakgrund och framförd kritik bör en förnyad prövning göras av vilka bostadsfastigheter som bör omfattas av systemet.

I den följande redovisningen av dessa frågor behandlas först de schablonbeskattade villorna men även vissa fastigheter med beskattningsnaturen annan fastighet som beskattas enligt konventionell metod, nämligen mindre hyreshus och andelslägenheter. Därefter följer ett avsnitt om jordbruksfastigheter. Slutligen redovisas överväganden i frågan om huruvida uppskovsrätten bör utvidgas till att avse även fritidsfastigheter.

## 13.2 Villor och hyresfastigheter

### 13.2.1 Bakgrund

#### *Den löpande beskattningen*

Fram till år 1954 beskattades alla fastigheter i inkomstslaget annan fastighet enligt konventionell metod. Med konventionell inkomstberäkning framkommer nettointäkten som skillnaden mellan faktiska intäkter och kostnader. För villor tillämpas sedan 1955 års taxering schablonbeskattning. Intäkten beräknas då till viss procent av fastighetens taxeringsvärde året närmast före taxeringsåret. Avdrag för kostnader medges endast för ränta på lånat kapital som nedlagts i fastigheten och för tomträttsavgäld och liknande avgäld. Generellt sett torde beskattning enligt villaschablonen – i vart fall som schablonen utvecklats – vara gynnsammare än beskattning enligt konventionell metod (se SOU 1974:16 s. 55 och jfr. SOU 1984:36 s. 365).

Bakgrunden till att en ny beskattningsmetod infördes för villorna var främst att tillämpningen av den konventionella metoden för dessa fastigheter ledde till svårigheter i taxeringsarbetet. Schablonregeln motiverades principiellt med att de fastigheter vilka taxerats som annan fastighet med hänsyn till ändamålet med innehavet kunde hänföras till sins emellan skilda typer (se BeU 1953:50 s. 8). Den ena fastighetstypen utgjordes av vanliga hyreshus och därmed jämförliga fastigheter som ägarna innehar i huvudsak för förvärvsverksamhet. För dessa skulle den konventionella metoden behållas. Den andra typen var fastigheter som innehas huvudsakligen för att tillgodose



behovet av bostad för ägaren och hans familj. Gränsen drogs så att till det sistnämnda slaget hänfördes en- och tvåfamiljsfastigheter. För övriga fastigheter ansågs prägeln av förvärvsverksamhet utslagsgivande.

En schablonbeskattad villa är definitionsmässigt en fastighet med beskattningsnaturen annan fastighet som är inrättad till bostad åt en eller två familjer (24 § 2 mom KL). Den typiska användningen av en enfamiljsvilla är som bostad för ägaren och hans familj. Ett sådant utnyttjande kan inte sägas ske i förvärvssyfte. En villa kan emellertid användas på sätt som i princip innebär förvärvssyfte utan att schablonbeskattningen skall frångås. Som exempel på detta kan nämnas att den typiska användningen av en tvåfamiljsvilla är att ägaren och hans familj bor i den ena lägenheten och att den andra hyrs ut för att stadigvarande utnyttjas som fast bostad. En fastighet beskattas vidare enligt villaschablonen också då den innehåller en eller ett par överskottsrum för uthyrning till bostad (se 24 § anv. p. 6 KL). En villa som helt eller delvis återkommande hyrs ut som bostad för begränsade perioder, t. ex. under sommarmånaderna, för en viss minimihyra skall dock beskattas enligt konventionell metod (se 25 § anv. p. 6 tredje stycket KL).

Innehavet av en schablonbeskattad villa kan som framgått till en inte helt obetydlig del grundas på förvärvssyfte. På motsvarande sätt kan innehavet av ett mindre hyreshus rymma ett betydande inslag av bostadssyfte (se t. ex. SOU 1984:36 s. 406). Den gränsdragning som uppkommer vid tillämpning av reglerna för den löpande beskattningen leder till situationer då likartade fall behandlas olika. Exempelvis anses inte en fastighet med två lägenheter och ett uthyrningsrum med kokskåp, badrum och toalett kunna schablonbeskattas (se RÅ 1959 Fi 636). Om uthyrningsrummet hade saknat kokskåp och sanitär utrustning hade schablonbeskattning däremot kunnat ske. Nämnas kan också rättsfallet RÅ 1962 Fi 8 där förutsättningarna för att använda schablonmetoden ansågs vara uppfyllda för en fastighet på vilken det fanns en huvudbyggnad (17 rum och kök) samt två flygelbyggnader (5 rum och kök, resp. 3 rum och kök). Den mindre flygelbyggnaden nyttjades under beskattningsåret som mangel- och redskapsbod.

Av reglernas utformning följer att det är möjligt att "saxa" mellan de båda beskattningsmetoderna (se SOU 1976:11 s. 55 f. och SOU 1984:36 s. 365). För exempelvis en villaägare som avser att genomföra omfattande reparationer av sin fastighet, kan det vara fördelaktigt att arrangera så att reparationerna utförs under beskattningsår då inkomsten av fastigheten beräknas enligt konventionell metod och kostnaderna är avdragsgilla (jfr. 25 § anv. p. 8 KL).

### *Särskilt om andelslägenheter*

Sedan den 1 januari 1980 finns begreppet andelshus definierat i skattelagstiftningen (SFS 1979:1017). I 25 § 2 mom. KL anges att med andelshus avses en sådan annan fastighet som ägs av tre eller flera, antingen direkt eller indirekt genom handelsbolag, och som inrymmer eller är avsedd att inrymma bostad i skilda lägenheter åt minst tre delägare. Oftast rör det sig om ett flerbostadshus, men det förekommer även att andelarna avser t.ex. radhus på en gemensamt ägd fastighet. Ett andelshus beskattas enligt konventionell



metod. I fortsättningen används beteckningen andelslägenhet för en ideell andel i ett andelshus.

I ett andelshus fördelas äganderätten till hela fastigheten direkt eller indirekt på flera personer genom ideella andelar. En ideell andel kan lagfaras men inte in-tecknas (22 kap. 2 § andra stycker JB). Det senare medför att en enskild delägare inte utan medverkan av övriga delägare kan ta upp lån mot panträtt i fastigheten. In-teckning kan endast erhållas i hela fastigheten genom gemensamt agerande av samtliga delägare.

Att en person äger en andel i ett andelshus innebär inte att han redan därigenom har någon rätt att disponera en viss lägenhet i huset. Här om måste särskilt avtal träffas. Även i övrigt behöver delägarna avtala om förvaltningen. I den mån så inte sker kommer rättsförhållandet dem emellan att regleras av lagen (1904:48 s. 1) om samäganderätt. Ytterligare uppgifter om de civilrättsliga reglerna som gäller andelslägenheter finns i betänkandet SOU 1985:6 (s. 181 ff.).

I princip är det likvärdigt från skattesympunkt om innehavaren av en andelslägenhet själv bor i sin lägenhet eller om han hyr ut den. Vid andelslägenheternas löpande beskattning uppmärksammades tidigare vissa svårigheter och brister. TN hade bl. a. besvär med att fastställa andelslägenheternas hyresvärde. Vidare utnyttjades rätten till avdrag för reparationskostnader i vissa fall så att en andelsägare fick avdrag för vad som reellt sett var en del av bostadens anskaffningskostnad (se SOU 1976:11 s. 107). Sådana förhållanden torde numera i stor utsträckning ha undanröjts. Förutsättningar för att åsätta andelslägenhetsägarna rättvisande bostadsförmånsvärden synes ha ökat (jfr. prop. 1978/79:209 s. 21). Genom lagstiftning som trätt i kraft den 1 januari 1980 (SFS 1979:1017) har vidare särskilda regler för reparationsavdrag beträffande andelshus införts. Den omedelbara avdragsrätten för reparationer och underhåll har slopats till den del kostnaderna överstiger 10 % av fastighetens taxeringsvärde och ersatts av ett värdeminskning-savdrag om 3 % (25 § 2 mom. första stycket c KL).

Reavinstbeskattningen av andelslägenheter sker i princip enligt samma regler som gäller för reavinstbeskattningen av fastigheter.

### *Effekter av de nuvarande uppskovsreglerna*

Den bedömning som sker vid den löpande beskattningen, i frågan om huruvida en fastighet skall beskattas enligt schablon eller enligt konventionell metod, ligger också till grund för prövningen av ett uppskovsyrkande. I många fall ger dessa bedömningar upphov till gränsdragningar som kan uppfattas som orättvisa. Uppskov kan exempelvis medges med hela reavinsten även om en del av en schablonbeskattad fastighet i förvärvssyfte varit uthyrd till stadigvarande bostad. Om däremot en del av en villa använts i den skattskyldiges rörelse medför anknytningen till den löpande beskattningen att uppskov endast medges beträffande den del av reavinsten som belöper på bostadsdelen (se del 2 s. 35). Av nuvarande regler följer också att uppskov inte kan medges till någon del vid en försäljning av ett mindre hyreshus eller en andelslägenhet även om innehavet till huvudsaklig del är betingat av syftet att fastigheten/lägenheten skall vara bostad åt den skattskyldige och hans familj.



Eftersom bedömningen av om en fastighet skall beskattas enligt konventionell metod eller schablonmetod i vissa fall är svår att göra kan det för fastighetsägaren i motsvarande mån vara svårt att förutse hur beskattningen kommer att ske. Åtgärden att hänföra en fastighet till den ena eller till den andra kategorin har betydelse för den skattskyldige när det gäller resultatet av den löpande beskattningen. Samma beslut är också avgörande för om uppskov skall kunna medges. I en sådan situation kan beslutet om vilken beskattningsmetod som skall tillämpas för fastigheten få genomgripande konsekvenser för den skattskyldige.

Den som har god kännedom om reglerna kan som tidigare berörts ändra fastighetens karaktär och därmed styra om fastigheten skall schablonbeskattas eller beskattas enligt konventionell metod. Vidare synes inget hindra att som ersättningsfastighet godta en konventionellt beskattad fastighet som byggts om så att den skall beskattas enligt villaschablonen (se del 2 s. 39)

Fördelarna med den nuvarande anknytningen till beskattningsmetoden är främst av praktisk natur. Anknytningen till den löpande beskattningen ger dock som nämnts ibland ett mindre tillfredsställande materiellt resultat. Alternativa lösningar till de gällande reglerna bör därför undersökas.

### 13.2.2 Överväganden och förslag

#### *Uppskov för hela fastigheten eller endast bostadsdelen*

Mot bakgrund av att syftet med bostadsbytesgrunden skall vara att underlätta för den skattskyldige att byta bostad framstår det som principiellt riktigt att medge uppskov enligt denna grund för endast den del av en reavinst som kan anses belöpa på den skattskyldiges bostad. Någon grundläggande skillnad skulle då inte göras mellan fastigheter som beskattas enligt konventionell metod eller enligt schablonmetoden. Ett sådant system skulle innebära att uppskov med hela reavinsten skulle kunna medges endast om ursprungsfastigheten i sin helhet använts som bostad av den skattskyldige och hans familj. Om fastigheten även använts för annat syfte skulle uppskov kunna komma ifråga för den del av reavinsten som svarar mot bostadsdelen.

En sådan ändring av bostadsbegreppet skulle medföra att regler behöve införas för hur reavinsten skulle fördelas. För fastigheter som är inrättade till bostad åt en familj skulle normalt ingen fördelning behöva ske. Dessa fastigheter är också de i sammanhanget helt dominerande. Vid 1981 års allmänna fastighetstaxering beräknades antalet enfamiljsfastigheter (villor, rad- och kedjehus) till 1,3 milj. (Sveriges officiella statistik, Allmän fastighetstaxering 1981 Del 1 s. 79).

Övriga fastigheter som – förutom att vara ägarens bostad – normalt används även till annat ändamål kan beräknas uppgå till omkring 100 000. Denna uppskattning baseras på att antalet småhusenheter för permanent boende med bostad för mer än en familj år 1981 uppgick till ungefär 60 000, till huvudsaklig del tvåfamiljsfastigheter. Vidare kan antalet hyreshus där ägaren är bosatt på fastigheten, inklusive antalet andelslägenheter, uppskattas till högst 50 000. I en viss begränsad omfattning skulle även företrädesvis



mindre jordbruksfastigheter omfattas av de nu redovisade totalsiffrorna (se s. 118).

Antalet fall där ett beslut om uppskov skulle innebära att reavinsten först måste fördelas på fastighetens/lägenhetens bostadsdel resp. övriga delar synes inte bli särskilt många. En prövning skulle emellertid behöva ske i varje fall. Även om villorna normalt borde kunna godtas utan fördelning kan särskilda tillämpningssvårigheter förutses i vissa villafall. En annan följd av ett sådant förslag skulle vara att innehavare av tvåfamiljsvillor som hyr ut den ena lägenheten till stadigvarande bostad skulle komma att drabbas, eftersom uppskov inte längre skulle medges med hela reavinsten. Visserligen kan man hävda att innehavet av en tvåfamiljsfastighet delvis är betingat av förvärvssyfte. Å andra sidan innebär uthyrningen av en lägenhet, när ägaren själv bor i den andra, knappast en verksamhet som är jämförbar med annan verksamhet i förvärvssyfte.

Sammantaget anser kommittén att en konsekvent genomförd begränsning av uppskovsmöjligheten i bostadsbytesfallen till den del av reavinsten för den avyttrade bostadsfastigheten som belöper på den skattskyldiges bostad inte bör genomföras. I nästa avsnitt kommer kommittén i stället att föreslå regler som anknyter till vad som nu övervägts men som innehåller ett större inslag av schablon.

### *Indelningsgrund*

En allvarlig brist i de nuvarande bestämmelserna är att möjligheterna att få uppskov är olika för skilda slag av fastigheter även om de i första hand innehas för bostadsändamål. Motsvarande skillnad finns också till största delen vid den löpande beskattningen. För den enskilde blir emellertid den skilda behandlingen generellt sett betydligt kännbarare i samband med reavinstbeskattningen och uppskofsbedömningen.

Den principiellt riktiga utformningen av bostadsbytesgrunden är som anförts att medge uppskov för endast den del av reavinsten som kan anses belöpa på den del av fastigheten och bostadshuset som den skattskyldige bor i. En sådan lösning har kommittén inte ansett möjlig. Det får i stället accepteras att regleringen av frågan får ett visst inslag av schablon. Schablonen måste dock ge ett godtagbart resultat i alla normala situationer. Detta kan inte anses vara fallet idag.

Som villkor för uppskov vid bostadsbyte i framtiden bör det inte vara avgörande om en fastighet med beskattningsnaturen annan fastighet – i första hand småhus – beskattas löpande enligt schablon eller enligt konventionell metod. Även fastigheter som faller inom den senare kategorin bör principiellt omfattas av en rätt till uppskov om det huvudsakliga syftet med fastighetsinnehavet varit att bereda den skattskyldige och hans familj bostad.

Det synes härvid lämpligt att anknyta en ny schablonregel för uppskov vid bostadsbyten till indelningen i taxeringsenheter i stället för att utgå från den metod som bestämts för den löpande beskattningen. Denna lösning kan snarast ses som en anpassning till den nära anknytning som redan i dag finns till begreppet taxeringsenhet såväl i bestämmelserna om reavinstberäkning som i uppskovslagstiftningen. Med den föreslagna ordningen kan klassifice-



ringen i fastighetstaxeringslagen (1979:1152), FTL, av taxeringsenheter och taxeringsenheternas mindre enheter, värderingsenheter, användas. Det betyder att de beslut som fattas vid fastighetstaxeringen bör läggas till grund även för bedömningen av om förutsättningar för uppskov vad gäller fastighetstyper föreligger.

Indelningen i taxeringsenheter behandlas i 4 kap. FTL. Avgörande för denna indelning är det sätt på vilket klassificering skett i olika byggnadstyper och typer av mark, s.k. ägoslag (se prop. 1979/80:40 s. 90).

Byggnadsbeståndet delas in i sex olika byggnadstyper (2 kap. 2 § FTL). Vid klassificeringen utgår man från byggnadens beskaffenhet och användning (2 kap. 3 § FTL). Bostadsbyggnader indelas i byggnadstyperna småhus eller hyreshus. Dessa byggnadstyper har definierats på följande sätt.

- |          |  |
|----------|--|
| Småhus   | Byggnad som är inrättad till bostad åt en eller två familjer. Till sådan byggnad skall höra komplementhus såsom garage, förråd och annan mindre byggnad.   |
| Hyreshus | Byggnad som är inrättad till bostad åt minst tre familjer eller till kontor, butik, hotell, restaurang och liknande. Byggnad med förrådsutrymme, som ligger i anslutning till hyreshus och som behövs för verksamheten, skall utgöra hyreshus. |

Av 2 kap. 4 § FTL framgår att mark som upptas av bl. a. småhus och hyreshus skall hänföras till ägoslaget tomtmark. Vidare framgår av 4 kap. 5 § FTL att en taxeringsenhet skall omfatta byggnadstyper och ägoslag enligt vissa särskilt angivna kombinationer. Följande definitioner av olika slag av taxeringsenheter är av intresse i sammanhanget.

Med *småhusenhet* avses i FTL småhus och tomtmark för sådan byggnad (4 kap. 5 § första stycket 1.). På motsvarande sätt har en *hyreshusenhet* angetts omfatta hyreshus och tomtmark för sådan byggnad (4 kap. 5 § första stycket 2. FTL). Småhusenheter och hyreshusenheter har alltid beskattningsnaturen annan fastighet. I vissa fall skall småhus, hyreshus och tomtmark för sådana byggnader ingå i en *lantbruksenhet*, som alltid har beskattningsnaturen jordbruksfastighet (se 4 kap. 5 § första stycket 7. FTL). Så är fallet om byggnad och tomtmark ligger i anslutning till lantbruksenhet med minst 5 ha åkermark, betesmark och skogsmark och om byggnaden eller byggnaderna behövs som bostad för ägare, arrendator eller deras arbetskraft.

Liksom nu bör gälla att uppskov på grund av bostadsbyte bör medges då ursprungsfastigheten utgjort och ersättningsfastigheten utgör den skattskyldiges permanentbostad. Med utgångspunkt i indelningen i taxeringsenheter bör därför bostadsbyten kunna avse småhusenheter, hyreshusenheter och lantbruksenheter. För samtliga dessa enheter gäller emellertid att egendomens egenskap av bostad för den skattskyldige måste preciseras ytterligare. Denna fråga behandlas i det följande.

### *Småhusenheter*

En avyttring och ett förvärv av en småhusenhet bör normalt omfattas av reglerna om bostadsbyten så att uppskov kan medges med hela reavinsten.



Enligt definitionen av en småhusenhet skall taxeringsenheten omfatta småhus och tomtmark för bostadsbyggnad. Den vanligaste småhusenheten för permanentboende är enfamiljsvillan. Antalet sådana villor uppgick som framgått år 1981 till nära 1,3 miljoner. Normalt förekommer endast en bostadsbyggnad även på sådana enheter som omfattar byggnad med bostad åt två familjer. Antalet småhusenheter med bostadsbyggnad för två familjer uppgick år 1981 till omkring 60 000. På ett mindre antal småhusenheter finns bostadsbyggnader för sammantaget fler än två familjer. Av FTL:s definition av ett småhus följer att dessa enheter måste innehålla två eller flera bostadsbyggnader. Av uppgifterna från 1981 års allmänna fastighetstaxering framgår att det år 1981 fanns ca 2 000 sådana småhusenheter som tillsammans hade drygt 22 000 bostadsbyggnader. En sådan fastighet kan exempelvis bestå av ett antal radhus där fastighetsägaren bor i ett av husen medan de övriga är uthyrda till stadigvarande bostad.

En schablonregel som innebär att man vid bostadsbyte som ursprungs- resp. ersättningsfastighet godtar en småhusenhet får anses leda till ett materiellt tillfredsställande resultat i de allra flesta fallen. I en del fall leder dock en sådan regel till mindre goda resultat. Det kan t. ex. förekomma att en villa, dvs. småhusenheten med småhus och tillhörande tomtmark, vid fastighetstaxeringen taxerats som en taxeringsenhet gemensamt med en eller flera intilliggande tomter, som ägs av villaägaren. Ett annat exempel är att det på en småhusenhet finns flera enbostadshus (hus som utgör bostad å en familj) med tillhörande tomtmark.

Det framstår därför som nödvändigt att i sådana fall närmare kunna precisera vilken egendom som kan läggas till grund för yrkandet om uppskov. Detta gäller både för ursprungs- och ersättningsfastigheten och har betydelse dels för att bestämma för hur stor del av reavinsten uppskov kan medges (*den uppskovsgrundande reavinsten*), dels för att tillämpa prisjämförelserregeln (se avsn. 19.2). Ett godtagbart sätt att undvika att ovidkommande egendom ingår vid uppskov på grund av bostadsbyte är att utgå från den indelning av fastigheterna som vid fastighetstaxeringen görs i mindre enheter än taxeringsenheter, nämligen i värderingsenheter. Enligt dessa regler skall dels varje småhus på en taxeringsenhet, dels varje tomt – i nu aktuella fall tomtmark till ett småhus – utgöra skilda värderingsenheter. Det bör vara endast den del av fastigheten vilken ägaren disponerat för sin familjs boende, dvs. ett småhus med tomtmark, som skall beaktas. Den närmare utformningen av reglerna redovisas i kapitel 16.

Mot bakgrund av vad som nu anförts föreslår kommittén att det är ett småhus med tillhörande tomtmark som bör vara grund för uppskov vid bostadsbyte i nu berört hänseende. Det bör emellertid understrykas att en småhusenhet kan godtas i nästan samtliga fall eftersom dessa enheter regelmässigt består av ett bostadssmåhus med tomtmark.

Av SCB:s fastighetsprisstatistik kan utläsas att antalet köp av fastigheter och tomträtter, bebyggda med permanenta småhus, f. n. uppgår till ca 65 000 per år. I ungefär 95 % av dessa fall skulle vid en eventuell uppskovsprövning ett beslut om uppskov kunna avse hela reavinsten. Om detta appliceras på nuvarande förhållanden då det totala antalet uppskov under ett år uppgår till omkring 2 000 skulle antalet fall då uppskovsprövningen måste bli något mer komplicerad på grund av att viss egendom på fastigheten inte får beaktas



uppgå till omkring 100 per år för hela riket.

Enligt nuvarande uppskavsregler kan en skattskyldig vid försäljning av sin villa inte få uppskov med hela reavinsten om villan delvis använts i den egna rörelsen (se del 2 s. 35). Genom att anknyta tillämpningen av bostadsbytesgrunden till indelningen i taxeringsenheter i stället för till hur fastighetens löpande beskattning sker så kan fullt uppskov medges i en sådan situation. Någon risk för att uppskov skall kunna medges enligt bostadsbytesgrunden när inslaget av förvärvsverksamhet dominerar föreligger inte eftersom en byggnad skall klassificeras efter sin beskaffenhet och användning. Endast i den mån byggnaden till övervägande del är inrättad till och används som bostad skall den betecknas som ett småhus (se 2 kap. 3 § första stycket och jfr. med 2 kap. 2 § FTL).

### *Hyreshusenheter*

Med en taxeringsenhet av typ hyreshusenhet avses i FTL hyreshus och tomtmark för sådan byggnad (4 kap. 5 § första stycket 2.). Enligt FTL är ett hyreshus, som använts för bostadsändamål, en byggnad som är inrättad till bostad åt minst tre familjer (2 kap. 2 § FTL).

En hyreshusenhet utmärks normalt av att den ingår i förvärvsverksamhet som består av fastighetsförvaltning. Sådana fastigheter bör inte omfattas av bostadsbytesgrunden. När fråga är om små hyresfastigheter förekommer det emellertid att innehavet präglas mer av syftet att utgöra bostad åt ägaren och hans familj. Förvärvsverksamheten kommer då i bakgrunden (jfr. SOU 1984:36 s. 406). I sådana fall kan man med hänsyn till sakliga skäl knappast motivera den skillnad i rätten till uppskov som i dag föreligger vid försäljning och köp av en- och tvåfamiljsvillor jämfört med försäljning och köp av de åsyftade hyresfastigheterna. I många fall torde dessa fastigheter storleksmässigt inte skilja sig från många villor. Som tidigare redovisats finns det möjligheter att i sådana fall genom mindre ombyggnad ändra fastighetens karaktär så att reglerna för schablonbeskattning av villor blir tillämpliga och därmed möjligheten att utnyttja uppskovssystemet. Det synes därför inte skäligt att helt utan vidare motivering utesluta hyreshusenheter från bostadsbytesgrundens tillämpningsområde.

Den redovisade inställningen innebär att ett bostadsbyte uppskovsmässigt under vissa förhållanden bör kunna avse även avyttring och förvärv av hyreshusenheter. Den avgränsning mellan hyreshusenheter som bör godtas i systemet och enheter som inte skall omfattas av reglerna bör kunna bedömas med utgångspunkt i hyreshusets sammanlagda bostads- och lokalyta. Genom att sätta gränsen för uppskov vid en sammanlagd yta om högst 300 m<sup>2</sup> bör syftet att nå rättvisa mellan småhus- och hyreshusägarna kunna nås i det största antalet situationer. Om bostads- och lokalytan överstiger 300 m<sup>2</sup> finns normalt ett så stort inslag av förvärvsverksamhet att detta syfte får anses vara av övervägande betydelse för innehavet. Lagstiftningen föreslås därför bli utformad så att bostadsbyten skall kunna avse även hyreshus med en sammanlagd bostads- och lokalyta om högst 300 m<sup>2</sup>.

Förslaget innebär en viss utvidgning av uppskovsmöjligheterna i förhållande till nuvarande system. Som kommer att belysas i det följande kan



förslaget inte nämnvärt komma att menligt inverka på en eftersträvad förenkling av systemet och det praktiska taxeringsarbetet.

Införandet av hyreshusenheter i systemet synes inte medföra några komplikationer beträffande de rutiner som finns för registrering och bevakning av medgivna uppskov. Det kommer däremot att medföra någon ökning av antalet uppskov. Av uppgifter från 1981 års allmänna fastighetstaxering över antalet hyreshus jämförda med SCB:s statistik över sålda hyreshus under samma år, kan antalet hyresfastigheter som omfattas av förslaget uppskattas till mellan 10 000 och 15 000. Av dessa kan ungefär 500 fastigheter beräknas omsättas varje år. Antalet försäljningar med en reavinst om minst 25 000 kr. – minsta reavinst för uppskov enligt kommitténs förslag – torde bli mycket litet. Ytterligare stöd för en sådan bedömning ger prisutvecklingen på hyresfastigheterna. Från mitten av 1970-talet har prisutvecklingen för dem hela tiden varit långsammare än förändringen av de allmänna priserna och även betydligt sämre än för andra typer av fastigheter (se del 2 s. 153 f.). Inom beståndet av hyresfastigheter är det sannolikt dessutom så att de hyresfastigheter som föreslås omfattas av reglerna för bostadsbyte har haft en sämre prisutveckling än vad större fastigheter uppvisar.

De praktiska svårigheterna för skattemyndigheterna att pröva ett yrkande om uppskov beträffande en hyreshusenhet torde inte heller bli stora. Flertalet uppgifter om en fastighet, bl. a. slag av taxeringsenhet, framgår av de blanketter, betecknade Uppgift om taxering av fastighet och Uppgift om avyttring av fastighet, som av skattemyndigheterna regelmässigt biläggs den skattskyldiges deklaration (se del 2 s. 432 ff.). Uppgifterna i dessa blanketter bör dock kompletteras med uppgifter från fastighetstaxeringen om hyreshusets yta, som finns registrerade i FTR. Vid bedömningen av ytans storlek bör hänsyn inte tas till källare och övriga biutrymmen.

Normalt bör de föreslagna reglerna kunna tillämpas avseende hyreshusenheter. Liksom beträffande småhusen är det nödvändigt att för vissa fall närmare precisera den egendom som bör omfattas av bostadsbytesreglerna. Från ovidkommande egendom bör bortses. Med anledning härav bör det – på motsvarande sätt som i villafallen – vara värderingsenheterna hyreshus och därtill hörande tomtmark som skall vara utgångspunkt vid uppskovsprövningen och inte hyreshusenheten. Den närmare utformningen av dessa regler behandlas i kapitel 16.

Sammanfattningsvis får sakliga skäl anses tala för att låta möjligheten till uppskov på grund av bostadsbyte omfatta även de små hyreshusenheterna. Några bärande invändningar från administrativ synpunkt mot ett sådant förslag synes inte föreligga. Bostadsbytesgrunden bör därför i den framtida uppskovslagstiftningen innefatta en möjlighet till uppskov även i fråga om hyreshus med en sammanlagd yta om högst 300 m<sup>2</sup> och därtill hörande tomtmark.

### *Andelslägenheter*

Ett andelshus är som regel en hyreshusenhet. I det fall andelarna avser t. ex. radhus på en gemensamt ägd fastighet kan även en småhusenhet vara ett andelshus. Innehavaren av en andel i ett andelshus beskattas löpande enligt



konventionell metod. Enligt nuvarande bestämmelser kan uppskov därför inte medges vid försäljning av en andelslägenhet.

Innehavet av en andelslägenhet torde i normalfallet vara betingat av syftet att disponera en egen bostad. De principiella skäl som kan anföras till stöd för att låta bostadsbytesgrunden omfatta småhusenheter och mindre hyreshusenheter gäller därför i motsvarande mån för andelslägenheterna.

Några officiella uppgifter över antalet andelslägenheter synes inte föreligga. Det torde uppskattningsvis röra sig om högst 20 000 – 30 000 i hela landet. En utvidgning av uppskovssystemet till att även avse andelslägenheter skulle därför medföra en måttlig ökning av antalet uppskov. Vid bevakningen av sådana uppskov skulle emellertid vissa administrativa problem uppstå som f. n. torde bli svårbemästrade.

En grundläggande förutsättning för uppskovsinstitutet är att garantier finns för att uppskovsbeloppet verkligen tas till beskattning när ersättningsfastigheten avyttrats. Detta ställer krav på ett väl fungerande bevakningssystem. Det system som numera tillämpas vid bevakningen enligt UppskL innebär bl. a. att ett slutligt uppskov registreras för resp. fastighet i det regionala databaserade fastighetstaxeringsregistret, (se del 2 s. 435 ff.). En ersättningsfastighet identifieras således med hjälp av den officiella fastighetsbeteckningen. Förutsättningar för ett motsvarande bevakningssystem beträffande andelslägenheter saknas. Det förekommer inte någon allmän registrering av andelslägenheter.<sup>1</sup> Att enbart för uppskovens skull utforma ett system för identifiering av andelslägenheter torde medföra oproportionerligt stora kostnader i förhållande till den användning av systemet som skulle förekomma.

Utgångspunkt för resonemanget om uppskov på grund av försäljning av andelslägenhet har varit att fråga är om en ideell andel av en fastighet. Det finns emellertid anledning att även uppmärksamma de beröringspunkter som finns mellan andelslägenheter och bostadsrätter. För många torde en andelslägenhet snarare likställas med en bostadsrätt än med en fastighet. Skälet är att det både beträffande andelslägenhet och bostadsrätt i första hand är fråga om att disponera en viss lägenhet i en fastighet. Dessa typer av avyttringar är liksom försäljning av villor i västvärlden normalt undantagna från reavinstbeskattning eller om så ej är fallet omfattade av uppskovsmöjlighet. Det särskilda avtal som normalt reglerar andelsägarnas inbördes förhållanden, bl. a. rätten till en viss lägenhet, påminner också om den nyttjanderätt till en viss lägenhet som knutits till andelen i en bostadsrättsförening. Beslutet att inte införa uppskov för bostadsrätterna bör därför också vägas in vid bedömningen av om andelslägenheter bör omfattas av rätten till uppskov (jfr. prop. 1983/84:67 s. 44, SkU 13 s. 28).

Sammanfattningsvis kan sägas att mot att uppskovssystemet utvidgas till att omfatta även andelslägenheter talar att det f. n. föreligger svårigheter dels att tillfredsställande bevaka försäljningar av sådana lägenheter, dels att dessa har stora likheter med bostadsrätter, i fråga om vilka kommittén enligt tilläggsdirektiven inte skall lägga fram något förslag avseende rätten till uppskov. På grund härav bör uppskovsmöjligheten vid bostadsbyte inte omfatta andelslägenheterna.

<sup>1</sup> I folkbokföringskommitténs (Fi 1983:04) arbetsuppgifter ingår att undersöka om det av folkbokföringstekniska och skatteadministrativa skäl är ändamålsenligt att föra ett lägenhetsregister (Dir 1983:28 jfr. med prop 1983/84:85 s. 15 ff. och FiU 35 s. 10 f.). Något förslag från kommittén föreligger ännu inte.



### 13.3 Jordbruksfastigheter

Jordbruksfastigheter karaktäriseras av att de används i näringsverksamhet. De bör därför i frivilligfallen bedömas efter den särskilda grund för uppskov – reinvestering i lantbruk – som kommittén föreslår för jordbruksfastigheter. Det gäller såväl då fastigheten omfattar både mark och ägarens bostad som då avyttringen eller förvärvet inte innefattar någon bostadsdel. Vid en försäljning av en jordbruksfastighet kommer därför normalt bostadsbytesreglerna inte att aktualiseras. Därmed ges bostadsbegreppet i uppskovslagstiftningen ett klarare och mer entydigt innehåll än vad som f.n. är fallet. Att helt hänvisa en innehavare av en jordbruksfastighet till uppskovsgrunden reinvestering i lantbruk torde emellertid inte vara lämpligt.

I vissa fall används en jordbruksfastighet i huvudsak som bostad. Vidare förekommer det att bostadsdelen på en jordbruksfastighet avyttras för sig. Några möjligheter att återropa reinvesteringsgrunden för att förvärva t. ex. ett småhus som ersättningsfastighet bör emellertid inte finnas. Om avsikten med en försäljning av en jordbruksfastighet eller bostadsdelen på en sådan fastighet är att byta bostad bör det dock – som i det nuvarande systemet – vara möjligt att få uppskov av det skälet.

Behov av uppskov enligt bostadsbytesgrunden är särskilt påtagligt för en skattskyldig som säljer en jordbruksfastighet, på vilken han varit bosatt, och som är utestängd från möjligheten att skaffa en ny jordbruksfastighet på grund av kraven för förvärvstillstånd enligt jordförvärvslagen. Det får därför anses vara sakligt motiverat att jordbruksfastigheter, där syftet med innehavet till övervägande del varit att fastigheten skall utgöra den skattskyldiges bostad, får omfattas av bostadsbytesgrunden. Vidare bör i fråga om större jordbruksfastigheter uppskov kunna ske enligt bostadsbytesreglerna för fastighetens bostadsdel.

En jord- eller skogsbruksegendom, som klassificeras som *lantbruksenhet* enligt 4 kap. 5 § första och andra styckena FTL, bör således i dessa fall kunna bli föremål för uppskov vid bostadsbyte. I likhet med vad som kan förekomma beträffande småhusenheter och hyreshusenheter bör den egendom som ingår i en lantbruksenhet fördelas med hänsyn till att fråga är om bostadsbyte. Mot bakgrund av det nu anförda föreslår kommittén att uppskov vid bostadsbyte i fråga om lantbruk får avse bostadshus med tillhörande tomtmark. Bostadshus på lantbruk är vanligen ett småhus men kan undantagsvis vara ett hyreshus. För att underlätta tillämpningen då en värdemässigt mindre del av ifrågavarande fastighet används för annat än bostadsändamål, t. ex. då ett antal hektar mindre god ängs- eller åkermark med lågt värde hör till en lantbruksenhet, bör någon fördelning inte behöva ske. För en närmare redovisning hänvisas till kapitel 16.

### 13.4 Fritidsfastigheter

#### 13.4.1 Bakgrund

I en motion till 1980/81 års riksmöte togs frågan om uppskov vid försäljning av fritidsfastighet upp (motion 1980/81:1545). Motionärerna hemställde att



riksdagen hos regeringen skulle begära en översyn av reglerna för reavinstbeskattning av fritidshus. Man erinrade om att uppskavsreglerna inte kan tillämpas vid frivillig försäljning av fritidshus. Vidare påpekades att den som avyttrar ett fritidshus inte har någon möjlighet att få ett tidigare innehav beaktat vid vinstberäkningen genom att tillämpa reglerna om tidigareläggning, se om dessa i kapitel 26. Motionärerna ansåg att fritidshusen i berörda hänseenden borde jämföras med villor och jordbruksfastigheter.

Skatteutskottet förutsatte i sitt yttrande över motionen att de berörda frågorna skulle komma att prövas av kommittén och ansåg att någon riksdagens åtgärd med anledning av motionen inte var påkallad (se SkU 1980/81:58 s. 5 f.). Riksdagen beslutade i enlighet med utskottets förslag.

Allmänt kan sägas att reavinstreglerna i fråga om tvångsavyttringar inte missgynnar fritidsfastigheter. Anknytningen mellan tidigareläggningsreglerna och uppskavsreglerna medför, att det i sådana fall inte är någon skillnad mellan fritidsfastigheter och andra fastigheter. Det är vid frivilliga avyttringar som reglerna är mindre förmånliga för fritidsfastigheter.

Det är uppskavsreglernas krav på bosättning i frivilligfallen – att den skattskyldige skall ha varit bosatt på ursprungsfastigheten minst tre år i följd under den femårsperiod som har infallit närmast före avyttringsdagen och att han bosätter sig på ersättningsfastigheten – som brister beträffande fritidsfastigheterna. Detta gäller även beträffande tidigareläggning, även om kravet på bosättning då är lindrigare.

Fritidshus schablonbeskattas normalt enligt 24 § 2 mom. KL. En försäljning av en fritidsfastighet kan därför grunda rätt till uppskov och tidigareläggning om fastigheten faktiskt varit den skattskyldiges permanentbostad. När en fastighet övergår från att användas som fritidshus till att användas som permanentbostad skall fastighetens typkod ändras. Typkoden, som fastställs av skattemyndigheterna, utvisar fastighetens användning. En sådan ändring sker normalt först vid den följande allmänna fastighetstaxeringen (se RSV:s handledning Allmänna fastighetstaxeringsregler s. 65 ff.). I den mån fastighetsägaren har ett rättsligt intresse av att få typkoden ändrad kan han emellertid yrka en sådan ändring i fastighetstaxeringsprocessen (se SOU 1984:37 s. 165).

Av de totalt 10 000 försäljningar av fritidsfastigheter under år 1979 som redovisas i kommitténs deklarationsundersökning resulterade ca 80 i att beslut om uppskov fattades (del 2 s. 168). Sannolikt var några av dessa beslut en följd av tvångsmässiga avyttringar. Flertalet uppskov torde dock vara att hänföra till frivilliga försäljningar där den skattskyldige använt fastigheten som permanentbostad.

### 13.4.2 Överväganden och förslag

De av motionärerna framförda kraven på en förmånligare beskattning av fritidsfastigheterna kan åstadkommas på skilda sätt. En lättnad vid reavinstbeskattningen är om fritidsfastigheterna omfattas av möjligheterna till uppskov vid frivillig försäljning. En sådan lösning medför enligt gällande regler automatiskt att även reglerna om tidigareläggning kan tillämpas. Ett alternativ är att ändra tidigareläggningsreglerna så att tidigareläggning får göras vid försäljning av fritidsfastighet utan hänsyn till om kravet på



bosättning är uppfyllt. Det senare tas upp i kapitel 26 om tidigareläggning.

Fritidsfastigheterna kan inordnas i uppskovssystemet på två olika sätt. Ett är att en särskild grund för uppskov beträffande fritidsfastigheter tillskapas. Ett annat är att grunden för bostadsbyte utvidgas så att den avser även sådana fastigheter.

Att införa en särskild uppskovsgrund skulle innebära att ytterligare avsteg gjordes från den allmänt gällande principen för reavinstbeskattningen att realiserad vinst skall beskattas oberoende av om vinsten reinvesteras eller inte. I de fall där avsteg från denna huvudregel gjorts – genom reglerna i UppskL – har mycket starka skäl för undantag ansetts föreligga.

Det kan generellt sett inte föreligga lika tungt vägande skäl för att låta fritidsfastigheter omfattas av ett uppskovssystem som bostadsfastigheter samt jordbruks- och rörelsefastigheter. Kommittén förordar därför inte en allmän rätt till uppskov vid avyttring av fritidsfastighet.

Behov av uppskov vid försäljning av fritidsfastighet föreligger främst då fastighetsägaren genom byte av den stadigvarande bostadsorten, t.ex. på grund av arbetsbyte, får så lång resväg till en i närheten av den ursprungliga bostadsorten belägen fritidsfastighet att det efter flyttningen inte längre är möjligt att utnyttja den i rimlig omfattning. Detta skäl fördes fram av Sveriges villaägareförbund i ett remissvar över realisationsvinstkommitténs förslag (SOU 1975:53) om uppskov vid frivilliga avyttringar som motiv till att en längre gående uppskovsrätt borde införas (se prop. 1975/76:180 s. 78).

En uppskovsrätt vid försäljning av fritidsfastighet skulle kunna anknytas till bostadsbytesgrunden genom att kravet på bosättning innebar att ägarens byte av fritidsfastighet var förenat med hans byte av permanentbostad – där permanentbostaden inte nödvändigtvis skulle behöva vara en fastighet. För byte av permanentbostad skulle uppskovslagstiftningens vanliga regler gälla. En sådan regel skulle emellertid innebära att kravet på bosättning efterges, vilket från principiell synpunkt är mycket tveksamt. Det skulle medföra att andra kategorier skattskyldiga också skulle kunna göra anspråk på att få omfattas av en undantagsregel, t.ex. innehavare av villor för permanentbostad som inte uppfyller bosättningskravet. En utvidgning av systemet enligt vad nu diskuterats skulle också leda till stora problem vid tillämpning av bosättningskravet när permanentbostaden i fråga är en hyresrätt, bostadsrätt eller andelslägenhet (jfr. s. 117)

Ovan angivna skäl talar mot att utvidga uppskovssystemet till att avse även fritidsfastigheter. En sådan åtgärd bör därför ej genomföras.

## 13.5 Bosättningskravet

### 13.5.1 Bakgrund

I UppskL 68 var kravet på bosättning för att få uppskov vid bostadsbyte utformat så att den skattskyldige skulle ha varit mantalsskriven på den avyttrade fastigheten och skulle mantalsskrivas på ersättningsfastigheten (35 § 2 mom. tredje stycket KL enl. SFS 1976:343). Bedömningen av om en fastighet utgjorde den skattskyldiges permanentbostad grundades på man-



talsskrivningen. Detta medförde en hel del problem i den praktiska tillämpningen (se del 2 s. 37 och s. 41).

Mantalskrivningsrequisitet ersattes därför i UppskL med ett krav på bosättning enligt reglerna för kyrkobokföringen (se prop. 1978/79:54 s. 23 f.). Den skattskyldige skall enligt 3 § första stycket UppskL ha varit bosatt på ursprungsfastigheten minst tre år i följd under den femårsperiod som inföll närmast före avyttringsdagen. Vidare krävs att den skattskyldige har bosatt sig eller avser att bosätta sig på ersättningsfastigheten inom ett år från den dag då fastigheten förvärvades (3 § andra stycket och 5 § andra stycket UppskL). Reglerna om bosättning kompletteras med vissa möjligheter till dispens. Om särskilda skäl föreligger får RSV såväl medge undantag från kravet på tre års bosättning på ursprungsfastigheten (se 3 § femte stycket UppskL) som förlänga tidsfristen för när bosättning på ersättningsfastigheten senast måste ske (se 5 § andra stycket UppskL). Dessutom får RSV genom dispens medge att ett dödsbo övertar uppskovsrätt efter en skattskyldig som avlidit (se 3 § femte stycket UppskL).

Bakgrunden till att bosättningskravet på ursprungsfastigheten skärptes i UppskL var att behovet av uppskov bedömdes ofta vara väsentligt mindre vid korttidsinnehav än när den avyttrade fastigheten varit den skattskyldiges bostad under en lång följd av år (prop. 1978/79:54 s. 24 f.). Med kravet på tre års bosättning ville man undvika att reglerna för uppskov skulle kunna utnyttjas vid fastighetsinnehav med spekulativa inslag (se SkU 1978/79:16 s. 17). För att det utvidgade kravet på bosättning inte skulle leda till obilliga konsekvenser infördes den tidigare nämnda möjligheten till dispens. Skatteutskottet underströk att dispensmöjligheten borde tillämpas restriktivt.

Regeln att bosättning på ersättningsfastigheten skall ske inom ett år från förvärvet synes främst ha betingats av att avsaknaden av en motsvarande gräns i UppskL 68 hade medfört tillämpningsproblem (prop. 1978/79:54 s. 30 f. jfr. med s. 23 f. och 16). Möjligheten till dispens från detta krav motiverades av rättviseskäl (SkU 1978/79:16 s. 18).

Bedömningen av var den skattskyldige är bosatt skall ske med utgångspunkt i reglerna i folkbokföringsförordningen (1967:198), FBF, om vad som är rätt kyrkobokföringsfastighet (jfr. prop. 1978/79:54 s. 24). De grundläggande bestämmelserna finns i 11 och 12 §§ FBF. Det råder en stark presumtion för att den fastighet där den skattskyldige är kyrkobokförd överensstämmer med den fastighet där han verkligen är bosatt. Skattemyndigheterna är dock inte bundna av kyrkobokföringen. Om det visas att denna är felaktig skall den inte läggas till grund för bedömningen (se del 2 s. 36).

### 13.5.2 Överväganden och förslag

#### *Anknytning till kyrkobokföringen*

Det är genom kravet på bosättning som den grundläggande förutsättningen för uppskov vid bostadsbyten – att ursprungsfastigheten varit den skattskyldiges permanentbostad och att ersättningsfastigheten skall utnyttjas som sådan – kommer till uttryck (jfr. SkU 1975/76:63 s. 61 f.).



Reglerna i FBF och den praxis som utbildats vid tillämpningen av dessa ger en god grund för bedömningen också av bosättningsbegreppet i UppskL. Som beträffande andra bevisfrågor kan ändå svåra avvägningar uppstå i vissa fall vid bedömningen av var den skattskyldige skall anses bosatt (se del 2 s. 36 f.). Anknytningen enligt UppskL till vad som är rätt kyrkobokföringsfastighet synes dock inte ge upphov till slumpartade eller i andra avseenden ej godtagbara konsekvenser motsvarande dem som förekom vid tillämpningen av det tidigare mantalsskrivningskravet enligt UppskL 68. Under utredningsarbetets gång har inte heller någon kritik framförts mot den principiella utformningen av bosättningsbegreppet på denna punkt (jfr. del 2 s. 455 f.). I detta sammanhang kan framhållas att det i folkbokföringskommitténs (Fi 1983:04) arbetsuppgifter ingår att försöka att i lagtext närmare bestämma begreppet bosättning (se Dir 1983:28 s. 4).

Erfarenheterna av bosättningsbegreppets nuvarande utformning får anses vara goda. Bosättningsbegreppets anknytning till kyrkobokföringen bör därför behållas.

### *Bosättning på ursprungsfastigheten*

Enligt gällande regler krävs generellt minst tre års sammanhängande bosättning på ursprungsfastigheten för att uppskov skall komma i fråga vid frivillig avyttring. De skäl som låg till grund för införandet av detta krav har delvis kommit att förlora i betydelse. Då UppskL beslutades år 1978 gällde bl. a. att behovet av uppskov bedömdes ofta vara väsentligt mindre vid korttidsinnehav. En risk för att uppskavsreglerna skulle utnyttjas i samband med spekulation vid sådana innehav bedömdes också föreligga.

De fall som särskilt uppmärksammades vid tillkomsten av UppskL gällde skattskyldiga som förvärvat en fastighet under marknadspris – exempelvis genom att utnyttja förtursrätt i kommunal fastighetskö – för att efter endast en kort tids innehav sälja fastigheten vidare med stor vinst.

Det senare gällde i första hand statligt belånade fastigheter. För dessa kategorier fastigheter finns numera en tillfredsställande kontroll av att systemet inte skall missbrukas, den s. k. köpeskillingskontrollen. Sådan kontroll sker i samband med att en ny ägare ansöker om att få överta det statliga bostadslånet och därmed möjligheterna till räntesubventioner. Kontrollen innebär att en prövning görs av om köpeskillingen kan anses godtagbar eller om den är för hög. Om ett övertagande av lånet inte medges sägs detta upp till omedelbar betalning.

Som redovisats i kapitel 9 har emellertid behovet av uppskov vid korttidsinnehav väsentligt ökat sedan reavinstreglerna ändrades år 1980. Någon påtaglig risk för att uppskavsreglerna kommer att utnyttjas i samband med spekulation om det är tillräckligt med en kort bosättningsperiod för uppskov torde knappast föreligga.

Det bör också anmärkas att det för slutligt uppskov krävs att ett belopp motsvarande den köpeskillning som erhållits vid ursprungsfastighetens försäljning investeras i en ny fastighet. Redan detta innebär i sig en väsentlig begränsning av möjligheterna att utnyttja uppskovssystemet i samband med spekulation.

Däremot har det visat sig att det nuvarande kravet på minst tre års



bosättning i många fall slår hårt. Den restriktiva linje vid dispensprövningen som betonades i förarbetena har inte varit möjlig att upprätthålla. Av de 1 151 ansökningar om bosättningsdispenser som kom in till RSV fram till årsskiftet 1983-84 bifölls två tredjedelar (del 2 s. 84). Bland ansökningarna som avslagits finns dessutom en hel del fall där den skattskyldige haft goda skäl att flytta – t. ex. att en ny arbetsort ligger på sex–sju mils avstånd från bostaden (se del 2 s. 86 f. och s. 88 ff.) – utan att dispensmyndigheten för den skull ansett att särskilda skäl för dispens förelåg.

Som redovisats i de allmänna övervägandena (s. 104 f.) är det angeläget att antalet dispensansökningar enligt uppskovslagstiftningen kan begränsas. Eftersom bosättningsdispenserna utgör det övervägande antalet dispenser bör en begränsning av dessa ge störst effekt. En förutsättning för att kunna minska antalet dispensansökningar är att den bosättningsperiod som krävs för uppskov minskas.

Många skäl talar således för att sänka kravet på tre års bosättning på ursprungsfastigheten. Kommittén anser att en lämplig avvägning är att sänka kravet till minst tolv månaders sammanhängande bosättning under den treårsperiod som inföll närmast före avyttringsdagen. En sådan bosättningsperiod bör vara tillräcklig för att ge klart uttryck för att fastigheten innehafts som permanentbostad. Med hänsyn härtill bör det inte komma i fråga att efterge kravet på bosättning så långt att det är tillräckligt att den skattskyldige vid något tillfälle varit bosatt på ursprungsfastigheten. En sådan begränsning skulle kunna öppna möjligheter till kringgående av ändamålet med uppskovsinstitutet.

Ett krav på tolv månaders bosättning under den treårsperiod som föregått avyttringen bör innebära att förutsättningar finns att helt slopa möjligheten till dispens från bosättningskravet. Att slopa dispensmöjligheten när kravet på viss tids bosättning förkortats till tolv månader bör knappast leda till att de skattskyldiga riskerar att drabbas av obilliga konsekvenser.

Man kan räkna med att det endast i ett mycket begränsat antal fall uppkommer några mer betydande reavinster vid försäljningar där den skattskyldige varit bosatt på fastigheten kortare tid än ett år. Att sådana fall undantagsvis förekommer framgår dock av bl. a. dispensexpraxis. Där finns också flera exempel på att dispens medgetts vid kortare bosättningsperiod än tolv månader (se t. ex. RSV 325/84, 1984-06-27). Dessa beslut skall emellertid ses mot bakgrund av att det skulle ha krävts mer än två års ytterligare bosättning för att uppskov skulle ha kunnat medgetts enligt nuvarande generella regler. Förslaget att bosättningsperioden sänks till tolv månader innebär i detta avseende att den skattskyldige ställs inför valet att flytta genast utan uppskov eller att tvingas bo kvar på fastigheten ytterligare endast ett fåtal månader. I några enstaka fall får man visserligen räkna med att det inte är möjligt för den skattskyldige att bo kvar på ursprungsfastigheten en så begränsad tid. Kommittén anser emellertid att de negativa effekter som en omedelbar reavinstbeskattning kan medföra i sådana fall blir så begränsade, att en dispensregel inte kan motiveras.

Kommittén föreslår därför att det för uppskov vid bostadsbyte skall krävas att den skattskyldige varit bosatt på ursprungsfastigheten minst tolv månader i följd under den treårsperiod som inföll närmast före den dag då avyttringen skedde. Några möjligheter till dispens från detta krav bör inte finnas.



Dödsbons möjlighet att få uppskov föreslås bli reglerad genom generella regler, se vidare kapitel 20. Det innebär att även dödsbodispenserna utmönstras ur uppskovslagstiftningen.

Slutligen skall ett förhållande som påtalats av Svenska Kyrkans Personalförbund beröras. Bakgrunden till förbundets framställning är att en präst enligt 9 § förordningen (1965:729) med vissa bestämmelser om anställning som präst är skyldig att bo i anvisad bostad (tjänstebostad). Denna skyldighet kan medföra att, om en präst vid sidan av sin tjänstebostad ägt en fastighet och vill flytta till annan ort, uppskov ofta är uteslutet därför att han över huvud taget inte bott på ursprungsfastigheten inom de sista åren före avyttringen. Det är härvid att märka att den nuvarande dispensregeln inte ger möjlighet att helt dispensera från bosättningskravet (se del 2 s. 101 f., där även vissa dispensfall redovisas som ger ytterligare exempel på situationer då nuvarande bosättningsregler leder till resultat som kan anses obilliga).

Personalförbundet anser att rådande förhållanden är otillfredsställande och föreslår ändrade regler. Även en person som före femårsperiodens ingång varit bosatt på sin fastighet borde enligt förbundet ges möjlighet till dispens i särskilda fall.

I samband med att möjligheter att få uppskov vid avyttring av fritidsfastigheter behandlades i avsnitt 13.4 underströks vikten av kravet på bosättning vid bedömningen av det berättigade i uppskov vid bostadsbyten. Det finns dock visst fog för att göra åtskillnad mellan de fall då någon permanent bosättning på den avyttrade fastigheten aldrig förekommit och fall då den skattskyldige varit bosatt på fastigheten men bosättningen ligger så långt tillbaka i tiden att uppskov enligt gällande regler inte kan komma i fråga. I det senare fallet är det inte fråga om att helt medge undantag från på kravet på bosättning utan att avgöra i vilka fall bosättning skall få beaktas vid bedömningen av om uppskov skall medges.

Kommittén anser emellertid att det är en faktisk bostadsbytessituation som är grunden för uppskovsrätten i dessa fall och att ett bostadsbyte som avser en bosättning på ursprungsfastigheten som ligger alltför långt tillbaka i tiden inte kan godtas. Den nuvarande huvudregeln innebär att bosättningen på ursprungsfastigheten kan ha upphört tidigast två år före avyttringstidpunkten. Kommitténs förslag har på denna punkt motsvarande innehåll. Enligt kommitténs uppfattning har tillräckliga skäl att frångå detta inte framkommit. Såväl principiella skäl som kraven på enkelhet talar emot en särreglering.

### *Bosättning på ersättningsfastigheten*

Kravet på bosättning på ersättningsfastigheten för uppskov vid bostadsbyte – enligt huvudregeln inom ett år efter förvärvet av ersättningsfastigheten – synes ha fungerat tillfredsställande (för en redogörelse av gällande rätt se del 2 s. 40 f.).

Ett alternativ till de nuvarande bestämmelserna skulle vara att uppställa ett krav på viss minsta bosättningstid även beträffande ersättningsfastigheten. En sådan ordning skulle emellertid ytterligare komplicera lagstiftningen. En fördel skulle dock vara att det inte blev möjligt att i syfte att utnyttja uppskovsreglerna förvärva en ersättningsfastighet och genast efter det att



bosättning skett flytta från fastigheten, t. ex. för att sedan hyra ut den till stadigvarande bostad. Det torde dock vara ovanligt att uppskovssystemet utnyttjas på sådant sätt. En lagreglering som nu diskuteras skulle sannolikt leda till praktiska problem vid tillämpningen på grund av att slutliga uppskov i många fall inte skulle kunna hinna medges av TN under taxeringsperioden.

Sammantaget anser kommittén att den nuvarande regleringen med krav på bosättning på ersättningsfastigheten inom viss tid principiellt bör behållas.







## 14 Reinvestering i rörelse och i lantbruk

### 14.1 Allmänt

I de allmänna överväganden (s 102 f.) har kommittén föreslagit att en särskild möjlighet till uppskov vid frivillig avyttring införs utöver möjligheten till uppskov på grund av bostadsbyte. De fall som avses är avyttringar av fastigheter som innehafts på grund av näringsverksamhet, dvs. i rörelse eller i lantbruk. För uppskov skall enligt förslaget krävas att som ersättningsfastighet förvärvas en ny fastighet av motsvarande slag. Dessa uppskovsmöjligheter har benämnts reinvestering i rörelse och reinvestering i lantbruk.

Genom reinvesteringsreglerna godtas användningen av en fastighet i näringsverksamhet som skäl för uppskov. Något krav att fastigheten skall ha varit den skattskyldiges bostad gäller inte för dessa fall. Utgångspunkten för kommitténs överväganden har varit att den som avyttrar en lantbruksfastighet och ersätter den med en annan lantbruksfastighet eller att den som ersätter en avyttrad rörelsefastighet med en annan sådan fastighet skall kunna utnyttja uppskovssystemet. Den möjlighet till byte mellan de båda fastighetstyperna som i undantagsfall kan möjliggöras när t. ex. en allmän investeringsreserv eller en eldsvådefond tas i anspråk bör inte ha någon motsvarighet i uppskovssystemet (jfr. 9 § lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv resp. 5 § lagen (1981:296) om eldsvådefond).

### 14.2 Reinvestering i rörelse

Genom lagstiftningen om återanskaffningsfond föreligger redan nu viss möjlighet att uppskjuta beskattningen i samband med att en rörelsefastighet försäljs. Denna lagstiftning tar sikte på en sådan reavinst som uppkommer då en rörelseidkare avyttrar en fastighet som använts som anläggningstillgång i hans rörelse. För att få utnyttja möjligheten till fondavsättning gäller vidare att den skattskyldige skall ha för avsikt att anskaffa en annan fastighet för användning i rörelse. Motsvarande krav bör uppställas i uppskovslagstiftningen. I fråga om ursprungsfastigheten bör dessutom krävas att fastighetens karaktär av anläggningstillgång i rörelsen haft en viss varaktighet. Det synes lämpligt att anknyta till det tidskrav som uppställs i bostadsbytesfallen. För att godtas som ursprungsfastighet bör därför krävas att fastigheten använts som anläggningstillgång i den skattskyldiges rörelse under en sammanhängande tidsperiod av minst tolv månader under de tre åren närmast före avyttringen.



Som framgått tidigare behandlas i kapitel 16 vad som skall anses utgöra ursprungsfastighet resp. ersättningsfastighet vid tillämpning av de olika uppskovsgrunderna. Utgångspunkten är att ursprungsfastigheten är en sådan enhet vid reavinstberäkningen – beskattningsenhet – som regleras i kommitténs förslag till ändring i punkt 2 av anvisningarna till 35 § KL, dvs. i normalfallet en taxeringsenhet (se s. 141). Ersättningsfastigheten skall utgöras av en eller flera taxeringsenheter eller delar därav. För rörelsefallen sker en ytterligare precisering beträffande möjligheten till uppskov utifrån den aktuella fastighetens användning i rörelse. Det förekommer att en fastighet används delvis i den skattskyldiges rörelse och delvis hyrs ut till utomstående personer. Den delen av en fastighet som på detta sätt har karaktär av förvaltningsfastighet bör inte omfattas av uppskovssystemet. Hur förslagen utformats närmare redovisas på s. 146 ff.

En följd av kravet i ÅFFL att den avyttrade fastigheten skall ha använts i den skattskyldiges rörelse är att avdrag för avsättning till återanskaffningsfond inte medges exempelvis då ett bolag driver rörelse på en fastighet som ägs av ett annat bolag inom samma koncern (se del 2 s. 282.) Möjligheten att utnyttja fondlagstiftningen för att neutralisera reavinstbeskattningen är därför olika beroende på som i exemplet om det bolag som bedriver verksamheten också äger fastigheten eller om fastigheten ägs av annat bolag. Det är enligt kommitténs uppfattning rimligt att möjligheten till uppskov bör kunna utnyttjas även i de fall då samma person i praktiken äger fastigheten och driver rörelsen men det formella ägandet delats upp på olika personer.

Det föreslås därför att en kompletterande regel införs av innebörd att uppskov även bör kunna medges om rörelsen bedrivs av vissa fastighetsägaren närstående personer eller av företag som ägs direkt eller indirekt av honom eller av företag inom samma koncern som det fastighetsägande företaget.

### 14.3 Reinvestering i lantbruk

Kommittén föreslår att uppskov skall medges för reinvestering i lantbruk när en skattskyldig som avyttrat en lantbruksfastighet förvärvar en ny lantbruksfastighet.

Vad som är att anse som en ursprungsfastighet anknyter liksom beträffande reinvestering i rörelse till begreppet beskattningsenhet som föreslås infört vid reavinstberäkningen. Tanken bakom dessa ändringar är att den enhet, som skall vara föremål för reavinstberäkning – f. n. normalt en taxeringsenhet – utvidgas så att egendom som avyttras samtidigt till samme köpare skall kunna bli föremål för en gemensam reavinstberäkning, utan hinder av att en uppdelning på olika taxeringsenheter har skett vid fastighetstaxeringen. Som beskattningsenhet enligt förslaget skall anses bl. a. en fastighetskombination som består av dels en del av den ursprungliga, som jordbruksfastighet taxerade taxeringsenheten, dels en från denna utbruten taxeringsenhet med beskattningsnaturen annan fastighet. En sådan beskattningsenhet har normalt huvudsakligen karaktär av jordbruksfastighet. Möjlighet att utnyttja reglerna för reinvestering i lantbruk bör gälla även



för beskattningsenheter av detta slag.

I kapitel 16 behandlas även frågan om vad som skall anses utgöra ersättningsfastighet. Där föreslås att ersättningsfastighet vid reinvestering i lantbruk bör vara en eller flera lantbruksenheter eller delar därav.

Reglerna om uppskov vid reinvestering i lantbruk tar sikte på endast fastigheter som förvärvas för att ingå i näringsverksamhet. Ett förvärv som sker helt i kapitalplaceringssyfte bör inte omfattas av möjlighet till uppskov. I fråga om reinvestering i lantbruk torde några särskilda regler inte behöva införas för att undvika sådana förvärv. Kravet att en lantbruksfastighet (motsv.) skall förvärvas för att brukas, får anses tillräckligt prövat genom den tillståndsprövning som sker enligt jordförvärvslagen (1979:230).

Både vid bostadsbyte och vid reinvestering i rörelse skall enligt förslaget krävas en viss minsta tid för bosättning på resp. användning i rörelse av ursprungsfastigheten, för att manifestera att fastigheterna kan anses som bostad resp. rörelsefastighet. Med hänsyn till de gällande reglerna vid fastighetstaxeringen och kraven på förvärvstillstånd i jordförvärvslagen har kommittén bedömt att det inte är nödvändigt att införa något motsvarande krav för uppskov i fråga om lantbruksfastigheter.







## 15 Tvångsbyte

### 15.1 Allmänt

Enligt närmare bestämmelser i 2 § UppskL kan uppskov medges då en fastighet avyttrats eller upplåtits under tvångsmässiga former. Även vissa frivilliga avyttringar och upplåtelser täcks av regleringen.

Reavinst som uppkommer vid tvångsavyttring har sedan länge skattemässigt behandlats förmånligt. Dessa regler har efter hand kommit att utsträckas även till en del andra fall där reavinstbeskattning ansetts olämplig. Det har gällt situationer där en skattskyldig mer eller mindre tvingats att avyttra sin fastighet, eller fall där beskattning bedömts motverka en avyttring som ur allmän synvinkel är angelägen. När möjligheterna till uppskov infördes år 1968 tog regleringen sikte just på de angivna fallen. De betecknas i uppskovssammanhang som tvångsavyttringsfall.

De grunder för uppskov som kan komma i fråga enligt tvångsavyttringsreglerna kan i stort indelas enligt följande: expropriation och liknande samt försäljning under hot om tvång, rationaliseringsavyttring inom jord- eller skogsbruket, avyttring på grund av flygbuller och vissa fastighetsbildningsåtgärder samt allframtidsupplåtelse. En närmare redogörelse för reglerna samt för hur reavinstbeskattningen utvecklats när det gäller tvångsavyttring och andra privilegierande avyttringar och upplåtelser lämnas i del 2 s. 14 f.

Kommittén har inte funnit skäl att föreslå några mer betydande ändringar av tvångsavyttringsreglerna. Möjligheten till uppskov vid tvångsavyttring är välmotiverad och synes i stort ha fungerat enligt lagstiftarens intentioner. Antalet tvångsuppskov är visserligen litet (se del 2 s. 194), men möjligheten till uppskov torde ofta ha stor betydelse i enskilda fall. Uppskovsmöjligheten bör därför finnas kvar i huvudsak i enlighet med nuvarande regler.

### 15.2 Reglernas avgränsning

Enligt kommittén har det inte framkommit något som föranleder ändring av den nuvarande avgränsningen av vilka avyttringar och upplåtelser som skall falla under tvångsavyttringsreglerna. Uppräkningen i 2 § UppskL av de fall som kan medföra tillämpning av dessa regler bör således överföras oförändrad till en ny uppskovslagstiftning.

I del 2 s. 15 ff. lämnas med utgångspunkt från rättspraxis en redogörelse för de slag av avyttringar och upplåtelser som kan anses falla under regleringen i 2 § UppskL.



Beträffande regeln i 2 § första stycket 3) UppskL, om att en fastighet avyttras till staten därför att den på grund av flygbuller inte kan bebos utan påtaglig olägenhet, kan anmärkas att sådana avyttringar enligt vad som inhämtats från fortifikationsförvaltningen fortfarande förekommer.

### 15.3 Kravet på jämförlighet och minsta reavinst

För att uppskov enligt nuvarande tvångsavyttringsregler skall kunna medges gäller att ersättningsfastigheten skall vara jämförlig med ursprungsfastigheten.

Någon närmare motivering varför detta krav infördes har inte lämnats (jfr. prop. 1967:153 s. 136 f., prop. 1968:88 s. 16 f. och BeU 1968:43 s. 20 f., jfr. även prop. 1975/76:180 s. 148 och prop. 1978/79:54 s. 22). Det kan dock antas att jämförlighetskravet tillkommit mot bakgrund av att det övergripande syftet med uppskovssystemet får anses vara att möjliggöra för en skattskyldig att bibehålla ett visst slags fastighetsinnehav trots att den fastighet som ursprungligen innehafts avyttrats.

Av sammanställningen av rättspraxis i del 2 s. 30 f. framgår att kravet på jämförlighet knappast kommit att tillämpas på det sätt lagstiftaren tänkt sig. I praxis har stor vikt lagts vid en jämförelse mellan den avyttrade och den förvärvade fastighetens beskattningsnatur, jordbruksfastighet eller annan fastighet (jfr. 4 kap. 11 § FTL). Har fastigheterna varit av samma beskattningsnatur har kravet på jämförlighet i övrigt tunnats ut och ställts ytterst lågt. Fastigheter med mycket olika areal, användning och värde har bedömts jämförliga. Å andra sidan har uppskov oftast vägrats om den ena fastigheten varit en jordbruksfastighet och den andra haft beskattningsnaturen annan fastighet, även om fastigheterna i stort varit likvärdiga. Den olikartade bedömningen har säkert många gånger framstått som slumpartad och oräddvis för den enskilde. Nuvarande ordning bör därför ändras. Ett alternativ vore att ändra det nuvarande kravet så att jämförlighetskravet avsåg fastigheternas användning. Kommittén har dock funnit att övervägande skäl talar för att jämförlighetskravet utmönstras.

För det första utgör jämförlighetsprövningen ett tyngande moment vid uppskovshandlingen (jfr. del 2 s. 467 f.). För det andra bör jämförlighetskravet slopas därför att det anses hindra önskvärda rationaliseringsavyttringar inom jord- och skogsbruket. Det senare har påtalats av kommittén (Jo 1981:05) om förbättrad fastighetsstruktur inom jordbruket och skogsbruket (strukturutredningen). Denna kommitté har uttalat att uppskavsreglerna med avseende på rationaliseringsavyttringar inte är ändamålsenliga (se SOU 1983:71 s. 184 och s. 248 f.). Möjligheterna att utnyttja tvångsreglerna i uppskovslagstiftningen bör enligt strukturutredningen öka så att t. ex. en villa kan förvärfvas som ersättning för en mindre jordbruksfastighet, vilken från allmän synpunkt bör avyttras av rationaliseringshänsyn. Kravet på jämförlighet medför att uppskov f. n. sällan kan medges i sådana fall. Om en ny jordbruksfastighet i stället förvärfvas – vilket oftast inte är möjligt med hänsyn till jordförvärvslagstiftningen – kan den åsyftade rationaliserings-effekten bli obetydlig. Strukturutredningen konstaterar allmänt att en alltför hård beskattning av reavinst medför att fastighetsägare inte har intresse av



att medverka till strukturförbättringar samt att uppskavsreglerna har stor betydelse för rationaliseringsverksamheten. Mot bakgrund av det sagda har strukturutredningen i skrivelse till kommittén den 21 mars 1983 hemställt att frågan om ökade möjligheter till uppskov i samband med rationaliseringsavyttringar tas upp till behandling.

Med förslaget att helt slopa kravet på jämförlighet är strukturutredningens önskemål tillgodosedda. Även kommitténs förslag att införa en särskild uppskovsgrund för jordbruksfastigheter – reinvestering i lantbruk – bör vara gynnsamt från rationaliseringssynpunkt.

F.n. gäller att reavinsten måste uppgå till minst 3 000 kr. för att uppskov skall medges enligt reglerna om tvångsavyttring (2 § tredje stycket). Vad som i fortsättningen bör gälla härvidlag tas upp på s. 167 ff.







## 16 Fastighetsbegreppet

### 16.1 Allmänt

Uppskovsinstitutet är en del av reavinstbeskattningen och syftet med uppskovet är att undvika att reavinstbeskattningen i vissa situationer leder till olämpliga effekter. Grundläggande för att man skall kunna uppnå det med reavinstbeskattningen och uppskofsreglerna åsyftade resultatet är att den enhet, som kan bli föremål för beskattning resp. uppskov, är klart avgränsad och lämplig. Definitionerna i fråga om den enhet som skall utgöra grund för beräkning av vinst eller förlust vid reavinstbeskattningen (*beskattningsenheten*) anknäyer enligt KL i princip till den vid fastighetstaxeringen fastställda taxeringsenheten.

Föremål för uppskov kan endast vara sådan egendom som i UppskL definierats på visst sätt och som betecknas ursprungsfastighet. Därmed avses sådan enhet som reavinstbeskattas, om den enligt reglerna om frivillig avyttring är en villa eller en jordbruksfastighet som används på i UppskL föreskrivet sätt. Vid tvångsbyten kan dock alla typer av reavinstbeskattad fastighet utgöra ursprungsfastighet.

Den enhet som kan utgöra ersättningsfastighet avgränsas i UppskL f. n. i några fall genom krav på likvärdighet och jämförlighet med ursprungsfastigheten.

Frågan om de valda definitionerna för vad som är dels beskattningsenhet vid reavinstbeskattningen, dels ursprungsfastighet och ersättningsfastighet enligt UppskL är tillräckligt tydliga och väl avvägda diskuteras i detta kapitel.

### 16.2 Det skatterättsliga fastighetsbegreppet

Reavinstbeskattningen sker enligt 35 § 2 mom. KL av den vinst som uppkommer vid försäljning av fastighet och motsvarande begränsning ges i UppskL för vad som kan vara föremål för uppskov. Genom 1 § UppskL, där det stadgas att skattskyldig kan få uppskov med beskattning av sådan reavinst som avses i 35 § 2 mom., har fastslagits att föremålet för uppskovet till sin art är identiskt med det som skall reavinstbeskattas enligt nämnda lagrum. Uppskov kan alltså medges i fråga om egendom som har fastighets natur. Någon ändring i detta avseende sätts ej i fråga. En utvidgning till egendom av annan art – bostadsrätter – har tidigare övervägts, men är enligt tilläggsdirektiven till kommittén inte aktuell.



För både reavinstbeskattningen och uppskovsprövningen föreligger det i första hand ett behov att avskilja fastighet från sådant som inte har fast egendoms natur. Begreppet fastighet inom skatterätten är i grunden identiskt med det civilrättsliga fastighetsbegreppet. Detta regleras i JB.

Inom olika skatterättsliga områden meddelas med utgångspunkt i de civilrättsliga definitionerna de särskilda föreskrifter som i fråga om fastighetsbegreppet behövs i de olika sammanhangen. För reavinstbeskattningen har föreskrivits i huvudsak att vad som gäller i fråga om fastighet också äger tillämpning på tomträtt, strömfall och rättighet till vattenkraft (35 § 2 mom. fjärde stycket). Vidare gäller enligt punkt 4 av anvisningarna till 35 § att lika med avyttring av fastighet anses marköverföring genom fastighetsreglering, inlösen eller klyvning enligt fastighetsbildningslagen (1970:988), FBL, samt allframtidsupplåtelse mot engångsersättning. För hela skatterätten skall vidare enligt 4 § andra stycket KL som fastighet betraktas byggnad på annans mark och byggnadstillbehör, om de tillhör byggnadens ägare. Den egendom som enligt 35 § KL skall jämföras med fastighet vid reavinstbeskattningen liksom egendom som sägs i 4 § andra stycket KL kan också bli föremål för uppskov.

Den begränsning, som skall göras av objektet för reavinstbeskattningen och uppskoven gentemot vad som är av lös egendoms natur, sker vid reavinstberäkningen och vållar därför knappast några problem vid uppskovsprövningen. Vad som däremot är en svårighet vid såväl reavinstbeskattningen som uppskovsprövningen är att bestämma omfattningen, främst den areella, och typen av den fasta egendom som skall omfattas av beslutet.

### 16.3 Taxeringsenhet som utgångspunkt

Realisationsvinstkommittén föreslog i betänkandet SOU 1975:53 (s. 122) att beskattningsenheten vid reavinstberäkningen, dvs. den enhet för vilken en gemensam reavinstberäkning skall göras, alltid skulle vara den taxeringsenhet som gällde vid försäljningstillfället. Svårigheter som kunde uppkomma med denna lösning t. ex. vid successiv anskaffning av mark och vid förvärv av ideella andelar i en fastighet fick enligt kommittén lösas genom en proportionering av den framräknade reavinsten. Kommittéförslaget låg till grund för den regel som nu gäller om vad som är beskattningsenhet. Den finns i punkt 2 första stycket av anvisningarna till 35 § KL. Där stadgas att beräkning av reavinst och reaförlust vid avyttring av fastighet skall göras särskilt för varje avyttrad taxeringsenhet eller del av taxeringsenhet.

Det ligger i sakens natur att det är en för uppskovsprövningen väsentlig fråga hur beskattningsenheten är bestämd i reavinstreglerna då det i normalfallet är samma enhet som skall bli föremål för reavinstbeskattning och uppskovsprövning. Det är inte avsett att här ifrågasätta taxeringsenheten som normal beskattningsenhet vid reavinstbeskattningen. I det följande kommer emellertid en del frågor att tas upp som anknyter härtill och som har betydelse för uppskovsregleringen.



## 16.4 Enhetsindelningen vid fastighetstaxeringen

### 16.4.1 Taxeringsenheter

Då taxeringsenheten enligt gällande huvudregel skall vara beskattningsenhet vid reavinstbeskattningen, bör en del klarlägganden göras med tanke på att reglerna om hur taxeringsenheterna skall vara sammansatta tillkommit för annat ändamål än reavinstbeskattningen, nämligen för fastighetstaxeringen. Vid överväganden som anknyter till hur beskattningsenheten vid reavinstbeskattningen bör utformas är det av vikt att innehållet i begreppet taxeringsenhet framstår klart.

Indelningen av den fasta egendomen i taxeringsenheter görs för att få underlag för fastighetstaxeringen. En taxeringsenhet avser den egendoms massa som utgör en ekonomisk enhet som är lämplig att värdera för sig. För de olika fastighetstyperna finns skilda värderingsprinciper. Taxeringsenheten omfattar den egendom som skall taxeras för sig och för vilken således skall fastställas bl. a. taxeringsvärde, beskattningsnatur och typ av taxeringsenhet. Taxeringsenheterna registreras i FTR. De motsvarar på så sätt för fastighetstaxeringen registerfastigheterna inom civilrätten. Reglerna om taxeringsenheter finns i 4 kap. FTL. Därav framgår i huvudsak följande.

En registerfastighet utgör normalt en taxeringsenhet. Har skilda delar av en registerfastighet olika ägare skall fastigheten delas upp i taxeringsenheter efter ägarförhållandena.

I övrigt skall en fastighet omfatta byggnadstyper och ägoslag enligt vissa fastställda kombinationer bl. a. småhusenhet (småhus med tomtmark), hyreshusenhet (hyreshus med tomtmark), industrienhet (bl. a. industribyggnad med tomtmark) och lantbruksenhet (ekonomibyggnad samt åkermark, betesmark, skogsmark och skogsimpediment liksom i vissa fall småhus och hyreshus med tomtmark i anslutning till minst 5 ha produktiv mark). Även skild användning kan således föranleda att en registerfastighet delas upp på flera taxeringsenheter.

I småhusenhet, hyreshusenhet och industrienhet skall endast ingå egendom som ligger samlad och som utgör en ekonomisk enhet. I övrigt skall registerfastigheter och delar av sådana skattepliktiga fastigheter med samma ägare inom samma kommun föras samman till en taxeringsenhet.

Lantbruksenheter skall ha beskattningsnaturen jordbruksfastighet och övriga fastigheter beskattningsnaturen annan fastighet.

Av reglerna i FTL framgår att man vid indelningen i taxeringsenheter utgår från registerfastigheten som primärt utgör taxeringsenhet. Denna kan delas upp i sekundära taxeringsenheter på grund av skild äganderätt till eller olika användningssätt av delar av en registerfastighet. Sammanföring av hela och/eller delar av registerfastigheter till en taxeringsenhet, s. k. tertiära enheter, kan ske om de har gemensam ägare, brukas på likartat sätt och är belägna inom samma kommun eller, t. ex. om det gäller småhusenheter, ligger intill varandra.

Reglerna om vad som skall vara taxeringsenhet har i princip varit likartade såväl i de tidigare i KL intagna reglerna som i de nuvarande reglerna i FTL, där de emellertid preciserats och modifierats något. Som närmare kommer att belysas har tillämpningen av dessa regler skilt sig en del vid de olika



fastighetstaxeringarna delvis beroende på innehållet i de centrala och länsvisa anvisningarna för taxeringen.

Som framgått är en huvudregel för indelningen i taxeringsenheter f. n. att den anknyter till fastighetens användning. Principen om indelning i taxeringsenheter med hänvisning till egendomens användning har funnits alltsedan tillkomsten av KL och även dessförinnan. Det har ansetts att på likartat sätt använd egendom oftast utgör en ekonomisk enhet som är lämplig att värdera.

#### 16.4.2 Värderingsenheter

Det totala värdet på en taxeringsenhet, taxeringsvärdet, har sedan länge byggts upp genom att värdena på artskilda delar av enheten, s. k. delvärden, beräknas och slås samman. För en diskussion om vilken egendom som ursprungsfastigheten och ersättningsfastigheten bör omfatta vid uppskavsregleringen, lämnas i det följande en översikt över de komponenter som taxeringsenheten och taxeringsvärdet består av.

Enligt nu gällande regler i 5 kap. 7 § FTL skall följande delvärden bestämmas:

För lantbruksenhet:

1. Bostadsbyggnadsvärde
2. Ekonomibyggnadsvärde
3. Tomtomsvärde
4. Jordbruksvärde
5. Skogsbruksvärde
6. Skogsimpedimentvärde

För övriga typer av taxeringsenheter:

1. Byggnadsvärde
2. Markvärde

Uppdelningen på delvärden har varierat en del under åren. Detsamma gäller underlaget för beräkningen av de olika delvärdena. Detta underlag, s. k. värderingsenheter som avser på visst sätt bestämd del av taxeringsenheten — dess mark, byggnadsbestånd m. m. — har sedan länge utnyttjats vid värderingen av fastigheterna. Vid tidigare års taxeringar kunde detta värderingssätt inte genomgående utläsas av lagtexten i KL. Emellertid delades även då t. ex. åkermark och skogsmark av olika godhetsgrad på en taxeringsenhet ofta upp på särskilda värderingsenheter med skilda hektarvärden. De olika värderingsenheternas beräknade värden slogs därefter samman och ingick i taxeringsenhetens jordbruksvärde och skogsmarksvärde. På en villafastighet var bostadsbyggnaden och tomten skilda värderingsenheter. Denna värderingsmetod anvisades av den dåvarande riksskatte-nämnden inför 1970 års allmänna fastighetstaxering och även i RSV:s handledning inför 1975 års allmänna fastighetstaxering.

Regler om värderingsenheter finns numera i 6 kap. FTL och de utvecklas vidare i RSV:s handledning inför 1981 års allmänna fastighetstaxering. Några av de huvudsakliga reglerna i FTL om indelningen i värderingsenheter skall redovisas här.



Värderingsenhet är den egendom som skall värderas för sig. En värderingsenhet får endast omfatta egendom som ingår i en taxeringsenhet. Ett småhus tillsammans med smärre byggnad (komplementhus) skall normalt utgöra en värderingsenhet. Även i övrigt anknyter indelningen i värderingsenheter till den indelning i byggnadstyper och ägoslag som skall göras och för vilka särskilda värderingsregler ges i 8 – 15 kap. FTL.

De olika byggnadstyperna är enligt 2 kap. småhus, hyreshus, ekonomibygnad, specialbyggnad och övrig byggnad. Ägoslagen är tomtmark, exploateringsmark, täktmark, åkermark, betesmark, skogsmark, skogsimpediment och övrig mark.

Varje tomt skall normalt utgöra en värderingsenhet. En tomt för hyreshus skall indelas i två eller flera värderingsenheter om det behövs för värderingen. Täktmark av samma slag inom en taxeringsenhet skall utgöra en taxeringsenhet. Vart och ett av ägoslagen åkermark, betesmark, skogsmark och skogsimpediment inom en taxeringsenhet skall normalt utgöra en värderingsenhet. Uppdelning i flera värderingsenheter får ske om det väsentligt underlättar taxeringen.

Då det gäller hyreshusenheter, som värderas enligt avkastningsmetod utgör marken och byggnaderna tillsammans en värderingsenhet. Byggnadsvärdet beräknas sedan som skillnaden mellan totalvärdet och markvärde.

Då det gäller en lantbruksenhet (jordbruksfastighet) sammanförs värderingsenheterna på en taxeringsenhet till olika delvärden enligt följande:

bostadsbyggnadsvärde:	värdet av småhus och hyreshus
ekonomibygnadsvärde:	värdet av ekonomibygnader
tomtmarksvärde:	värdet av tomtmark
jordbruksvärde:	värdet av åkermark, betesmark och markanläggningar för växtodling
skogsvärde:	värdet av skogsmark med växande skog och markanläggningar för skogsbruket
skogsimpedimentvärde:	värdet av skogsimpediment

För övriga typer av taxeringsenheter (annan fastighet) gäller att till delvärdet byggnadsvärde förs värdet av byggnaderna på taxeringsenheten och till delvärdet markvärde förs värdet av taxeringsenhetens tomtmark, exploateringsmark, täktmark och markanläggningar.

Redovisningen av fastighetstaxeringsreglerna om värderingsenheter m. m. har avsett att illustrera det förhållandet att det numera framgår av FTR, vilka de taxerade värdena och vissa andra uppgifter är inte bara för taxeringsenheten utan även för de delar – värderingsenheter – som den består av.

## 16.5 Beskattningsenhet vid reavinstbeskattningen

### 16.5.1 Huvudregel

#### *Bakgrund*

Som tidigare anförts gäller som huvudregel att taxeringsenheten eller del därav skall utgöra beskattningsenhet vid reavinstbeskattningen. Denna definition av beskattningsenheten får anses medföra många fördelar.



Taxeringsenheten används som underlag i andra beskattningssammanhang, t. ex. vid förmögenhetsbeskattningen, och det är också taxeringsenheten som åsätts det officiella beskattningsvärdet, taxeringsvärdet, på den fasta egendomen. I reavinstsammanhang är det också en fördel att – i avsaknad av annan fördelningsgrund – kunna proportionera vinst eller köpeskillning efter delvärden, arealer, o. d. som bestämts för taxeringsenheten och delar av taxeringsenheten.

Grundläggande för reavinstbeskattningen är att den skall träffa den värdestegring som inträffat i fråga om viss bestämd fast egendom. Då innebörden i vad som avses med en taxeringsenhet kan variera vid olika fastighetstaxeringar och taxeringsenhetens omfattning och beskattningsnatur kan växla utan att några egentliga förändringar skett på fastigheten, är taxeringsenheten dock inte den idealiska beskattningsenheten. Vad som köpts vid ett tillfälle och då utgjort en taxeringsenhet och senare säljs gemensamt genom en försäljning utgör inte med säkerhet en enda taxeringsenhet vid försäljningen. Taxeringsenheten i fråga kan ha delats upp på flera taxeringsenheter. Den kan också ha sammanförts med en annan taxeringsenhet. Svårigheter kan i sådana fall uppkomma att beräkna vinsten på den ursprungligt inköpta fastigheten på ett sätt som är rättvisande med hänsyn till den värdestegring som skett med egendomen. Emellertid svarar taxeringsenheten i det helt dominerande antalet fall mot en registerfastighet och det är oftast en sådan som försäljs. Detta är också betydelsefullt för uppskovsregleringen.

Det råder emellertid inte alltid överensstämmelse mellan taxeringsenhet och registerfastighet. Detta följer av reglerna vid fastighetstaxeringen om delning och sammanslagning av fastigheter och fastighetsdelar till taxeringsenheter främst med hänsyn till egendomens användning. Till största delen är det jordbruksfastigheterna som indelats i taxeringsenheter med avvikelser från registerfastighetsbestämningen.

Som tidigare berörts har tillämpningen av reglerna om indelning i taxeringsenheter med hänsyn till egendomens användning inte varit enhetlig över åren utan anpassats efter fastighetstaxeringens syfte. Detta har bl. a. avspeglat sig i tillämpningen av reglerna om utbrytning av delar från en jordbruksfastighet till taxeringsenheter med beskattningsnaturen annan fastighet. Riksskattenämnden lämnade inför 1970 års allmänna fastighetstaxering en anvisning i detta hänseende, vilken väsentligen motsvarades av RSV:s anvisning i frågan inför 1975 års allmänna fastighetstaxering.

Till skillnad mot vad som nu enligt FTL gäller fr. o. m. 1981 års allmänna fastighetstaxering skulle enligt anvisningarna t. ex. bostadsbyggnad på en jordbruksfastighet – om den var den enda bostadsbyggnaden på fastigheten – inte brytas ut och taxeras som en särskild taxeringsenhet (annan fastighet), även om ägaren inte bodde på fastigheten och bostadsbyggnaden inte användes i lantbruket.

Av väsentlig betydelse i detta sammanhang är också riksskattenämndens resp. RSV:s regler vid 1970 och 1975 års taxeringar om gränsdragningen i frågan om en fastighet bör taxeras som jordbruksfastighet eller villafastighet och den uppdelning av ett fastighetsbestånd på flera taxeringsenheter som blir följden av om en del av fastigheten bedöms ha beskattningsnaturen annan fastighet och en annan del beskattningsnaturen jordbruksfastighet.



Riksskattenämndens och RSV:s gränsdragningar, som innebar åtskilliga förändringar i förhållande till vad som gällt tidigare, skiljer sig också på en del väsentliga punkter från regleringen i FTL. Till skillnad från vad som gäller enligt FTL taxerades bebyggda fastigheter som hade en areal under 5 ha normalt som en taxeringsenhet. Enligt FTL uppdelas en sådan fastighet på två taxeringsenheter, där den ena avser bostadsbyggnaden och den andra marken (utom tomtmarken). Enligt 1970 och 1975 års anvisningar bestämdes beskattningsnaturen på en gemensamt taxerad enhet, som nyss nämndes, efter bostadsbyggnadens kvalitet, vilket är en regel som inte har någon motsvarighet i FTL. Även på åtskilliga andra punkter skiljer sig gränsdragningsreglerna vid 1970 och 1975 års allmänna fastighetstaxeringar från vad som tidigare tillämpats och vad som gäller enligt FTL. Det gäller t. ex. reglerna om vad som skall anses som exploateringsfastigheter och hur de skall delas in i taxeringsenheter.

### *Förslag*

De förändringar i reglerna om indelning i taxeringsenheter och om fastighets beskattningsnatur som företagits har skett för fastighetstaxeringens syfte, främst för att få en bättre värdering. Ofta har fastighetsägaren inte vidtagit någon särskild åtgärd som föranlett den ändrade indelningen. De effekter på grund av förändringarna som uppkommer vid reavinstbeskattningen har endast delvis beaktats.

Även om innebörden i taxeringsenhetsdefinitionen i vissa avseenden växlat, synes emellertid fördelarna med att utnyttja taxeringsenheten som huvudregel för vad som är beskattningsenhet vid reavinstbeskattningen vara betydande. Mest väsentligt är att taxeringsenheten oftast – i 90–95 % av fallen – motsvarar den en gång förvärvade registerfastigheten som avyttras och skall reavinstbeskattas samt att goda möjligheter erbjuds för proportionering av främst reavinst på de olika delarna av egendomen på grundval av de värden, arealuppgifter och andra data som bestäms vid fastighetstaxeringen. Någon ändring i huvudregeln att en taxeringsenhet eller en del därav skall vara beskattningsenhet vid reavinstbeskattningen föreslås därför inte.

## 16.5.2 Alternativregel

### *Bakgrund*

De förskjutningar i innebörden av reglerna om indelning i taxeringsenheter som skett har uppmärksamats till en del av lagstiftaren. Detta skedde till följd av regler, som tagits in i FTL inför 1981 års allmänna fastighetstaxering om gränsdragning mellan jordbruksfastighet och annan fastighet och som, såsom nämnts, skiljer sig till viss del från tidigare regler i KL och från de av riksskattenämnden och RSV meddelade anvisningarna i frågan. Enligt de nya reglerna skall ett småhus med tomt belägen på fastighet med mindre än 5 ha produktiv mark brytas ut till en särskild taxeringsenhet (småhusenhet) med beskattningsnaturen annan fastighet. Den produktiva marken på fastigheten och eventuell ekonomibyggnad taxeras därvid som lantbruksenhet (jordbruksfastighet). Detsamma gäller ett småhus eller hyreshus med



tomtmark som ligger på fastighet med större produktiva arealer och inte behövs som bostad åt arrendator, ägare eller dess arbetskraft. Vidare skall mark med täktillstånd eller pågående täkt brytas ut från jordbruksfastighet och utgöra en taxeringsenhet med beskattningsnaturen annan fastighet.

Till följd härav kom även vid 1981 års taxering vissa slag av mark och byggnader, som tidigare ingått i en taxeringsenhet (jordbruksfastighet) att brytas ut till särskilda taxeringsenheter med beskattningsnaturen annan fastighet.

En uppdelning av ett befintligt fastighetsinnehav, som taxerats som en taxeringsenhet, på flera taxeringsenheter leder enligt huvudregeln om beskattningsenhet vid reavinstberäkningen till att separata vinstberäkningar skall göras för varje taxeringsenhet. Detta gäller även om hela det ursprungliga, tidigare som en taxeringsenhet taxerade fastighetsinnehavet säljs vid samma försäljning. Den ändrade taxeringsenhetsindelningen innebär alltså att – i stället för att en reavinstberäkning skall göras för hela den ursprungliga taxeringsenheten – skilda reavinstberäkningar görs för var och en av de genom uppdelningen tillskapade särskilda taxeringsenheter-na.

En sådan ändring kan i vissa fall, t. ex. vid bestämmande av ursprungsfastigheternas omfattning och i fråga om indexuppräknings, vara till nackdel för den skattskyldige. Genom lagstiftning till följd av prop. 1980/81:104 har en möjlighet införts att i vissa fall få behandla flera avyttrade taxeringsenheter som en beskattningsenhet vid reavinstbeskattningen. Denna bestämmelse, som utgör en alternativregel till den tidigare beskrivna huvudregeln, finns i punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 35 § KL och har följande lydelse:

Har två eller flera vid avyttringstillfället befintliga taxeringsenheter tidigare under innehavet helt eller delvis ingått i samma taxeringsenhet, skall dock, om den skattskyldige begär det, beräkningen göras som om taxeringsenheterna vid avyttringstillfället utgjorde en enda taxeringsenhet. I fråga om en taxeringsenhet som endast delvis har ingått i den förutvarande taxeringsenheten gäller vad nu har sagts endast under förutsättning att mer än hälften av enhetens vid avyttringstillfället gällande taxeringsvärde belöper på den del som har ingått i den förutvarande enheten. Hänsyn tas inte till den indelning i taxeringsenheter som har förelegat före den 1 januari 1952.

För att få tillämpa alternativregeln krävs bl. a. att taxeringsenheterna tidigare under innehavet har ingått i samma taxeringsenhet. Den som förvärvar egendom som består av flera taxeringsenheter är däremot – oavsett om de tidigare utgjort en taxeringsenhet eller ej – vid en framtida försäljning hänvisad till att använda huvudregeln.

Den ändrade indelningen i taxeringsenheter kan försämra den skattskyldiges möjligheter att utnyttja UppskL. I de fall en jordbruksfastighet, som utgjort en taxeringsenhet, delats upp på flera taxeringsenheter, leder en avyttring av dessa – med reavinstberäkning enligt huvudregeln – till att förutsättningarna för uppskov t. ex. i fråga om uppskovsbeloppets storlek, som tidigare skulle vara uppfyllda beträffande den enda taxeringsenheten, skall bedömas för varje ny taxeringsenhet. Alternativregeln medför inte någon ändring i angivna förhållande. Oavsett den gemensamma reavinstbe-



räkningen skall uppskov enligt rådande praxis prövas och beslutas för varje taxeringsenhet (se del 2 s. 10 ff.).

De minskade möjligheter till uppskov som en ändrad taxeringsenhetsindelning i de aktuella fallen kan leda till synes inte ha övervägts särskilt (jfr. prop. 1980/81:104 s. 18 ff. och s. 46 f. samt SkU 40 s. 17 f.). Någon anledning att i dessa fall begränsa rätten till uppskov, såsom i praktiken skett, har i vart fall inte redovisats.

Kritik har riktats mot den nuvarande alternativregel därför att bestämmelserna inte kan utnyttjas av den som har sitt fastighetsinnehav uppdelat på flera taxeringsenheter, t. ex. på grund av att fastigheterna är belägna i mer än en kommun, eller därför att fastighetsinnehavet alltid omfattat två eller flera uppdelade taxeringsenheter. Det i förarbetena anförda skälet (se prop. 1980/81:104 s 21 ff.), att köparen i sistnämnda fall är medveten om att egendomen vid en framtida reavinstbeskattning skall behandlas som två eller flera separata enheter, synes mindre tungt vägande.

### *Förslag*

Även en alternativregel för reavinstbeskattningen bör diskuteras utifrån de grundläggande syftena för reavinstbeskattningen. Den nuvarande alternativregeln synes alltför mycket inriktad på en speciell situation vid taxeringsenhetsindelningen. Det synes riktigare att välja en alternativregel som mer generellt modifierar den för annat ändamål gjorda taxeringsenhetsindelningen efter reavinstbeskattningens syfte. Mest i överensstämmelse med detta torde en regel vara enligt vilken den värdestegring reavinstbeskattas som konstateras då en fastighetsägare genom en och samma försäljning avyttrar ett fastighetsinnehav som han förvärvat genom ett och samma köp.

Den värdestegring som bör reavinstbeskattas beräknas utan tvekan viktigast i fråga om ett vid köpet och försäljningen identiskt fastighetsinnehav. Hela fastighetsinnehavet har då dels köpts, dels sålts genom gemensamma fång. Därvid bör som alternativregel – om fastighetsägaren begär det och oavsett om fastigheterna ligger i samma kommun – beskattningens enheten vara hela det avyttrade fastighetsinnehavet. Detta medför en mera rättvisande reavinstberäkning och den föreslagna beskattningens enheten har i flera fall avsevärda fördelar i fråga om vad som bör vara ursprungsfastighet vid uppskovsprövningen.

Ligger fastigheterna i olika kommuner får en proportionering och fördelning av reavinsten göras mot de uppgifter om taxeringsvärden m. m. som finns i FTR.

Den nu föreslagna, från reavinstsynpunkt mer rättvisande alternativregeln, bör kompletteras med ytterligare föreskrifter som liksom dagens alternativregel är avsedda att korrigera de effekter som följer av de för reavinstbeskattningen artfrämmande förändringar i taxeringsenheternas indelning, som görs vid olika fastighetstaxeringar.

De ändringar som genomfördes vid 1981 års taxering i detta avseende och som uppmärksammades i prop. 1980/81:104 var i stort inte mer genomgripande än de som kan ha inträffat vid tidigare allmänna fastighetstaxeringar. Det ligger i sakens natur att reglerna för indelningen i taxeringsenheter skiftar i viss utsträckning vid nämnda taxeringar, med hänsyn till de



värderingsregler och andra förhållanden som avses få särskilt genomslag vid fastighetstaxeringen.

Den modifiering av beskattningsenhetsbegreppet som gjorts genom den nu gällande alternativregeln är som nämnts alltför inriktad mot de förändringar som gjordes särskilt i samband med 1981 års allmänna fastighetstaxering. En alternativregel bör – med beaktande av gällande regler om indelning i taxeringsenheter – medföra möjlighet att ställa den avyttrade fastighetens värde i förhållande till det värde den hade vid förvärvet så ofta som möjligt, även om det inte är identiskt samma fastighet som köpts och senare avyttrats.

I en del situationer är fastigheter uppdelade på flera taxeringsenheter av formella fastighetstaxeringsskäl. Ett sådant är att fastigheter, som skulle ha taxerats som en taxeringsenhet om de varit belägna i samma kommun, alltid blir två taxeringsenheter om fastighetsinnehavet delas av en kommungräns. Någon anledning att i ett sådant fall – liksom i andra fall då skilda fastigheter ingår i samma förvärvskälla – göra skilda reavinstberäkningar för de på flera taxeringsenheter uppdelade fastigheterna kan – om en fastighetsägare önskar en gemensam reavinstberäkning – inte anses föreligga. På grund härav och då en på sådant sätt bestämd beskattningsenhet kan ha fördelar i uppskovssammanhang bör alternativregeln innehålla möjligheten till en gemensam reavinstredovisning av flera fastigheter, om de utgör en förvärvskälla enligt 18 § KL.

Emellertid kan i en förvärvskälla liksom i en taxeringsenhet ingå endast fastigheter som har samma beskattningsnatur, antingen jordbruksfastighet eller annan fastighet. Dagens alternativregel är inriktad på att för gemensam reavinstberäkning fånga upp fastigheter, som av fastighetstaxeringsskäl delats på flera taxeringsenheter, oftast med olika beskattningsnatur. Det gäller kanske främst det lilla jordbruket med produktiv areal om mindre än 5 ha som delats i en lantbruksenhet (jordbruksfastighet) avseende marken och en småhusenhet (annan fastighet) avseende bostadsbyggnaden. Även en framtida alternativregel bör omfatta dessa kombinationer av taxeringsenheter, där en del av den ursprungliga, som jordbruksfastighet taxerade taxeringsenheten brutits ut till en taxeringsenhet med beskattningsnaturen annan fastighet. I samtliga dessa fall har fastighetsägaren haft fastighetsintäkter av hela sitt fastighetsinnehav. Det bör därför – om fastighetsägaren begär det – ses som ett fastighetsinnehav och en beskattningsenhet för vilken en gemensam reavinstberäkning skall ske. Ett villkor bör emellertid ställas och det är att fastighetsägaren vid avyttringstidpunkten själv inte driver rörelse på den utbrutna taxeringsenheten. Resultatet av fastigheten skall om så är fallet redovisas i inkomstslaget rörelse och inte såsom fastighetsinkomst. Den utbrutna delen får då anses ha fått sådan särskild karaktär att den bör reavinstbeskattas för sig.

Tillämpningen av den nuvarande alternativregeln har begränsats så att hänsyn till indelning i taxeringsenheter tas endast till förhållanden som förelegat den 1 januari 1952 eller senare. Införandet av en särskild tidsgräns motiverades av kontrollskäl. Flera remissinstanser förespråkade emellertid en kortare tidsgräns. Enligt depch. låg det nära till hands att i stället välja en 20-årsgräns. Innebörden av en sådan begränsning skulle vara att regeln bara fick tillämpas på befintliga taxeringsenheter som har varit samtaxerade



någon gång under de senaste 20 åren före försäljningstillfället. Det erinrades också om att en fastighetsägare som har innehaft sin fastighet i mer än 20 år har rätt att vid en försäljning beräkna ingångsvärdet på basis av det taxeringsvärde som gällde 20 år före försäljningen (se prop. 1980/81:104 s. 24 f.).

En tidsgräns bör införas även för de bestämmelser som nu föreslås. De tidsgränser som närmare övervägts är en 20-årsgräns och den nuvarande tidsgränsen år 1952. Det är att märka att medan den nuvarande alternativregeln i huvudsak har karaktär av en övergångsregel, skall den föreslagna alternativregeln generellt kunna tillämpas även för dem som förvärvat en fastighet som består av flera taxeringsenheter som tidigare utgjort en taxeringsenhet (jordbruksfastighet). Med en regel som inte innehåller någon begränsning framåt i tiden skulle det därför vara fördelaktigt om hänsyn behöver tas till endast de senaste 20 åren före försäljningstillfället. Med hänsyn till att nuvarande alternativregel utgår från år 1952 och då detta år även i övrigt i förekommande fall får bilda utgångspunkt för reavinstberäkning, har kommittén dock stannat för att anknyta tidsgränsen till den 1 januari 1952.

Sammanfattningsvis föreslås en ny alternativregel få följande innehåll. Har flera taxeringsenheter (delar av taxeringenheter) avyttrats genom samma fång skall efter yrkande av den skattskyldige den avyttrade egendomen behandlas som en beskattningsenhet vid reavinstberäkning om

- a) fastighetsinnehavet förvärvats genom ett och samma fång, eller
- b) fastighetsinnehavet ingår i samma förvärvskälla vid avyttringstillfället, eller
- c) fastighetsinnehavet avser en eller flera taxeringsenheter eller delar därav med beskattningsnaturen jordbruksfastighet som vid avyttringstillfället ingått i samma förvärvskälla samt sådana från en jordbruksfastighet utbrutna taxeringsenheter med beskattningsnaturen annan fastighet dock med undantag för sådan som annan fastighet taxerad, utbruten enhet, som fastighetsägaren då bedriver rörelse på.

Alternativregeln kan komma att tillämpas oavsett om fastigheterna ligger i samma kommun eller ej. Ligger de i olika kommuner, bör erforderlig proportionering och uppdelning av reavinsten ske på de olika kommunerna med hänsyn till de värden som åsatts de olika delarna av beskattningsenheten vid den senaste fastighetstaxeringen.

Enligt förslaget skall alternativregeln endast tillämpas på begäran av fastighetsägaren. Det får därvid ligga på honom att visa att de förhållanden är för handen som berättigar till gemensam reavinstberäkning, såsom att det rör sig om ett avyttrat fastighetsbestånd som ingått i en och samma förvärvskälla eller att de avyttrade fastigheterna förvärvats genom ett och samma fång.

Genom den föreslagna alternativregeln har en modifiering gjorts av den nuvarande huvudregeln så att de för reavinstbeskattningen främmande förskjutningarna i indelningen i taxeringsenheter eliminerats i görlig mån. Härigenom erhålls en riktigare reavinstbeskattning och en naturligare beskattningsenhet, som — vilket är av stor betydelse för uppskavsregleringen



– är lämplig att motsvara den egendom som enligt kommitténs förslag skall kunna utgöra ursprungsfastighet vid uppskovsprövningen.

## 16.6 Uppskovslagstiftningens fastighetsbegrepp

### 16.6.1 Ursprungsfastigheten

#### *Allmänna utgångspunkter*

De nuvarande reglerna i UppskL och rättstillämpningen avgränsar till en del den egendom till typ och omfattning som kan komma i fråga som ursprungsfastighet. De gjorda avgränsningarna är emellertid oklara i åtskilliga avseenden. Kommitténs förslag i fråga om uppskov vid såväl frivilliga avyttringar som tvångsavyttringar skiljer sig i flera avseenden från nu gällande ordning. Dessa förhållanden medför ett behov att klarare definiera den egendom som enligt förslaget skall kunna utgöra ursprungsfastighet.

Då det gäller frivillig avyttring kan f. n. enligt 3 § UppskL schablonbeskattad villa och jordbruksfastighet utgöra ursprungsfastighet. Vid tvångsavyttring förekommer inte någon motsvarande begränsning till viss typ av fastighet. Däremot gäller i fråga om ursprungsfastighetens omfattning enligt rättspraxis både vid frivilliga avyttringar och tvångsavyttringar att endast *en* avyttrad taxeringsenhet eller del därav kan utgöra ursprungsfastighet. Det går sålunda inte att använda flera taxeringsenheter som ursprungsfastighet, även om de enligt nuvarande alternativregel i punkt 2 av anvisningarna till 35 § KL utgör en beskattningsenhet vid reavinstbeskattningen (se del 2 s. 10 ff.).

I kapitel 12-14 har föreslagits vilka fastighetstyper som bör få användas som ursprungsfastighet vid frivilliga avyttringar. Dessa är vid bostadsbyte dels småhusenheter, dels små hyreshusenheter och dels bostadsbyggnadsdelen av en lantbruksenhet. I reinvesteringsfallen har föreslagits att dels fastigheter som används i rörelse, dels beskattningsenheter som omfattar lantbruksenhet skall komma i fråga som ursprungsfastigheter. Då det gäller tvångsavyttringar har någon ändring inte föreslagits i förhållande till vad som gäller nu. Det innebär att samtliga fastighetstyper skall kunna utgöra ursprungsfastighet vid sådana avyttringar.

Vid en precisering av vilken egendom som bör få användas som ursprungsfastighet måste man enligt kommitténs mening utgå från den grundläggande anknytning som bör finnas mellan den egendom som utgör beskattningsenhet vid reavinstbeskattningen och vad som skall kunna godtas som ursprungsfastighet. Målet är att det skall föreligga identitet mellan beskattningsenheten och ursprungsfastigheten. Med det förslag som kommittén lagt fram om alternativregel för bestämning av beskattningsenheten har det målet nåtts i så gott som samtliga fall. I sammanhanget får framhållas att för de fall fastighetsägaren ansökt om tillämpning av alternativregeln och den regeln tillämpats vid reavinstbeskattningen, någon valfrihet för honom därefter inte bör föreligga i fråga om vad som skall utgöra ursprungsfastighet



vid uppskovsprövningen. Som sådan bör då alltid den tillämpade beskattningsenheten fungera.

Förslaget om identitet mellan vad som kan vara ursprungsfastighet och vad som enligt KL kan utgöra beskattningsenhet svarar också mot ett behov av vägledning som synes föreligga för att vid tillämpningen kunna avgränsa ursprungsfastigheten.

### *Precisering av uppskovsgrundande del i vissa fall*

I förslaget i kapitel 12 och 13 har krav ställts på att bostadsbyte – för att uppskov skall medges – skall avse sådan fastighet som verkligen använts som den skattskyldiges permanenta bostad. I fråga om reinvesteringsfallen har krävts att de fastigheter som skall kunna komma i fråga för uppskov avser lantbruksfastigheter resp. fastigheter som används i rörelse. För att nå ett materiellt tillfredsställande resultat och undvika svårigheter vid tillämpningen bör den egendom som uppfyller kraven på att utgöra den skattskyldiges permanentbostad resp. utnyttjas i rörelse eller lantbruk närmare preciseras. I det helt övervägande antalet fall svarar ursprungsfastigheten – beskattningsenheten i sin helhet mot de förutsättningar som krävs för uppskov. Det händer emellertid att bara en del av ursprungsfastigheten uppfyller kraven t. ex. i fråga om användningen av fastigheten. Endast för så mycket av reavinsten bör då uppskov medges, som faller på den del av ursprungsfastigheten som uppfyller de för uppskov ställda kraven. Denna del av reavinsten, *den uppskovsgrundande reavinsten*, fås genom proportionering med hänsyn till hur mycket av den totala köpeskillingen som faller på den del av fastigheten som får beaktas.

Vid frivilliga bostadsbyten har föreslagits att uppskov i princip skall kunna medges för dels bebyggd småhusenhet, dels hyreshusenhet med ett hyreshus som har en sammanlagd bostads- och lokalyta om högst 300 m<sup>2</sup> och dels bostadsbyggnadsdelen på en lantbruksenhet. Det kan emellertid förekomma – dock endast i en liten omfattning – att en villa, dvs. ett småhus och tillhörande tomtmark, vid fastighetstaxeringen taxerats såsom en taxeringsenhet gemensamt med en eller flera intilliggande tomter, som också ägs av villaägaren. På en hyreshusenhet av nämnt slag kan t. ex. också finnas ett större hyreshus. De extra tomterna vid småhusenheten liksom det större hyreshuset har inte sådant samband med ägarens eget permanenta boende som bör berättiga till uppskov. I fråga om en lantbruksenhet gäller det vidare att definiera vad som utgör dess bostadsbyggnadsdel.

Ett sätt att reglera de fall då det finns för bostadsbytet ovidkommande egendom på småhusenheten och hyreshusenheten kunde vara att godta att hela ursprungsfastigheten också berättigar till uppskov, även om den innefattar egendom som inte är aktuell för bostadsbytet. Ett sådant tillvägagångssätt kan dock med hänsyn till uppskovsreglernas syfte knappast vara materiellt riktigt.

Den lösning som förordas och som innebär att man vid beslut om uppskov bör bortse från ovidkommande egendom, kan uppnås om man beaktar den indelning av fastigheterna som vid fastighetstaxeringen görs i mindre enheter än taxeringsenheter, nämligen i värderingsenheter. Enligt dessa regler skall varje tomt – såvitt nu är aktuellt tomtmark till ett småhus – utgöra en



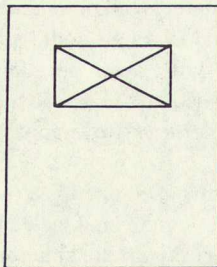
värderingsenhet. Vid sådant förhållande har särskilda värden vid fastighets-taxeringen åsatts de separata tomterna som taxerats tillsammans med villan. Vidare utgör såväl hyreshuset med en area om högst 300 m<sup>2</sup> och den tomtmark, som det ligger på, nästan alltid särskilda värderingsenheter, skilda från övrig egendom på taxeringsenheten.

Vad därefter gäller möjligheten att låta bostadsbyggnadsdelen av en lantbruksenhet grunda uppskov vid frivilliga bostadsbyten, så finns värdet av den egendomen särskilt redovisad vid fastighetstaxeringen.

Någon svårighet föreligger inte att, i de tämligen få fall då småhusenheten eller hyreshusenheten används delvis för annat än ägarens permanenta boende, proportionera reavinsten vid försäljningen av ursprungsfastigheten så att endast den del av vinsten som belöper på den för boendet disponerade delen av fastigheten omfattas av uppskovet. Detta kan enkelt ske med utnyttjande av de uppgifter som finns redovisade om värdena m. m. för de särskilda värderingsenheter som utgörs av småhuset resp. hyreshuset med tillhörande tomtmark i förhållande till värdet av taxeringsenheten i övrigt. Kan bättre utredning om värdeproportionerna förebringas, får den godtas. En på så sätt beräknad uppskovsgrundande reavinst är från det syfte som avses med frivilliga bostadsbyten materiellt mer tillfredsställande.

I sammanhanget kan ånyo framhållas att den föreslagna proportioneringen i fråga om villorna och hyreshusen bara behöver göras undantagsvis. En definition av den uppskovsgrundande reavinsten som faller på den av ägaren bebodda delen av villa- resp. hyresfastigheterna behövs emellertid för dessa fåtaliga fall. Den bör i princip ha den innebörden att uppskov kan medges med den del av reavinsten som faller på den byggnad som den skattskyldige bebor samt den därtill hörande tomtmarken. Detta innebär med andra ord att uppskovsgrundande del av taxeringsenheten är det *småhus* som den skattskyldige bebodde före avyttringen och tillhörande tomtmark. Med tillhörande tomtmark avses förutom den mark på vilken småhuset är uppfört även annan tomtmark som ingår i samma värderingsenhet som denna. Även övriga småhus och komplementbyggnader som är uppförda på tomtmark tillhörande denna värderingsenhet skall medräknas i den värdegrundande delen. I de följande exemplen, som avser bestämmande av den del av reavinsten som är uppskovsgrundande, har taxeringsenheten förutsatts motsvara beskattningsevenheten och ursprungsfastigheten.

Exempel 1. (normalfallet).



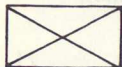
En fastighet med ett enbostadshus.

En taxeringsenhet bestående av två värderingsenheter:  
en enhet omfattar småhuset och  
en enhet omfattar tomtmarken.



Reavinsten för hela taxeringsenheten är i detta fall uppskovsgrundande. Motsvarande gäller,  
 om småhuset utgör ett tvåbostadshus eller innehåller lokaler t. ex. en butik,  
 om förutom småhuset även finns komplementbyggnader som garage, förråd o. d. på tomtmarken, eller  
 om taxeringsenheten omfattar flera småhus utan att tomtmarken uppdelats i flera värderingsenheter.

## Exempel 2.

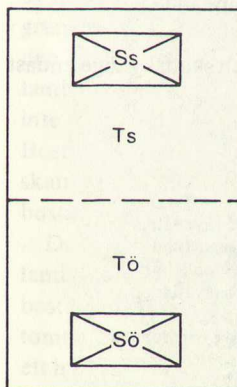


Ett enbostadshus på annans mark.

En taxeringsenhet bestående av en värderingsenhet som omfattar småhuset.

Reavinsten för hela taxeringsenheten är uppskovsgrundande. Motsvarande gäller,  
 om småhuset utgör tvåbostadshus eller innehåller lokaler, eller om taxeringsenheten även omfattar komplementbyggnader.

## Exempel 3.



En fastighet med två enbostadshus. Den skattskyldige bebodde före avyttringen det ena småhuset.

En taxeringsenhet bestående av fyra värderingsenheter:

en enhet, betecknad Ss, omfattar det småhus som den skattskyldige bebott,

en enhet, betecknad Sö, omfattar det andra småhuset,

en enhet, betecknad Ts, omfattar den tomtmark som hör till småhuset Ss och

en enhet, betecknad Tö, omfattar den tomtmark som hör till småhuset Sö.

Uppskov kan medges för den del av reavinsten som belöper på Ss och Ts. Den uppskovsgrundande reavinsten, uttryckt i procent, beräknas enligt följande.

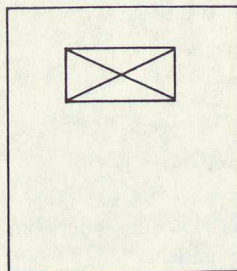
$$\frac{\text{Taxeringsvärdet för Ss och Ts}}{\text{Totalt taxeringsvärde}} \times 100$$



Motsvarande gäller,  
om något av småhusen eller båda är tvåbostadshus,  
om den värderingsenhet som betecknats Tö är obebyggd, eller om  
taxeringsenhetens tomtmark är uppdelad i mer än två värderingsen-  
heter.

Beträffande *hyreshusenheter* gäller att uppskovsgrundande reavinst skall  
belöpa på det hyreshus med en total storlek av högst 300 m<sup>2</sup> som den  
skattskyldige bebode före avyttringen och tillhörande tomtmark. Med  
tillhörande tomtmark avses förutom den mark på vilken hyreshuset är  
uppfört även annan tomtmark som ingår i samma värderingsenhet.

#### Exempel 4.



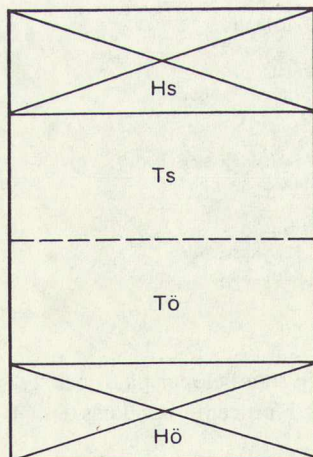
En fastighet med ett hyreshus,  
innehållande bostäder med en  
sammanlagd area av högst  
300 m<sup>2</sup>.

En taxeringsenhet, som  
värderats med hjälp av en  
värderingsenhet som består av  
både tomtmarken och hyreshuset

Reavinsten för hela taxeringsenheten är uppskovsgrundande.

Motsvarande gäller,  
om hyreshuset förutom den bostad som bebotts av den skattskyldige endast  
består av lokaler.

#### Exempel 5.



En fastighet med två hyreshus  
varav ett har en sammanlagd  
area av högst 300 m<sup>2</sup> och har  
bebotts av den skattskyldige.

En taxeringsenhet som värderats  
med hjälp av fyra  
värderingsenheter:

en enhet, omfattande det  
hyreshus (Hs), som bebotts  
av den skattskyldige och  
tillhörande tomtmark (Ts),

en enhet, omfattande det andra  
hyreshuset (Hö), och  
tillhörande tomtmark (Tö),

en enhet omfattande tomtmarken  
Ts och

en enhet omfattande tomtmarken  
Tö.



Uppskov kan medges för den del av reavinsten som belöper på Hs och Ts. Den uppskovsgrundande reavinsten, uttryckt i procent, beräknas enligt följande.

$$\frac{\text{Taxeringsvärdet för Hs och Ts}}{\text{Totalt taxeringsvärde}} \times 100$$

Motsvarande gäller,  
oavsett storleken av det hyreshus som den skattskyldige inte bott i (Hö) och  
oavsett fördelningen mellan bostäder och lokaler i detta hus. Det saknar vidare betydelse om tomtmarken Tö ännu ej är bebyggd.

I vissa fall kan vid fastighetstaxering ha tillämpats ett förenklat redovisnings-sätt, så att taxeringsvärdena för det hyreshus som den skattskyldige bebott och tillhörande tomtmark inte finns särredovisade i FTR. Någon svårighet att rekonstruera hur stor del av det totala taxeringsvärdet som faller på de olika delarna föreligger dock inte.

I fråga om *lantbruksenheterna* får de enligt förslaget i kapitel 12 och 14 i sin helhet eller till viss del grunda uppskov vid byte enligt reinvesteringsgrunden. Vidare har det funnits befogat att även för denna fastighetstyp kunna utnyttja bostadsbyggnadsdelen särskilt för uppskov vid frivilliga bostadsbyten. Det krävs då även här en definition av vilken del av reavinsten som vid bostadsbyte skall anses vara uppskovsgrundande och hur proportioneringen av den totala reavinsten för ursprungsfastigheten skall ske. Den uppskovsgrundande delen bör därvid bestämmas med utgångspunkt från värdet på den för ägarens permanenta boende använda bostadsbyggnadsdelen av lantbruksenheten i förhållande till ursprungsfastighetens totala värde, om inte en bättre utredning till grund för proportioneringen kan läggas fram. Bostadsbyggnadsdelen bör därvid vara det småhus eller hyreshus, som den skattskyldige bebodde med därtill hörande tomtmark samt eventuellt andra bostadsbyggnader på den marken.

Den föreslagna ordningen medför alltså vid bostadsbyte i fråga om lantbruksenheter att uppskovsgrundande del av taxeringsenheten är det bostadshus, som den skattskyldige bebodde före avyttringen och tillhörande tomtmark. Bostadshuset är vanligen ett småhus men kan undantagsvis vara ett hyreshus. Avgränsningen bör helt följa de regler som tidigare angivits för småhusenhet och hyreshusenhet. Taxeringsvärdet för den uppskovsgrundande delen skall ställas i relation till taxeringsvärdet för hela fastigheten.

För att inte komplicera tillämpningen bör en särskild regel finnas för de fall då en värdemässigt mindre del av ursprungsfastigheten används för annat än det uppskovsgrundande ändamålet, t. ex. då ett antal hektar mindre god ängs- eller åkermark med lågt värde hör till en lantbruksenhet, som i övrigt består av en värdefull bostadsbyggnadsdel som avses bli använd för uppskov vid frivilligt bostadsbyte, eller då en mindre värdefull tomt hör till ett småhus med tomtmark. Om i ett sådant fall den uppskovsgrundande delen av ursprungsfastigheten är helt övervägande, varmed här avses att dess värde uppgår till 80 % av ursprungsfastighetens värde, föreslås att uppskov medges



med hela reavinsten på ursprungsfastigheten. Det innebär t. ex. att man kan få uppskov för bostadsbyte med hela reavinsten vid försäljning av en lantbruksenhet, även om bostadsbyggnadsdelens värde bara uppgår till 80% av lantbruksenhetens totala värde. Till underlag för bedömningen av om värdet av en viss del av en fastighet uppgår till 20% av det totala värdet kan uppgifter i FTR utnyttjas.

Det förekommer att t. ex. villor delvis utnyttjas för annat ändamål än bostad. Ett exempel är att första våningen i en villa innehåller villaägarens lanthandel och andra våningen hans bostad. Enligt praxis gäller f. n. att man i sådana fall vid frivilligt bostadsbyte endast får uppskov med den del av reavinsten som belöper på bostadsdelen av den avyttrade fastigheten (se del 2 s. 35). I kapitel 13 har föreslagits att uppskov med beskattning av reavinsten på hela den avyttrade fastigheten i dessa fall skall kunna medges. Denna regel bör gälla samtliga fall då uppskov medges på grund av bostadsbyte. Från praktisk synpunkt och av förenklingskäl är en sådan ordning att föredra. Om en skattskyldig, som exempelvis avyttrat en fastighet där han både haft sin bostad och bedrivit lanthandel, emellertid föredrar att utnyttja bostadsdelen för sig för uppskov på grund av bostadsbyte och lanthandelsdelen för sig för reinvestering i rörelse, bör dock även detta kunna medges.

Vid reinvestering i lantbruk kan enligt förslaget hela ursprungsfastigheten inklusive bostadsbyggnadsdelen grunda uppskovs rätt för hela reavinsten vid avyttringen. Det torde emellertid förekomma att ägaren, som haft sin bostad på lantbruksenhetens bostadsbyggnadsdel, önskar byta sistnämnda del i ett frivilligt bostadsbyte mot t. ex. en villa i en tätort och återstoden av lantbruksenheten genom reinvestering i ett nytt lantbruk. Denna uppdelning av uppskovet har föreslagits bli tillåten. Den reavinst för vilken uppskov i ett sådant fall skall medges får då delas upp på bostadsbyggnadsdelen och den del av ursprungsfastigheten i övrigt som avser lantbruksenhet på grundval av värdeuppgifterna vid fastighetstaxeringen, om inte tillförlitligare värdeutredning läggs fram.

En motsvarande proportionering bör vid reinvestering i rörelse göras i fråga om en fastighet som endast till en del används för rörelseändamål. En sådan fastighet bör dock inte anses vara använd för rörelseändamål, om den utnyttjas endast i obetydlig omfattning för sådant ändamål. Den nedre gränsen för att en beskattningseenhet skall anses vara använd för rörelseändamål och för att den över huvud taget skall godtas som ursprungsfastighet för uppskov, bör fastslås till en användning för rörelseändamål av minst 20 %.

Å andra sidan föreslås i fråga om fastigheter som används i rörelse, att uppskov skall kunna medges med hela reavinsten om 80 % av ursprungsfastigheten används för rörelseändamål.

### *Sammanfattning*

För att avgränsningen av vad som skall kunna utgöra ursprungsfastighet skall bli så enkel och materiellt rättvisande som möjligt föreslås att ursprungsfastigheten är den egendom som enligt förslaget i avsnitt 16.3.1 skall



reavinstbeskattas gemensamt, dvs. beskattningsenheten, fastställd enligt huvudregeln eller den föreslagna alternativregeln i punkt 2 av anvisningarna till 35 § KL.

Uppskovsmöjligheten vid frivilliga avyttringar är avsedd att underlätta ersättningsförvärv dels av en ny bostad, dels för reinvestering i lantbruk och i rörelse. Mot det syftet svarar att uppskov i princip medges med den del av reavinsten som faller på så mycket av den avyttrade egendomen som utnyttjats som bostad resp. för den nämnda näringsverksamheten. Som en följd härav föreslås att uppskov skall medges i princip endast för den del av reavinsten vid avyttring av ursprungsfastigheten, som faller på den uppskovsgrundande delen av fastigheten.

För att förenkla hanteringen även i det fåtal fall då proportionering av reavinsten bör göras enligt vad som föreslagits bör ursprungsfastighet vid reinvestering i rörelse som inte till 20 % används för uppskovsgrundande ändamål inte medföra rätt till uppskov. Vidare bör uppskov medges med hela reavinsten, om ursprungsfastigheten – vid bostadsbyte och vid reinvestering i rörelse – till 80 % eller mer används för det uppskovsgrundande ändamålet.

Vad gäller uppskov vid tvångsavyttringar föreslås att reavinsten för ursprungsfastighet i dess helhet alltid skall vara uppskovsgrundande.

## 16.6.2 Ersättningsfastigheten

### *Allmänna utgångspunkter*

Reglerna om uppskov vid frivillig avyttring omfattar jordbruksfastigheter och villor (3 § första och andra stycket UppskL). Det möter härvid inget hinder att med en jordbruksfastighet som ursprungsfastighet få uppskov, om det finns en av ägaren bebodd bostadsbyggnad på jordbruksfastigheten och ersättningsförvärvet utgörs av en villa eller vice versa.

Vid den praktiska tillämpningen har däremot uppkommit en del svårigheter att areellt avgränsa vad som skall kunna utgöra en ersättningsfastighet. Det gäller vid uppskov på grund av både tvångsavyttring och frivillig avyttring.

I överensstämmelse med vad som gäller beträffande ursprungsfastighet torde det även för en ersättningsfastighet gälla att det är taxeringsenhetsbegreppet som principiellt är avgörande vid UppskL:s tillämpning. Ersättningsfastigheten har då – likom vad som f.n. tillämpas i fråga om ursprungsfastigheterna – för varje uppskovsbeslut ansetts skola utgöras av *en* taxeringsenhet eller en del av sådan (se del 2 s. 13). Det har emellertid också hävdats att flera taxeringsenheter bör kunna godtas som ersättningsfastighet då ett uppskov yrkas (jfr. del 2 s. 422). Denna uppfattning var t. ex. utslagsgivande i ett av RSV:s nämnd för rättsärenden den 5 oktober 1984 lämnat förhandsbesked (dnr 354/84). I förhandsbeskedet, som inte överklagats, förklarade sig nämnden beredd att som ersättningsfastighet godta ett antal taxeringsenheter som tillsammans skulle bilda en förvärvskälla. Nämnden uttalade därvid bl. a.:



I lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst (uppskovslagen) har inte uttryckligen angetts vilket samband som skall föreligga mellan olika fastigheter eller fastighetsdelar för att de tillsammans skall kunna betraktas som en ersättningsfastighet. Enligt nämndens mening bör inte uppställas något krav på att egendomen skall tillhöra en och samma registerfastighet eller taxeringsenhet. Däremot bör krävas att egendomen i förvärvarens hand kommer att ingå i eller utgöra en förvärvskälla. — Nämndens ordförande var av skiljaktig mening och anförde bl.a.: Enligt min mening talar såväl systematiska som tekniska skäl starkt för att det fastighetsbegrepp som tillämpas i uppskovshänseende skall överensstämma med den enhet som ligger till grund för resultatberäkningen vid reavinstbeskattningen. I enlighet därmed borde olika fastigheter eller fastighetsdelar få räknas som en ersättningsfastighet endast under förutsättning att de i förvärvarens hand kommer att utgöra eller ingå i en och samma taxeringsenhet.

Som sålunda framgår råder det f. n. oklarhet om vad som i dagens system areellt skall anses kunna utgöra ersättningsfastighet. Detta kompliceras vidare vid tvångsbytena av att ersättningsfastigheten enligt 2 § UppskL skall vara jämförlig med ursprungsfastigheten. Kommittén har emellertid på skäl som angetts i kap. 15 föreslagit att jämförlighetskravet skall utgå. Kvar står emellertid den oklarhet som i dag råder om ersättningsfastighetens omfattning. Till det kommer de förändringar i synsättet på vad som skall vara beskattningsenhet och uppskovsgrundande reavinst i de fall ursprungsfastigheten endast till en del används för det uppskovsgrundande ändamålet. Mot bakgrund härav talar starka skäl för att en närmare precisering görs av vad som i uppskovssammanhang skall kunna utgöra ersättningsfastighet.

### *Förslag*

I kapitel 13 har föreslagits att tre olika fastighetstyper — småhusenheter, vissa hyreshusenheter och bostadsbyggnadsdelen på en lantbruksenhet — skall vid frivilliga bostadsbyten kunna bytas inbördes mot varandra. För reinvestering i lantbruk får enligt förslaget en ursprungsfastighet, som innefattar en lantbruksenhet(er) bytas mot en eller flera lantbruksenheter. För reinvestering i rörelse kan fastighet som helt eller delvis använts i rörelse bytas mot fastighet som helt eller delvis skall användas i rörelse.

Den första frågan som inställer sig är vad som — utöver att ersättningsfastigheten skall tjäna de ändamål som nyss nämnts — är syftet med avgränsningen av ersättningsfastigheten. Från fiskal sida bör det vara en fördel att till säkerhet för uppskovsbeloppet ligger ett så värdefullt fastighetsinnehav som möjligt. Mot bakgrund härav och för att förenkla handläggningen bör uppskovsbeloppet belasta hela ersättningsfastigheten och inte endast en del därav. Vidare bör det från systematisk synvinkel inte finnas anledning att begränsa ersättningsfastighetens omfattning på annat sätt än vad som i huvudsak föreslagits i fråga om beskattningsenhetens och ursprungsenhetens omfattning.

Detta innebär att som ersättningsfastighet bör godtas en eller flera taxeringsenheter — vid reinvestering i lantbruk, lantbruksenheter — eller delar därav. Något skäl att vid bostadsbyte medge att ersättningsfastigheten skall kunna utgöras av mer än en taxeringsenhet eller del därav föreligger dock inte.



Om ersättningsfastigheten består av flera taxeringsenheter bör uppskovsbeloppet då uppskovet beslutas fördelas mellan dem efter de taxeringsvärden som de åsatts, om inte någon tillförlitligare fördelningsgrund föreligger. Ett uppskovsbelopp som belastar en taxeringsenhet (del därav) följer därefter den taxeringsenheten resp. den taxeringsenhet vari delen ingår. Läggs en taxeringsenhet samman med annan taxeringsenhet, belastar uppskovsbeloppet den gemensamma taxeringsenheten. Sker delavyttring proportioneras uppskovsbeloppet på sätt framgår av kapitel 19. För tillämpning av den s. k. prisjämförelseregeln bör, såsom framgår av samma kapitel, ursprungsfastighetens värde, beräknat mot bakgrund av vad som är uppskovsgrundande del av fastigheten, ställas mot ersättningsfastighetens jämförelsevärde, som utgör reinvesteringskostnaden för ersättningsfastigheten. Vad som föreslagits bör gälla både vid frivilliga byten och tvångsbyten.



The first part of the document  
 describes the general situation  
 and the main objectives of the  
 project. It also outlines the  
 scope of the work and the  
 responsibilities of the various  
 participants. The second part  
 details the methodology used  
 for data collection and analysis.  
 This includes a description of  
 the instruments used and the  
 procedures followed. The third  
 part presents the results of the  
 study, which are discussed in  
 the context of the theoretical  
 framework. Finally, the fourth  
 part offers conclusions and  
 suggestions for further research.

The first part of the document  
 describes the general situation  
 and the main objectives of the  
 project. It also outlines the  
 scope of the work and the  
 responsibilities of the various  
 participants. The second part  
 details the methodology used  
 for data collection and analysis.  
 This includes a description of  
 the instruments used and the  
 procedures followed. The third  
 part presents the results of the  
 study, which are discussed in  
 the context of the theoretical  
 framework. Finally, the fourth  
 part offers conclusions and  
 suggestions for further research.

The first part of the document  
 describes the general situation  
 and the main objectives of the  
 project. It also outlines the  
 scope of the work and the  
 responsibilities of the various  
 participants. The second part  
 details the methodology used  
 for data collection and analysis.  
 This includes a description of  
 the instruments used and the  
 procedures followed. The third  
 part presents the results of the  
 study, which are discussed in  
 the context of the theoretical  
 framework. Finally, the fourth  
 part offers conclusions and  
 suggestions for further research.

The first part of the document  
 describes the general situation  
 and the main objectives of the  
 project. It also outlines the  
 scope of the work and the  
 responsibilities of the various  
 participants. The second part  
 details the methodology used  
 for data collection and analysis.  
 This includes a description of  
 the instruments used and the  
 procedures followed. The third  
 part presents the results of the  
 study, which are discussed in  
 the context of the theoretical  
 framework. Finally, the fourth  
 part offers conclusions and  
 suggestions for further research.

The first part of the document  
 describes the general situation  
 and the main objectives of the  
 project. It also outlines the  
 scope of the work and the  
 responsibilities of the various  
 participants. The second part  
 details the methodology used  
 for data collection and analysis.  
 This includes a description of  
 the instruments used and the  
 procedures followed. The third  
 part presents the results of the  
 study, which are discussed in  
 the context of the theoretical  
 framework. Finally, the fourth  
 part offers conclusions and  
 suggestions for further research.



## 17 Fastighet som är omsättningstillgång i rörelse

### 17.1 Allmänna utgångspunkter

Ett beslut om uppskov innebär att skatteanspråket på grund av en reavinst skjuts upp tills ersättningsfastigheten avyttrats. Reavinsten för vilken uppskov medgetts – uppskovsbeloppet – beskattas då genom att det avdragsgilla omkostnadsbeloppet vid reavinstberäkningen minskas med uppskovsbeloppet. En förutsättning för att uppskovsbeloppet skall kunna beskattas är därför att reglerna för inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet skall tillämpas beträffande ersättningsfastighetens avyttring. En fastighet som kommer att utgöra omsättningstillgång i rörelse kan därför inte godtas som ersättningsfastighet, eftersom en avyttring av en sådan fastighet skall redovisas som inkomst av rörelse.

Det sagda regleras uttryckligen i 3 § andra stycket sista meningen UppskL. Bestämmelsen tar direkt sikte på frivilliga avyttringar men detsamma torde gälla även vid tvångsavyttringar enligt 2 § UppskL (se del 2 s. 39). En regel av motsvarande innehåll som uttryckligen omfattar både tvångs- och frivilligfallen bör införas i en ny uppskovslag. Förutsättningarna för denna regel behandlas i nästa avsnitt. Därefter tas frågan upp om hur man skall behandla det fall då en ersättningsfastighet under innehavet övergår till att bli omsättningstillgång i ägarens rörelse.

Uppskovsreglerna tar endast sikte på reavinst som uppkommit vid fastighetsavyttringar som bedöms enligt reavinstreglerna, dvs. som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. Liksom en fastighet som utgör omsättningstillgång i rörelse inte kan godtas som ersättningsfastighet kan inte heller en avyttring av en sådan fastighet grunda rätt till uppskov. Detta bör gälla även i fortsättningen, eftersom uppskovsreglernas syfte inte är att lindra beskattningen vid normala omsättningstransaktioner i en rörelse. Syftet är att underlätta reinvestering då en anläggningstillgång (motsv.) avyttrats.

### 17.2 Omsättningstillgång vid förvärvet

Yrkesmässig verksamhet avseende fastigheter utgör rörelse. Denna kan indelas i tre kategorier, nämligen byggnadsrörelse, handel med fastigheter och tomtrörelse. Om en fastighet redan vid förvärvstidpunkten kan bedömas ingå som omsättningstillgång i den skattskyldiges rörelse uppkommer i princip inte några problem från uppskovssynpunkt. En sådan fastighet kan



inte godtas som ersättningsfastighet. Följande kan redovisas om förutsättningarna för att vid förvärvstillfället bedöma om en fastighet i och med förvärvet fått karaktär av omsättningsfastighet.

För byggnadsrörelse och handel med fastigheter har nya regler införts som tillämpades första gången vid 1984 års taxering. Dessa återfinns i punkt 3 av anvisningarna till 27 § KL och innebär enligt huvudregeln att varje fastighet, som genom köp, byte eller därmed jämförligt fång förvärvas av rörelseidkare som bedriver byggnadsrörelse, skall anses smittad av rörelsen och därmed få karaktär av omsättningstillgång i den skattskyldiges rörelse. Vissa undantag har emellertid införts. Fastighet, som anskaffats för stadigvarande användning i jordbruk, skogsbruk eller rörelse eller som bostad åt den skattskyldige eller dennes make eller som uppenbarligen saknar anknytning till den skattskyldiges byggnadsrörelse, skall inte utgöra omsättningstillgång. Det är således syftet med förvärvet som är avgörande för om fastigheten skall anses som anläggningstillgång eller omsättningstillgång. Sedan väl fastigheten hänförs till den ena eller andra kategorin skall dess karaktär inte kunna ändras (se prop. 1980/81:68 s. 208 f.).

Reglerna avseende handel med fastigheter överensstämmer i allt väsentligt med reglerna för byggnadsrörelse.

I fråga om tomtrörelse skiljer man skatterättsligt på två former, kvalificerad och okvalificerad tomtrörelse. Enligt punkt 2 första stycket av anvisningarna till 27 § KL anses kvalificerad tomtrörelse i princip föreligga när någon säljer byggnadstomter från en fastighet som uppenbarligen förvärvats för att ingå i yrkesmässig markförsäljning. Som ordalagen antyder tar bestämmelsen sikte på det fall då det redan vid förvärvet av marken framgår att ägaren avser att i yrkesmässiga former försälja tomter för bebyggelse. Reglerna om kvalificerad tomtrörelse kompletteras med schablonregler om okvalificerad tomtrörelse. Dessa regler, som finns intagna i punkt 2 andra–sjunde styckena av anvisningarna till 27 § KL, innebär i huvudsak att tomtrörelse alltid skall anses föreligga, om den skattskyldige och dennes make under en tioårsperiod avyttrat sammanlagt minst femton byggnadstomter. Tomtrörelsen anses ha tagit sin början genom försäljningen av den femtonde tomten.

Att en fastighet kommit att ingå i en okvalificerad tomtrörelse behöver inte innebära att fastigheten i framtiden behåller karaktären av omsättningstillgång. Om den skattskyldige genom en slutförsäljning avyttrar hela det återstående lagret i en sådan rörelse skall nämligen, med vissa undantag, vinsten av denna försäljning inte beskattas som inkomst av rörelse utan enligt reavinstreglerna. Har nedskrivning av tomterna skett, skall dock nedskrivet belopp tas till beskattning som inkomst av rörelse. På motsvarande sätt beskattas en tomtförsäljning som sker efter det att en okvalificerad tomtrörelse kan anses ha avbrutits.

De nu redovisade reglerna innebär – bortsett från reglerna om okvalificerad tomtrörelse – att frågan om en fastighet förvärvats som omsättningstillgång i en rörelse eller inte kan bedömas redan vid tidpunkten för förvärvet. Antingen är fastigheten att anse som omsättningstillgång, vilket medför att uppskov inte kan medges, eller så bedöms fastigheten inte vara omsättningstillgång i den skattskyldiges rörelse. I det sistnämnda fallet kan fastigheten godtas som ersättningsfastighet.



Den bedömning som skattemyndigheterna gör av en fastighets karaktär när den anmäls som ersättningsfastighet bör vara avgörande för hur fastigheten skall behandlas om frågan om fastighetens karaktär av omsättningstillgång på nytt aktualiseras, antingen löpande under innehavet eller i samband med att fastigheten avyttras. En sådan tolkning av gällande rätt synes överensstämma med vad som uttalats i förarbetena till de nya byggnadsrörelsereglerna m. m. (se prop. 1980/81:68 s. 208 f.). Om ti har en avvikande uppfattning om karaktären avseende en fastighet som åberopats av den skattskyldige som ersättningsfastighet måste han ställa frågan på sin spets i det sammanhanget. När ett beslut om att godta fastigheten som ersättningsfastighet vunnit laga kraft bör den skattskyldige kunna räkna med att detta inte senare sätts i fråga.

### 17.3 Omsättningstillgång under pågående innehav

En annan situation föreligger om en rörelse påbörjas först sedan en fastighet godtagits som ersättningsfastighet och fastigheten sedan rörelsen startats kommer att utgöra omsättningstillgång. Fastigheten ändrar därmed karaktär under pågående innehav. Detta kan bli fallet då en skattskyldig sålt tomter under sådana förhållanden att okvalificerad tomtrörelse skall anses föreliggande. Motsvarande kan inträffa i fråga om fastigheter vilka förvärvats vid sådan tidpunkt att äldre regler om byggnadsrörelse eller handel med fastigheter fortfarande skall tillämpas. Detta gäller för fastigheter som förvärvats före ingången av det beskattningsår för vilket taxering skedde år 1984, se RÅ83 1:49. Enligt punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 28 § KL gäller för fastighet, som utgör omsättningstillgång i rörelse och som förvärvats innan rörelsen påbörjades att fastighetens värde vid tiden för rörelsens påbörjande beräknas på samma sätt som vid beräkning av reavinst enligt punkterna 1 och 2a av anvisningarna till 36 § KL. Detta värde utgör fastighetens uppräknade ingångsvärde i rörelsen även vid senare års taxeringar.

Det är oklart hur uppskovsbeloppet skall behandlas enligt nuvarande lagstiftning då fastigheten övergår till att bli omsättningstillgång i den skattskyldiges rörelse (se direktiven s. 59, Roos s. 210 f. och Tivéus SN 1980 s. 259 ff.). Något vägledande rättsfall där frågan prövats har inte förekommit.

Den osäkerhet beträffande gällande rätt som kommit till uttryck synes ha sin grund i en restriktiv tolkning av punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 28 § KL jämfört med 11 § UppskL. I nämnda lagrum i 28 § KL hänvisas till punkterna 1 och 2 a av anvisningarna till 36 § KL. Där sker en redovisning av vilka avdrag som får beaktas vid reavinstberäkning och hur dessa avdrag skall beräknas. Någon erinran i 36 § KL finns inte om att, då den avyttrade fastigheten är en ersättningsfastighet, även uppskovsbelopp skall beaktas enligt 11 § UppskL genom att minska de avdrag som beräknats enligt anvisningarna till 36 § KL (jfr. s. 178). Bestämmelserna i 11 § UppskL tar i sin tur uttryckligen endast sikte på hur beräkning av reavinst och reaförlust skall ske då ersättningsfastigheten avyttrats.

I samband med redovisningen i avsnitt 19.3.1 om uppskovsbeloppet föreslår kommittén att bestämmelserna om uppskovsbeloppets beskattning



skall föras till punkt 2 a av anvisningarna till 36 § KL. Det innebär att det i fortsättningen inte skall behöva råda någon tvekan om att även uppskovsbeloppet skall beaktas när ingångsvärdet beräknas för en ersättningsfastighet som under pågående innehav kommer att ingå i den skattskyldiges rörelse. Genom att fastighetens ingångsvärde i rörelsen på så sätt blir lägre än vad som annars skulle ha varit fallet kommer uppskovsbeloppet att beskattas när fastigheten senare avyttras. Några särskilda regler för att säkerställa att uppskovsbeloppet beskattas behövs därför inte i de fall en ersättningsfastighet under pågående innehav övergår till att bli omsättningstillgång i den skattskyldiges rörelse.



## 18 Ny-, till- eller ombyggnad på ersättningsfastigheten

### 18.1 Nuvarande regler

Enligt nuvarande regler kan ny-, till- eller ombyggnad få behandlas som förvärv av ersättningsfastighet. Den skattskyldige har då rätt att räkna kostnaderna för byggnadsarbetena som vederlag för ersättningsfastigheten. Dessa regler finns i 4 § UppskL. En situation där detta aktualiseras är att den skattskyldige förvärvar en obebyggd eller ofullständigt bebyggd fastighet och på denna utför ny-, till- eller ombyggnad. Ett annat fall är att den skattskyldige utför byggnadsarbeten på mark som han redan äger eller förfogar över då ursprungsfastigheten avyttras. Vid beräkningen av uppskovsbeloppet skall enligt prisjämförelserregeln i 6 § UppskL vederlaget för den avyttrade fastigheten jämföras med vederlaget för ersättningsfastigheten. När ny-, till- eller ombyggnad sker på mark som den skattskyldige sedan länge äger eller förfogar över uppgår vederlaget för den sålda fastigheten (mark och byggnad) ofta till större belopp än kostnaden för den nya byggnaden. I sådana fall kan uppskov medges – om den skattskyldige särskilt begär det – för den vinst som belöper på byggnaden på den avyttrade fastigheten. Beräkningen av uppskovsbeloppet baseras i dessa fall på en jämförelse mellan vederlaget för den avyttrade byggnaden och kostnaden för uppförande av den nya byggnaden. Den del av reavinsten som hänför sig till marken på den avyttrade fastigheten måste omedelbart tas upp till beskattning.

För ny-, till- eller ombyggnadsfallen uppställs ett krav på likvärdighet som inte gäller då en färdigbyggd fastighet förvärvas som ersättningsfastighet. Detta innebär att man vid tillämpningen av uppskavsreglerna skall ta hänsyn endast till sådana kostnader för byggnadsarbeten på den nya fastigheten som är erforderliga för att denna skall bli likvärdig med den avyttrade fastigheten.

Den närmare innebörden av kravet på likvärdighet kan i korthet beskrivas på följande sätt. Är den avyttrade fastigheten bebyggd och den nya fastigheten obebyggd får hela kostnaden för uppförande av en byggnad beaktas vid prisjämförelsen, under förutsättning att byggnaden på den nya fastigheten är av ungefär samma storlek och standard som byggnaden på den sålda fastigheten. Vid mera påtagliga skillnader i storlek eller kvalitet får däremot endast en del av kostnaden för den nya byggnaden beaktas. Motsvarande gäller då den skattskyldige inte behöver uppföra en ny byggnad



men låter utföra om- eller tillbyggnad på den nya fastigheten.

En utförligare redogörelse för gällande regler och redovisning av rättspraxis finns i del 2 s. 41 ff.

## 18.2 Synpunkter på nuvarande regler

Allmänt kan sägas att möjligheten att kunna utnyttja ny-, till- eller ombyggnader som ersättningsfastighet i uppskovssyfte fyller ett behov. En motsvarande typ av reglering bör finnas även i ett framtida uppskovssystem. Kritik kan emellertid riktas mot det sätt på vilket byggnadsfallen reglerats i UppskL. Bestämmelserna ger upphov till tolkningsproblem.

Beträffande tillämpningen av det materiella innehållet i bestämmelserna kan följande framhållas. Bedömningen av vad som är att anse som ny-, till- eller ombyggnad sker i enlighet med vad som gäller enligt KL:s regler. Dessa regler kan i och för sig leda till att svåra bedömningar måste göras i enskilda fall. Praxis och doktrin kan dock ge vägledning. Motsvarande gäller inte beträffande tillämpningen av likvärdighetskravet i byggnadsfallen. Detta har föranlett stark kritik från olika håll. Det är i första hand LSt som är negativa till denna bestämmelse. Synpunkterna från LSt redovisas i bilaga 7 i del 2 (s. 468 ff.). Här lämnas en sammanfattning av vad som anförts.

Flertalet LSt har uppgett att det materiellt varit mycket svårt att tillämpa likvärdighetskravet. Som skäl har angetts att lagtexten är vagt utformad samt att varken förarbetsuttalanden eller RSV:s Handledning gett tillräcklig vägledning för att tolka bestämmelsen. Detta kan delvis förklara att medan man på vissa håll sagt sig lägga ner ett stort arbete på att försöka jämföra olika byggnader – genom att studera fastighetsdeklarationer, byggnadsritningar och i vissa fall även ta biträde av byggnadssakkunniga – så har utredningarna i andra fall angetts vara mycket summariska. Betecknande är emellertid att oavsett hur noggrant och detaljerat granskningsarbetet bedrivits gäller för hela landet att resultatet av likvärdighetsprövningen mycket sällan lett till att uppskovsbeloppet reducerats.

Kravet på likvärdighet kan även ifrågasättas från rättvisesynpunkt. Redan vid införandet av bestämmelsen framhöll Lantbrukarnas skattedelegation att kravet på likvärdighet lätt kan kringgåas genom att köparen kommer överens med säljaren att denne skall låta utföra byggnadsarbeten på ersättningsfastigheten. Inköpspriset på ersättningsfastigheten kommer då att inkludera även kostnaderna för dessa arbeten (jfr. SkU 1978/79:16 s. 19 f. och 26). Denna kritik har upprepats av en del LSt och även framförts av Auktoriserade Fastighetsmäklares Riksförbund.

På motsvarande sätt kan den gränsdragning ifrågasättas som innebär att likvärdighetskravet inte tillämpas på en fastighet som förvärvas färdigbyggd under det att likvärdighet med ursprungsfastigheten skall föreligga i fråga om en fastighet där byggnadsarbeten skall utföras av köparen. Motivet till att likvärdighetskravet skulle omfatta endast ny-, till- eller ombyggnadsfallen var att den skattskyldige själv kan bestämma arbetenas omfattning medan den som köper en bebyggd fastighet däremot normalt saknar inflytande över byggnadsbeståndets skick vid tidpunkten för förvärvet (prop. 1978/79:54 s. 27). I ett inte obetydligt antal fall när en fastighet köps bebyggd torde det



emellertid finnas möjligheter att påverka åtminstone byggnadens standard och även många gånger också byggnadens storlek. I andra fall kan möjligheten för den skattskyldige att själv bestämma hur byggnationen skall utformas vara starkt beskuren. Det gäller t. ex. vid gruppbebyggelse då tomt förvärvas från kommunen medan huset köps färdigt från ett byggnadsföretag (jfr. del 2 s. 474).

### 18.3 Ny-, till- eller ombyggnad i det framtida systemet

För att uppskavsreglerna skall fungera på ett tillfredsställande sätt är det nödvändigt att hänsyn får tas till ny-, till- eller ombyggnadsarbeten när kostnaden för förvärvet av ersättningsfastigheten skall beräknas. I denna grundläggande fråga finns således ingen anledning att avvika från dagens regler. Regeln om rätt att få beakta kostnader för ny-, till- eller ombyggnadsarbeten bör enligt kommitténs mening kunna tillämpas såväl då den skattskyldige förvärvar en obebyggd eller ofullständigt bebyggd fastighet som då byggnadsarbeten utförs på mark som den skattskyldige förfogar över.

Däremot föreslås inte någon motsvarighet till den nuvarande alternativregeln i 4 § andra stycket andra meningen UppskL om möjlighet att beräkna uppskavsbeloppet på grundval av endast den avyttrade byggnaden. Denna bestämmelse är egentligen en utvidgning av prisjämförelserregeln i 6 § UppskL. Med den ändrade utformningen som längre fram föreslås för prisjämförelserregeln kommer de fall, som alternativregeln utformats för, ändå att tillgodoses.

Kravet på likvärdighet i 4 § första stycket första meningen UppskL har blivit föremål för mycket stark kritik. En ordentlig granskning av de uppskavsfall där likvärdighetskravet aktualiseras tar stora resurser i anspråk. Ändå nås ofta inte tillfredsställande resultat. Bl. a. detta har medfört att granskningen blivit ojämn. Det är vidare förhållandevis enkelt att kringgå bestämmelserna. Uppgifter från LSt visar också att tillämpningen av likvärdighetskravet i mycket få fall har lett till att uppskavsbeloppet reducerats. Sammantaget kan sägas att bestämmelsen om likvärdighet inte uppfyller kravet på att vara en enkel och väl fungerande regel.

Enligt gällande regler omfattas inte fastigheter som förvärvas färdigbyggda av likvärdighetskravet. Från principiell synpunkt är frågan om likvärdighetskravet bör utvidgas till att avse samtliga uppskavsfall eller om regeln bör slopas helt. Med hänsyn till de problem som är förknippade med likvärdighetskravet bör någon utvidgning av bestämmelsens tillämpningsområde inte komma i fråga. Kommittén anser därför att något likvärdighetskrav inte bör införas i den framtida uppskovslagstiftningen.

För att uppskov skall kunna medges vid den taxering då reavinsten från försäljningen av ursprungsfastigheten tas upp till beskattning enligt vanliga regler om kontantmässig redovisning i 41 § KL, måste ersättningsfastigheten enligt kommitténs förslag ha förvärvats under beskattningsåret eller senast den 30 september taxeringsåret. Vid bostadsbyte gäller dessutom att bosättning måste ha skett inom samma tid. I ny-, till- eller ombyggnadsfallen torde det bli ganska vanligt att arbetena inte hunnit slutföras före denna



tidpunkt. Om den skattskyldige vid den aktuella taxeringen i stället yrkar och medges reafrist (motsvarande preliminärt uppskov enligt nuvarande system), får han tid att utföra arbetena till utgången av andra kalenderåret efter taxeringsåret. I speciella fall kan denna tidsfrist förlängas ytterligare. För en fullständig redogörelse för tidsfrister m. m. hänvisas till redovisningen av reglerna om reafrist (s. 211 ff. se även s. 217).



## 19 Uppskovsbeloppet

### 19.1 Beloppsgränsen för uppskov

#### 19.1.1 Inledning

För att uppskov skall medges vid tvångsavyttring krävs enligt nuvarande regler att reavinsten uppgår till minst 3 000 kr. (2 § tredje stycket UppskL). Vid frivillig avyttring skall vinsten uppgå till minst 15 000 kr. (3 § första stycket första meningen UppskL). Något krav på att reavinsten skall vara av viss storlek för att avdrag skall medges för avsättning till återanskaffningsfond finns inte (jfr. 2 § ÅFFL).

I de allmänna övervägandena har frågan om en större höjning av gränsen för minsta reavinst vid frivillig avyttring diskuterats som ett medel att minska antalet uppskov vid bostadsbyten. En sådan begränsningsregel ansågs emellertid i första hand drabba skattskyldiga med billigare fastigheter och en skärpning av regeln bedömdes bära övervägas endast mot bakgrund av penningvärdeförändringen (se s. 93). Frågan om en sådan justering behandlas i det följande. Samtidigt diskuteras en gemensam begränsningsregel för både frivilliga uppskov och uppskov vid tvångsavyttringar.

I fråga om den tekniska utformningen av en begränsningsregel bör särskilt vissa delar i nuvarande system uppmärksammas närmare. Det gäller bl. a. om en sådan regel även i fortsättningen bör knytas till storleken av den reavinst som kan grunda uppskov eller om en anknytning till uppskovsbeloppet i stället är att föredra. Uppskovsbeloppet kan vara lägre än reavinsten med hänsyn till den prisjämförelse som skall göras mellan ursprungs- och ersättningsfastighet. Då i detta kapitel diskuteras om en begränsningsregel i det framtida systemet skall anknytas till reavinsten eller till uppskovsbeloppet avses med reavinst, om inte annat sägs, den del av reavinsten som belöper på den egendom på ursprungsfastigheten som omfattas av uppskovsyrkandet t. ex. bostadsbyggnadsdelen med tomtmark på en lantbruksenhet. Denna del av reavinsten benämns *den uppskovsgrundande reavinsten*. I normalfallet är reavinsten lika med den uppskovsgrundande reavinsten men i vissa fall är den uppskovsgrundande reavinsten endast en del av reavinsten.

#### 19.1.2 Uppskovsbeloppets storlek avgörande

För att undvika att uppskov medges med endast mindre belopp har i uppskovslagstiftningen införts ett krav att avyttringen av ursprungsfastighe-



ten skall ha gett upphov till viss minsta reavinst. Normalt överensstämmer det belopp varmed uppskov medges, uppskovsbeloppet, med reavinsten. Då vederlaget för ersättningsfastigheten är lägre än vederlaget för ursprungsfastigheten kan dock tillämpningen av prisjämförelseregeln i 6 § första stycket UppskL leda till att uppskov medges med ett lägre belopp än reavinsten.

Anknytningen av begränsningsregeln till reavinstens storlek kan medföra effekter som i vissa situationer kan uppfattas som stötande. En skattskyldig som fått reavinst vid frivillig försäljning med ett belopp som understiger 15 000 kr. kan f. n. inte få uppskov med beskattningen. En skattskyldig, som fått en reavinst på 25 000 kr. och som förvärvar en ersättningsfastighet vilken vid prisjämförelsen är 15 000 kr. billigare än den avyttrade fastigheten, kan däremot få uppskov med den enligt prisjämförelseregeln uppskovsberättigade delen av reavinsten, 10 000 kr. På motsvarande sätt gäller att kravet på reavinstens storlek bedöms utifrån reavinsten för hela fastigheten och inte bara i förhållande till vad som belöper på byggnaden, även då vid tillämpning av alternativregeln i 4 § andra stycket andra meningen UppskL enbart den del av reavinsten som är hänförlig till avyttrade byggnaden skall läggas till grund för beräkningen av uppskovsbeloppet (se del 2 s. 43).

Antalet fall där uppskov medges med belopp som understiger minsta reavinst torde vara få. Det är ovanligt att ett uppskov inte omfattar hela reavinsten (jfr. del 2 s. 184 och s. 205 ff.). När så är fallet torde det endast mera sällan förekomma att den reducerade reavinsten understiger 15 000 kr. Detta hänger samman med att den nuvarande prisjämförelseregeln är utformad så att möjligheten att få uppskov med en del av reavinsten avtrappas hastigt (se s. 171). Kommittén kommer emellertid enligt vad som utvecklas i nämnda avsnitt att föreslå en prisjämförelseregel som innebär att uppskov skall medges med en mot priserna på ersättnings- resp. ursprungsfastigheten svarande proportionell andel av reavinsten. Med en sådan prisjämförelseregel kommer förmodligen uppskovsbeloppet att understiga minsta reavinst för uppskov oftare. Man bör därför överväga att anknyta begränsningsregeln till uppskovsbeloppet i stället för till reavinsten.

En sådan begränsningsregel innebär att det belopp vars storlek skall prövas är den del av reavinsten som enligt prisjämförelseregeln kan bli föremål för uppskov. Utifrån UppskL:s regler skulle en sådan bestämmelse tillämpas enligt följande. Antag att en skattskyldig avyttrade sin ursprungsfastighet för 400 000 kr., efter avdrag för försäljningskostnader, med en reavinst på 30 000 kr. En ny fastighet förvärvas för 380 000 kr. inklusive kostnader. Tillämpningen av den nu gällande prisjämförelseregeln leder till att uppskov kan medges med högst den del av reavinsten som överstiger skillnadsbeloppet, dvs. med  $(30\,000 - (400\,000 - 380\,000) =) 10\,000$  kr. Med en gräns för uppskov på 15 000 kr. kan uppskov i ett fall som detta inte komma i fråga.

Det är som framgått främst rättviseskäl som motiverar att en begränsningsregel knyts till uppskovsbeloppet i stället för till reavinsten. Antalet medgivna uppskov bör också bli något färre med en sådan bestämmelse. En begränsningsregel som anknyter till uppskovsbeloppet ger emellertid den nackdelen att skattskyldiga kan få svårare än med dagens system att i vissa situationer förutse om uppskov kan medges. Det gäller de fall då det inte går



att få omedelbart uppskov på grund av att någon ersättningsfastighet inte förvärvats.

Med dagens regler prövas kravet att reavinsten skall uppgå till visst belopp vid taxeringen då försäljningen av ursprungsfastigheten redovisas – oavsett om slutligt eller preliminärt uppskov yrkas. Detta kan ske eftersom reavinstens storlek torde prövas slutligt vid denna taxering (se s. 199). Om begränsningsregeln i stället anknyter till uppskovsbeloppet kan den skattskyldige säkert bedöma möjligheterna till uppskov först då han känner till priset på ersättningsfastigheten. Några svårigheter torde emellertid i praktiken inte komma att uppstå utom i de fall då reavinsten ligger nära gränsen för uppskov och då därtill ersättningsfastighetens pris är svårt att uppskatta, t. ex. på grund av att ny-, till- eller ombyggnad skall ske. Problemet med att förutsebarheten minskar motverkas dock av att prisskillnader mellan ursprungsfastighet och ersättningsfastighet i framtiden kommer att leda till en avsevärt långsammare avtrappning av den reavinst som uppskovsmässigt får beaktas än vad dagens bestämmelser innebär. Om den prisjämförelseregel som kommittén i det följande föreslår tillämpas i det nyss redovisade exemplet skulle den uppskovsberättigade delen av reavinsten uppgå till  $(30\,000 \times \frac{380\,000}{400\,000} =) 28\,500$  kr. Detta belopp skulle sedan vara utgångspunkt för tillämpning av begränsningsregeln.

Det bör inte uppkomma några större olägenheter genom att anknyta begränsningsregeln till uppskovsbeloppet. De rättviseskäl och administrativa skäl som talar för att på denna punkt genomföra en förändring av uppskovsreglerna får därför anses överväga. Enligt kommitténs mening bör därför en anknytning av begränsningsregeln till uppskovsbeloppet göras i det framtida uppskovssystemet.

### 19.1.3 En beloppsgräns på 25 000 kr.

Begränsningarna av möjligheterna till uppskov med hänsyn till reavinstens storlek har motiverats av administrativa hänsyn. Uppskov bör inte komma i fråga då reavinsten är förhållandevis liten (se prop. 1968:88 s. 17). Samtidigt bör en avvägning ske så att rätten till uppskov kan utnyttjas då en omedelbar beskattning av vinsten kan antas innebära en väsentlig påfrestning på den skattskyldiges ekonomi (se prop. 1975/76:180 s. 148).

Det finns anledning att även i fortsättningen undvika att uppskov medges med mindre belopp. Vidare bör enligt kommitténs uppfattning en utgångspunkt för en begränsning av antalet uppskov utifrån reavinstens storlek vara en gemensam bestämmelse för samtliga uppskovssituationer. Olika bestämmelser för skilda uppskovsfall skulle svårligen kunna motiveras av sakliga skäl och dessutom onödigt komplicera systemet. Även från länsstyrelsehåll har man uttalat sig för en gemensam regel (se del 2 s. 482).

Kravet på reavinstens storlek vid frivillig avyttring, ett krav som får bilda utgångspunkt för den fortsatta diskussionen, var ursprungligen utformat så att vinsten måste ha uppgått till minst 15 000 kr. och dessutom ha överstigit 10 % av vederlaget för ursprungsfastigheten efter avdrag för kostnad för avyttringen (se 35 § 2 mom. andra stycket KL enl. SFS 1976:343). Redan då denna regel infördes synes i flertalet fall den procentuella spärren ha tillämpats (jfr. SOU 1975:53 s. 10 f. och 198 samt prop. 1975/76:180 s. 148).



Den genomsnittliga köpeskillingen vid försäljningar av villor (ej tomträtt) uppgick enligt SCB:s fastighetsprisstatistik för år 1976 till 218 000 kr. (se Sm P 1984:10).

Erfarenheterna visade att den procentuella spärren gav upphov till svåra tröskeffekter. Om vinsten uppgick till omkring 10 % av fastighetens tilltänkta försäljningspris kunde en liten justering av priset eller en mindre avvikelse från taxeringsmyndigheternas sida beträffande den skattemässiga bedömningen av försäljningen inverka mycket dramatiskt på hur vinsten skulle beskattas. En motsvarande bestämmelse infördes därför inte i UppskL (se prop. 1978/79:54 s. 23). Det kan nämnas att den genomsnittliga köpeskillingen vid försäljningar av villor (ej tomträtt) för hela riket enligt 1978 års fastighetsprisstatistik var 289 000 kr. (se Sm P 1984:10). Slopandet av den procentuella spärren innebar således i flertalet fall att kraven för uppskov sänktes.

En begränsningsregel i form av ett absolut belopp medför också att tröskeffekter uppkommer. Även gällande beloppsgräns vid frivillig avyttring kan i enskilda fall ge resultat som både kan uppfattas som orättvisa och innebära en inte obetydlig ekonomisk påfrestning. En person vars reavinst uppgår till 14 500 kr. blir enligt dagens regler omedelbart beskattad, medan den som fått en vinst på 15 000 kr. kan få uppskov med hela beloppet (jfr. motion 1979/80:1575).

Som framgått fungerade begränsningsregeln beträffande frivilliga avyttringar enligt UppskL 68 i princip huvudsakligen som en procentuell spärr. Det fasta beloppet på 15 000 kr. kom att tjäna som en gräns för enbart försäljningar av fastigheter med låga priser där den procentuella spärren uppnåddes men vinsten trots det inte uppgick till 15 000 kr. Förhållandena i dag är knappast sådana att det finns anledning att överväga att på nytt införa en begränsningsregel med en procentuell spärr enligt modell från UppskL 68. De genomsnittliga villapriserna överstiger i dag 300 000 kr. (enligt 1983 års prisstatistik 306 000 kr. för villor exkl. tomträtt, se Sm P 1984:9.3). Även med en spärr på en lägre nivå, exempelvis 5 % i stället för 10, skulle i många fall oacceptabla tröskeffekter uppstå.

En begränsningsregel i det framtida uppskovssystemet bör därför i enlighet med dagens regler utgå från ett fast belopp. Som framhållits bör en justering av det nuvarande beloppet, 15 000 kr., övervägas endast mot bakgrund av den fortlöpande penningvärdeförändringen. Olika alternativ kan därvid diskuteras. Kommittén har utgått från beloppsgränserna 25 000 kr., 30 000 kr. resp. 35 000 kr. Den lägsta beloppsgränsen har framräknats utifrån basbeloppets förändring under tiden från år 1979, då UppskL trädde i kraft, till år 1985. På motsvarande sätt har beloppsgränsen 35 000 kr. beräknats. Utgångspunkten har då varit basbeloppet för år 1976 då beloppsgränsen för frivilliga avyttringar först infördes.

Det är inte möjligt att närmare ange vilka skillnader i fråga om antalet uppskov som de olika basbeloppsgränserna skulle kunna få. I någon mån kan ledning för en bedömning hämtas från vissa statistiska uppgifter som tagits fram av LSt. Av dessa uppgifter kan utläsas att det genomsnittliga uppskovsbeloppet under hela 1980-talet har legat på nominellt knappt 60 000 kr. (se del 2 s. 190). Beträffande 1983 års taxering har också uppskovens fördelning med hänsyn till uppskovsbeloppets storlek undersökts (se del 2



s. 191). I överbägende antalet fall var uppskovsbeloppet mindre än 50 000 kr. (63 %). Hela 43 % av samtliga fanns i skiktet upp till 30 000 kr., medan uppskovsbeloppet i blott 12 % av fallen avsåg minst 100 000 kr. En allvarlig nackdel med en fast beloppsgräns är att skattskyldiga som innehar fastigheter med låga marknadsvärden, dvs. skattskyldiga med mindre fastigheter eller skattskyldiga bosatta på orter med låga fastighetspriser, drabbas hårdast. Vid i övrigt lika förhållanden leder en försäljning av en fastighet med högre marknadsvärde normalt till en större reavinst i kronor räknat än försäljningen av en billigare fastighet (jfr. del 2 s. 157 f.).

Vad som nu anförts och det förhållandet att de närmare konsekvenserna av en höjning av beloppsgränsen till ett visst belopp inte kan bedömas talar för att en försiktig höjning av beloppsgränsen genomförs. Enligt kommitténs uppfattning bör därför en höjning av beloppsgränsen ske till 25 000 kr.

Kommittén anser att om en högre beloppsgräns – 30 000 kr. eller 35 000 kr. – skall komma i fråga, så bör begränsningsregeln ges en alternativ utformning. En sådan regel skulle kunna utformas som ett fast belopp kompletterat med en procentuell spärr vilken fungerar som en maximigräns. Antag att en begränsningsregel införs med innebörd att minsta reavinst för uppskov skall vara 30 000 kr. dock högst 10 % av vederlaget för ursprungsfastigheten. Det skulle innebära att en reavinst om minst 25 000 kr. skulle kunna grunda rätt till uppskov om försäljningspriset inte översteg 250 000 kr. Eftersom fastighetspriserna överlag uppgår till förhållandevis stora belopp skulle mindre uppskovsbelopp inte förekomma annat än undantagsvis.

Genom en sådan regel skulle man i någon mån komma till rätta med de tröskeleffekter som en fast beloppsgräns medför. Kommittén anser emellertid att det är att föredra att särskilda hänsyn i stället tas till nu berörda grupper när beloppsgränsens storlek bestäms. Enligt kommitténs uppfattning får dessa hänsyn anses tillgodosedda med en fast beloppsgräns om 25 000 kr.

Kommittén har även överbägt om begränsningsregeln bör utformas så att en automatisk höjning av beloppsgränsen i fortsättningen skall ske om penningvärdeförändringen når viss omfattning. Detta skulle kunna åstadkommas genom att anknyta begränsningsregeln till något index, t. ex. basbeloppet. I takt med att basbeloppet ändras skulle en automatisk justering av beloppsgränsen 25 000 kr. kunna ske exempelvis i 5 000-kronorsintervall. Kommittén har emellertid avstått från att föreslå en sådan regel.

Vid yrkande om reafrikt föreslås att reglerna om beloppsgränsen iakttas på följande sätt. Då krävs att den uppskovsgrundande reavinsten uppgår till minst 25 000 kr. Om delar av reavinsten vid tvångsbyte skall tas till beskattning vid skilda taxeringar bör inte någon beloppsgräns gälla. Denna fråga behandlas på s. 230.

#### 19.1.4 Makars sammanlagda uppskovsbelopp beaktas

De i UppskL uppställda kraven på minsta reavinst för uppskov gäller för varje enskild skattskyldig som varit delägare i den avyttrade fastigheten. Något undantag görs inte för det fall att en fastighet innehafts gemensamt av två makar. Det innebär att om en fastighet med två makar som delägare



avyttras frivilligt med lika stor vinst för var och en av ägarna, så måste den totala reavinsten uppgå till minst ( $2 \times 15\,000 =$ ) 30 000 kr. för att uppskov skall kunna beviljas (se del 2 s. 37).

Även i det framtida uppskovssystemet bör det gälla att beloppsgränsen för uppskov skall uppfyllas beträffande varje skattskyldig. Starka skäl kan emellertid anföras för att det sammanlagda uppskovsbeloppet skall få beaktas beträffande makar som avyttrar en gemensamt ägd fastighet. Makar som levt tillsammans under beskattningsåret skall sambeskattas för bl. a. inkomst av annan fastighet och inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet (se 9 § 3 mom. och 11 § 1 mom. fjärde–nionde styckena SIL enligt SFS 1979:1156 jfr. med 6 § lagen (1982:417) om ikraftträdande av lagen (1982:416) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt). Från 1986 års taxering skall sambeskattning ske endast vid beräkning av tilläggsbelopp (se 9 § 3 mom. och 11 § 3 mom. SIL). Även makars förmögenhet sambeskattas (se 12 § 1 mom. SFL). Den sambeskattning som gäller för makar har medfört att makar många gånger inte fäster något större avseende vid vem av makarna som erhåller lagfart på en fastighet som de i realiteten förvärvat gemensamt. För att undvika att obilliga effekter skall uppkomma i uppskovshänsen när makar säljer en gemensamt ägd fastighet bör därför det sammanlagda uppskovsbeloppet få beaktas vid tillämpningen av begränsningsregeln.

## 19.2 Beräkning av uppskovsbeloppet

### 19.2.1 Nuvarande prisjämförelseregel

Beräkningen av uppskovsbeloppet sker utifrån en jämförelse mellan vederlaget för ursprungsfastigheten och vederlaget för ersättningsfastigheten, den s. k. prisjämförelseregeln. Denna återfinns i 6 § UppskL. För att uppskov skall kunna medges med ett belopp motsvarande hela reavinsten fordras att vad som erhållits för ursprungsfastigheten motsvarar eller understiger vad som betalats för ersättningsfastigheten. Om ersättningsfastigheten är billigare än ursprungsfastigheten minskar utrymmet för uppskov med ett belopp motsvarande skillnaden mellan vederlaget för ursprungsfastigheten och vederlaget för ersättningsfastigheten (*skillnadsbeloppet*). En skattskyldig som sålt sin fastighet för exempelvis 350 000 kr. och köpt en ersättningsfastighet för 300 000 kr. kan medges uppskov endast beträffande den del av reavinsten som överstiger 50 000 kr.

Med vederlaget för den avyttrade fastigheten avses köpeskillingen (motsv.) efter avdrag för försäljningsprovision och liknande kostnader. I vederlaget för ersättningsfastigheten får inräknas såväl stämpelskatt som andra direkta inköpskostnader. Det innebär att den avyttrade fastighetens nettoförsäljningspris jämförs med bruttointköpspriset för ersättningsfastigheten.

Något fall då uppskovsbeloppet kan bestämmas till ett lägre belopp än reavinsten annat än till följd av prisjämförelsen finns inte. Det torde t. ex. inte vara tillåtet att kvitta reaförlust mot vinsten och sedan få uppskov med återstoden av reavinsten (se del 2 s. 45).



### 19.2.2 Effekterna av nuvarande prisjämförelserregel

Den nuvarande utformningen av prisjämförelserregeln har motiverats med att man har ansett att behovet av skattekredit allmänt sett är mindre när priset på ersättningsfastigheten understiger priset på den avyttrade fastigheten än när det motsatta förhållandet gäller. Fastighetstransaktionerna har vid ett lägre pris på den senast förvärvade fastigheten ansetts ge upphov till ett överskott som bör kunna användas för att betala den skatt som belöper på reavinsten (se prop. 1978/79:54 s. 31).

Tanken bakom prisjämförelserregeln är således att uppskov skall kunna medges med ett så stort belopp att det likviditetsbehov som uppstår när den skattskyldige skall förvärva en ersättningsfastighet tillgodoses. Därvid har man utgått ifrån att behovet av kapital står i direkt relation till priset på ursprungs- resp. ersättningsfastigheten.

En person som förvärvar en ersättningsfastighet som är lika dyr eller dyrare än ursprungsfastigheten anses med detta synsätt alltid behöva disponera – utan beskattningskonsekvenser – hela reavinsten för att finansiera köpet av ersättningsfastigheten. Den som förvärvar en ersättningsfastighet som är billigare än ursprungsfastigheten anses däremot behöva disponera endast den del av reavinsten som överstiger prisskillnaden mellan de jämförda fastigheterna. Tillämpningen av prisjämförelserregeln medför att den reavinst som kan bli föremål för uppskov minskar i samma takt som skillnadsbeloppet ökar.

Det kan ifrågasättas om regler om en så snabb avtrappning av det möjliga uppskovsbeloppet, som föreskrivs i den nuvarande prisjämförelserregeln, tar tillräcklig hänsyn till de finansieringsmöjligheter som kan föreligga. Många skattskyldiga som önskar att som ersättningsfastighet förvärva en äldre, billigare fastighet, har ofta – trots det lägre priset – behov av uppskov på grund av de sämre finansieringsmöjligheter som finns vid förvärv av äldre villor jämfört med förvärv av nybyggda villor.

Ett exempel får belysa det sagda. Antag att en person år 1981 förvärvade en statligt belånad villa för 525 000 kr. varav 75 000 kr. betalades kontant. År 1985 säljer han villan för 600 000 kr. (nettoförsäljningspris). Fastigheten har innehafts endast fyra år. Någon indexuppräkningsvärde för ingångsvärdet sker därför inte och förutsättningar för tidigareläggning antas ej föreligga. Den skattepliktiga reavinsten blir då 75 000 kr. Antag vidare att den skattskyldige som ersättning avser att förvärva en äldre villa för 500 000 kr. (bruttoinköpspris). Fastigheten antas kunna belånas till 380 000 kr. Resterande belopp eller 120 000 kr. måste då betalas kontant.

Eftersom vederlaget för ersättningsfastigheten understiger priset på den avyttrade fastigheten med 100 000 kr. och reavinsten uppgick till endast 75 000 kr., utesluter prisjämförelserregeln att den skattskyldige får uppskov med någon del av reavinsten. Försäljningen av ursprungsfastigheten gav 150 000 kr. (kontantinsatsen i den avyttrade villan 75 000 kr. – någon amortering förutsätts inte ha skett – och reavinsten 75 000 kr.). Efter det att reavinsten beskattats – marginalsattesatsen antas vara 70 % – återstår ca 85 000 kr. För att kunna betala kontantinsatsen på den förvärvade fastigheten hade den skattskyldige varit i behov av uppskov med ungefär 35 000 kr. Tillämpningen av gällande prisjämförelserregel kan således i vissa



situationer leda till att uppskov vägras trots att den skattskyldige har ett verkligt behov av att investera reavinsten i en ny fastighet.

Det har bl. a. från Auktoriserade Fastighetsmäklares Riksförbund påtalats att de skattskyldiga försöker motverka effekterna av prisjämförelseregeln. Ett sätt bygger på att kostnader för ny-, till- eller ombyggnad på ersättningsfastigheten under vissa förutsättningar godtas som förvärv av ersättningsfastighet. De begränsade möjligheter till uppskov som nuvarande prisjämförelseregel innebär, kan medföra att vissa skattskyldiga anser sig vara "tvungna" att investera i ny-, till- eller ombyggnad på den förvärvade fastigheten. Det leder till att investeringar i bland görs som annars inte skulle ha blivit aktuella. I andra fall får reglerna den effekten att byggnadsarbetena företas vid en tidigare tidpunkt än vad som var avsett. Det kan få till följd dels att arbetet genomförs utan tillräcklig planering, dels att kostnaderna för byggnationen blir högre på grund av att den skattskyldige inte kan delta i arbetet på samma sätt som kunde ha skett om investeringen företagits vid en senare tidpunkt.

Vidare har redovisats att det inte finns något hinder mot att köparen och säljaren kommer överens om att säljaren utför de ny-, till- eller ombyggnadsarbeten som köparen önskar och att överlåtelsepriset i motsvarande mån höjs (se s. 162). Det torde dessutom förekomma att den skattskyldige i samråd med säljaren av ersättningsfastigheten bestämmer köpeskillingens storlek till ett högre belopp än marknadspriset utan att fråga är om någon byggnation för köparens räkning. Till en sådan överenskommelse hör en justering av betalningsvillkoren för att kompensera köparen för det högre priset på fastigheten.

Prisjämförelsereglens nackdelar framträder emellertid särskilt tydligt om man ser till vad som kan inträffa vid en serie flyttningar mellan orter med skiftande prisnivåer på fastigheterna.

Antag att en person flyttar från en villa i Stockholm till en mindre eller medelstor landsortsstad. Där bosätter han sig i en villa av motsvarande storlek och standard som den han lämnade i Stockholm. Priset på den nya villan kan antas vara avsevärt lägre än priset på ursprungsvillan. Några år senare flyttar han på grund av arbetsmarknadsmässiga skäl tillbaka till Stockholm. Han avser då att bosätta sig i en villa likvärdig med den han en gång flyttade ifrån. Köpeskillingen för denna villa bör – åtminstone sett i ett längre perspektiv – klart överstiga vad han erhöll när han flyttade från Stockholm.

Många som flyttar till en ort med lägre prisnivå är på grund av gällande prisjämförelseregel oftast förhindrade att få uppskov med beskattningen av en eventuell reavinst vid den ursprungliga försäljningen. I ett fall som det nyss skisserade föreligger som regel inte heller något behov av uppskov för att kunna förvärva fastigheten på en ort med lägre fastighetspriser. Behovet av att kunna disponera över hela reavinsten från den första försäljningen framträder först när det är aktuellt att flytta vidare till en ort med högre prisnivå.

Det finns vissa möjligheter för den enskilde att begränsa de negativa effekterna av upprepade flyttningar mellan orter med sins emellan varierande nivåer på fastighetspriserna. Ett sätt är att investera vederlaget för ursprungsfastigheten i en lika dyr fastighet på den nya orten. Då kan uppskov



med hela reavinsten erhållas. Nackdelarna med en sådan åtgärd är flera. Den skattskyldige kan tvingas förvärva en villa som väsentligt överstiger hans faktiska anspråk på storlek och standard. En större villa betyder ökade löpande kostnader. En sådan fastighet torde normalt också vara känsligare för prisförändringar än en mindre villa. Om en person vet att en ny flyttning till annan ort är nära förestående, framstår inte detta förfarande som ett verkligt handlingsalternativ.

Den som flyttar ofta kan ha en möjlighet att motverka prisjämförelseregelns effekter genom att avstå från att anmäla den fastighet som förvärvas på den nya orten som ersättningsfastighet. I stället yrkas preliminärt uppskov med reavinsten från ursprungsfastigheten. En förutsättning för att fördelar skall uppnås med ett sådant förfarande är dock att vidareflyttning sedan sker till en ort där fastighetspriserna är högre och att både ersättningsfastighet förvärvas och bosättning sker där i sådan tid att det preliminära uppskovet kan följas av slutligt uppskov avseende den senast förvärvade fastigheten. Möjligheterna att få förlängd tidsfrist för att förvärva en ersättningsfastighet på grund av att vidareflyttning skall ske synes enligt gällande dispenspraxis vara mycket små (se del 2 s. 124 f.).

### 19.2.3 En ny prisjämförelseregel

#### *Principen för prisjämförelse*

Ett av syftena med uppskovslagstiftningen är att en skattskyldig skall ha möjlighet att disponera reavinsten från en fastighetsförsäljning för att kunna finansiera förvärv av en ersättningsfastighet. Allmänt sett minskar behovet av att använda den skattecredit som uppskovsbeloppet representerar ju billigare ersättningsfastigheten är i förhållande till ursprungsfastigheten. Det är därför inte något lämpligt alternativ att medge fullt uppskov oavsett priset på ersättningsfastigheten.

För att rätt kunna bedöma en skattskyldigs behov av skattecredit skulle en granskning av förutsättningarna för finansiering av ersättningsfastigheten behöva ske i varje särskilt fall, även då ersättningsfastigheten är dyrare än ursprungsfastigheten. Uppskov skulle kunna medges endast när andra möjligheter till finansiering visat sig uteslutna. En sådan metod framstår som principiellt riktig men också som administrativt ogenomförbar. Bedömningen av den skattskyldiges behov av skattecredit måste därför utformas som en schablonregel.

Som framgått av den tidigare redogörelsen ger den nuvarande prisjämförelseregeln en alltför begränsad möjlighet till uppskov i många fall. Det finns därför anledning att pröva om inte avtrappningen av uppskovsbeloppet bör kunna ske långsammare än nu så att uppskov kan komma i fråga då prisskillnaderna mellan ursprungs- och ersättningsfastighet är större än vad dagens regler ger utrymme för.

Genom att utforma bestämmelserna om bedömningen av den skattskyldiges behov av uppskov som en schablonregel har möjligheter getts för vissa skattskyldiga att få uppskov även om de skulle kunna förvärva en ny fastighet utan att disponera över hela reavinsten. Sannolikheten för ett större antal sådana uppskovsfall ökar naturligtvis om prisjämförelseregeln ges en



generösare utformning än i dag. Reglerna om indexuppräknning av uppskovsbeloppet torde emellertid ha en återhållande effekt på intresset att yrka uppskov i fall där en ersättningsfastighet kan förvärfvas utan att hela reavinsten behöver tas i anspråk. Att många som fått uppskov senare – när ekonomiska förutsättningar föreligger – vill avskatta uppskovsbeloppet tyder på en sådan inställning (jfr. s. 181).

De som drabbas av att möjligheten till uppskov minskar snabbt om ersättningsfastigheten är billigare än ursprungsfastigheten är främst personer som flyttar mellan orter med olika nivåer på fastighetspriserna. Den nuvarande utformningen av prisjämförelserregeln är därför dåligt anpassad till syftet att genom uppskov underlätta rörligheten på arbetsmarknaden. Med hänsyn till detta och vad som i övrigt anförts om effekterna av den nuvarande prisjämförelserregeln anser kommittén att en motsvarande regel i den framtida uppskovslagstiftningen bör utformas så att avtrappningen av uppskovsmöjligheten görs långsammare. Ett ytterligare skäl till att tillåta en långsammare avtrappning är att en på det sättet utformad prisjämförelserregel utgör en förutsättning för att förenkla uppskovsreglerna beträffande ny-, till- eller ombyggnad på ersättningsfastigheten (se s. 163).

I det följande redovisas olika alternativa modeller för en ny prisjämförelserregel. Två av dessa utgår från den nuvarande regeln i UppskL. I stället för att avräkna hela skillnadsbeloppet skulle enligt dessa en försiktigare avtrappning av uppskovsbeloppet erhållas om endast en del av skillnadsbeloppet räknas av mot reavinsten, t. ex. hälften av skillnadsbeloppet eller en fjärdedel. Dessa beräkningsmetoder benämns *UppskL alt. I* resp. *UppskL alt. II*.

Den tredje modellen har utformats som en proportioneringsregel efter förebild från norsk lagstiftning. I de fall ersättningsfastigheten är billigare än ursprungsfastigheten medges uppskov med en mot priserna på de båda fastigheterna svarande proportionell andel av reavinsten. Enligt denna modell skulle en skattskyldig som sålt en villa för 500 000 kr. med en reavinst på 75 000 kr. och förvärvat en ersättningsfastighet för 450 000 kr. medges uppskov med  $(\frac{450\,000}{500\,000} \times 75\,000 =) 67\,500$  kr. Om prisjämförelserregeln enligt UppskL tillämpas på samma situation, skulle uppskov medges med endast  $(75\,000 - (500\,000 - 450\,000) =) 25\,000$  kr.

En prisjämförelserregel enligt en modell för proportionering ökar betydligt de skattskyldigas möjligheter till uppskov vid förvärv av ersättningsfastigheter som har lägre pris än ursprungsfastigheten. En nackdel med proportioneringsmetoden är att någon nedre gräns där hela reavinsten räknats av inte finns. Teoretiskt kan uppskovsbeloppen vid tillämpning av denna metod bli hur små som helst. Kommitténs förslag till begränsningsregel innebär emellertid att uppskov inte kan komma i fråga om uppskovsbeloppet, efter tillämpning av prisjämförelserregeln, understiger 25 000 kr.

I följande tabeller jämförs de tre alternativa modellerna med prisjämförelserregeln i UppskL. En redovisning sker av uppskovsbeloppets storlek med ersättningsfastigheter i skilda prislägen och med olika metoder för prisjämförelse.



**a) Ursprungsfastighetens pris 400 000 kr., reavinst 30 000 kr.**

Prisjämförelse- metod	Ersättningsfastighetens pris, kr.		
	400 000	370 000	335 000
UppskL	30 000	0	0
UppskL alt. I	30 000	0	0
UppskL alt. II	30 000	0	0
Proportionering	30 000	27 750	25 125

**b) Ursprungsfastighetens pris 400 000 kr., reavinst 60 000 kr.**

Prisjämförelse	Ersättningsfastighetens pris, kr.			
	400 000	340 000	280 000	160 000
UppskL	60 000	0	0	0
UppskL alt. I	60 000	30 000	0	0
UppskL alt. II	60 000	45 000	30 000	0
Proportionering	60 000	51 000	42 000	0

**c) Ursprungsfastighetens pris 400 000 kr., reavinst 100 000 kr.**

Prisjämförelse- metod	Ersättningsfastighetens pris, kr.			
	400 000	300 000	200 000	100 000
UppskL	100 000	0	0	0
UppskL alt. I	100 000	50 000	0	0
UppskL alt. II	100 000	75 000	50 000	25 000
Proportionering	100 000	75 000	50 000	25 000

Jämförelserna mellan proportioneringsmetoden och UppskL alt. II (avtrappning med en fjärdedel av skillnadsbeloppet) visar att proportioneringsmetoden normalt ger det för de skattskyldiga förmånligaste resultatet. Särskilt fördelaktig är proportioneringsmetoden när reavinsten är liten i förhållande till ursprungsfastighetens pris i synnerhet då reavinsten ligger i närheten av beloppsgränsen för uppskov. Tillämpningen av UppskL alt. II ger ett förmånligare resultat ju större reavinsten är i förhållande till ursprungsfastighetens pris. I de fall då reavinsten överstiger en fjärdedel av detta pris medför denna metod en långsammare avtrappning än proportioneringsmetoden. Enligt kommitténs uppfattning är proportioneringsmetoden att föredra av dessa båda.

Avtrappningen av uppskovsbeloppet enligt UppskL alt. I (avtrappning med hälften av skillnadsbeloppet) leder i de allra flesta situationer till att uppskovsbeloppet blir lägre än enligt proportioneringsmetoden. I normalsituationerna framstår avtrappningen enligt UppskL alt. I som alltför snabb.



Denna metod bör därför inte väljas framför proportioneringsmetoden. Kommittén föreslår därför sammanfattningsvis att proportioneringsmetoden bör väljas som prisjämförelseregel i ett framtida uppskovssystem.

#### *Prisjämförelseregelns närmare utformning*

Vid tillämpningen av nuvarande prisjämförelseregel görs jämförelsen mellan ursprungsfastighetens försäljningspris och ersättningsfastighetens förvärvspris inklusive kostnader för förvärvet. Detta kommer att gälla i flertalet situationer även i framtiden. Som redovisats i kapitel 16 kan ursprungsfastigheten i vissa fall omfatta egendom som inte bör få beaktas vid uppskovsprövningen. Motsvarande kan gälla även beträffande ersättningsfastigheten. För dessa fall krävs därför att det till grund för prisjämförelsen görs ytterligare precisering av försäljningspris resp. förvärvspris. Med hänsyn härtill föreslår kommittén att begreppet *jämförelsevärde* införs för de värden som skall används vid tillämpningen av prisjämförelseregeln.

Normalt är ursprungsfastighetens jämförelsevärde lika med fastighetens försäljningspris (motsv.). I de fall de särskilda bestämmelserna om uppskovsgrundande reavinst innebär att endast viss del av ursprungsfastigheten får beaktas vid uppskovsprövningen så utgör fastighetens jämförelsevärde den andel av försäljningspriset som belöper på dessa delar.

I normalfallet utgörs likaså ersättningsfastighetens jämförelsevärde av hela det belopp som investerats i fastigheten, dvs. köpeskilling (motsv.) jämte stämpelskatt och andra för förvärvet nödvändiga kostnader. Hänsyn skall som framgått av kapitel 18 även tas till den skattskyldiges kostnad för ny-, till- eller ombyggnad på ersättningsfastigheten. På motsvarande sätt som beträffande ursprungsfastigheten så utgörs emellertid ersättningsfastighetens jämförelsevärde av endast den del av investeringskostnaden som belöper på egendom som inte är för fastighetsbytet ovidkommande egendom.

#### 19.2.4 Uppskov med hela reavinsten; ej kvittning mot reaförlust

Reavinsten från en fastighetsavyttring skall enligt vad som följer av 41 § KL tas upp till beskattning vid taxeringen för det år då någon del av köpeskillingen blivit tillgänglig för lyftning. Innebörden av att uppskov med beskattningen av reavinsten medges är att ett mot vinsten svarande belopp, uppskovsbeloppet, skall tas upp till beskattning vid en senare tidpunkt än vad som gäller för reavinstbeskattningen enligt KL:s regler. Som tidigare framhållits är tanken bakom uppskovsreglerna att innehavet av ursprungsfastigheten och innehavet av ersättningsfastigheten betraktas som ett enda fastighetsinnehav. Syftet med uppskovslagstiftningen är att underlätta för skattskyldiga som behöver disponera över hela reavinsten från ursprungsfastigheten för att förvärva en ny fastighet. Det anförda kommer till uttryck bl. a. genom att uppskov principiellt medges med ett belopp som motsvarar hela reavinsten. Endast då förutsättningarna för uppskov med hela reavinsten på grund av tillämpningen av prisjämförelseregeln inte är



uppfyllda kan uppskovsbeloppet bestämmas till ett lägre belopp än reavinsten.

Det är inte heller möjligt att kvitta en reaförlust mot reavinsten och sedan få uppskov med vad som återstår (se del 2 s. 45). Kvittning kan däremot ske mot den del av reavinsten som inte omfattas av uppskovet då ersättningsfastigheten är billigare än ursprungsfastigheten.

Förslaget till ny uppskovslagstiftning innebär principiellt att beskattningen av reavinst såväl vid beslut om uppskov som vid beslut om reafrist skall skjutas upp till dess att ersättningsfastigheten avyttrats eller att reafristen löpt ut. Detta motsvarar vad som gäller vid slutliga uppskov enligt nuvarande regler. Enligt kommitténs uppfattning äger de skäl som redovisats för den nuvarande uppskovslagstiftningens ståndpunkt, att uppskov endast till följd av tillämpningen av prisjämförelseregeln kan medges med lägre belopp än (den uppskovsgrundande) reavinsten, fortfarande giltighet. Mot bakgrund av att den skattskyldiges behov av uppskov är föremål för en mycket schablonmässig prövning genom prisjämförelsen mellan ursprungs- och ersättningsfastighet, kan det inte anses beaktansvärt att samtidigt ta särskilda hänsyn till om en skattskyldig önskar kvitta en del av vinsten mot en reaförlust eller om den skattskyldige av andra skäl inte vill ha uppskov med hela reavinsten. Även administrativa skäl motiverar att man undviker att dela upp reavinsten i en del som skall beskattas och en del för vilken uppskov skall medges. En kvittningsrätt skulle bl. a. medföra att det skulle kunna bli olika uppskovsbelopp vid den statliga och den kommunala taxeringen.

Kommittén föreslår sammanfattningsvis att uppskov eller reafrist alltid bör avse hela den uppskovsgrundande reavinsten. Endast då prisjämförelseregelns tillämpning leder till att uppskov kan komma i fråga med endast ett lägre belopp än den uppskovsgrundande reavinsten bör huvudregeln kunna frångås.

## 19.3 Beskattning av uppskovsbeloppet

### 19.3.1 Allmänt om beskattningsreglerna

Då ersättningsfastigheten avyttrats, dvs. överlåts genom köp, byte eller annat oneröst fång, skall uppskovsbeloppet enligt 11 § UppskL påverka den reavinstberäkning som skall göras på följande sätt. Avdraget som enligt anvisningarna till 36 § KL får göras vid beräkningen av vinsten eller förlusten skall minskas med uppskovsbeloppet uppräknat med hänsyn till förändringarna i det allmänna prisläget. Bestämmelserna innebär att uppskovsbeloppet uppräknas med hänsyn till förändringarna i penningvärdet enligt samma principer som allmänt gäller vid reavinstbeskattning av fastighetsavyttring. Övergångsvis skall dock i vissa fall UppskL 68 i dess lydelse intill den 22 juni 1976 fortfarande tillämpas då ett uppskovsbelopp skall beskattas, (se del 2 s. 51). RSV fastställer årligen på grundval av konsumentprisindex de aktuella uppräkningsstalen.

I enlighet med de ändrade reavinstregler som gäller från den 1 januari 1981 (SFS 1980:998 och 1000) skall uppräknningen ske från fjärde året efter det år



då ersättningsfastigheten förvärvades till det år då ersättningsfastigheten avyttrats. Om tidigareläggning enligt punkt 6 b av anvisningarna till 36 § KL i förekommande fall skall göras vid indexuppräknings av fastighetens ingångsvärde skall även uppskovsbeloppets uppräknings tidigareläggas. Rätten till tidigareläggning innebär i korthet att en person som säljer en fastighet och köper en ny vid indexuppräknings kan få tillgodoräkna sig tiden för innehavet av den ursprungliga fastigheten när ersättningsfastigheten avyttrats. Tidigareläggning får inte ske med mer än fyra år, dvs. en lika lång period som den under vilken någon indexuppräknings inte får ske. För att tidigareläggning skall få göras krävs att i huvudsak förutsättningar för uppskov skall ha förelegat vid bytet mellan ursprungs- och ersättningsfastigheten, se vidare kapitel 26.

Till grund för utformningen av reglerna om uppskovsbeloppets beskattning ligger tanken att innehavet av ursprungsfastigheten och ersättningsfastigheten bör ses som ett enda innehav. Detta kommer till uttryck genom att även ersättningsfastighetens prisutveckling har betydelse för beskattningen av uppskovsbeloppet. Som en följd härav finns ingen garanti för att uppskovsbeloppet blir beskattat då ersättningsfastigheten avyttrats, dvs. beskattat i den meningen att någon vinst uppkommer vid reavinstberäkningen. I de allmänna övervägandena har konstaterats att någon förändring av denna princip inte bör ske (se s. 95 f.).

De närmare reglerna för beräkning av reavinst eller reaförlust vid fastighetsförsäljning finns som nämnts i anvisningarna till 36 § KL. Att uppskovsbeloppet skall beaktas om den avyttrade fastigheten är en ersättningsfastighet framgår emellertid endast av bestämmelserna i UppskL. Detta kan ur lagteknisk synvinkel inte anses tillfredsställande.

Den som tar del av reglerna i 36 § KL bör kunna utläsa att uppskovsbeloppet skall beaktas vid den reavinstberäkning som sker då ersättningsfastigheten avyttrats. Detta kan ske genom att en hänvisning till uppskovslagstiftningens regler införs i 36 § KL. Emellertid talar, enligt kommitténs uppfattning, starka systematiska skäl för att reglerna om hur uppskovsbeloppet skall beaktas vid beräkning av reavinst eller reaförlust förs över från uppskovslagstiftningen till 36 § KL. Bl. a. kommer då, vilket tas upp i nästa avsnitt, en direkt koppling att ske mellan uppskovsreglerna och de s. k. delavyttringsreglerna i punkt 2 a av anvisningarna till 36 § KL. Som redan framgått av avsnitt 17.3 undanröjs därmed också de oklarheter som f. n. finns beträffande hur uppskovsbeloppet skall beaktas när en ersättningsfastighet övergått till att bli omsättningstillgång i den skattskyldiges rörelse under innehavet.

Kommittén föreslår därför att regler om hur uppskovsbeloppet skall beskattas infogas i anvisningarna till 36 § KL. Beskattningen föreslås ske – på samma sätt som enligt nuvarande regler – genom att man beaktar uppskovsbeloppet vid reavinstberäkningen då ersättningsfastigheten avyttrats. Det indexuppräknade omkostnadsbeloppet skall minskas med uppskovsbeloppet sedan även detta indexuppräknats. I uppskovslagstiftningen bör det då vara tillräckligt att endast ange i vilka fall uppskovsbeloppet skall tas upp till beskattning och att i övrigt hänvisa till reglerna om beskattning av uppskovsbeloppet i anvisningarna till 36 § KL.

Den fråga om uppskovsbeloppets beskattning som rönt mest uppmärk-



samhet gäller möjligheten att frivilligt få avskatta uppskovsbeloppet, dvs. att ta upp uppskovsbeloppet till beskattning utan att någon avyttring av ersättningsfastigheten skett. Innan frivillig avskattning behandlas skall några frågor av i huvudsak teknisk natur uppmärksammas.

### 19.3.2 Ersättningsförvärv innan ursprungsfastigheten avyttrats

Den som avyttrar en fastighet kan enligt 5 § första stycket tredje meningen UppskL få uppskov med beskattning av vinsten även om den nya fastigheten förvärvats före fastighetsavyttringen. En förutsättning är dock att det kan antas att förvärvet skett för att ersätta den avyttrade fastigheten (se del 2 s. 44). En bestämmelse av motsvarande innebörd föreslås gälla även i fortsättningen.

Enligt huvudregeln i 11 § UppskL skall uppskovsbeloppet indexuppräknas från fjärde året efter förvärvet av ersättningsfastigheten. Om reglerna om tidigareläggning tillämpas kan uppräkningsräkning ske redan från förvärvsåret. Enligt lagrummets ordalydelse saknas möjlighet att frånga detta beräknings sätt i fall då ersättningsfastigheten förvärvats innan ursprungsfastigheten avyttrats. En tillämpning av indexuppräkningsregeln i enlighet med ordalydelsen kan därför medföra att uppskovsbeloppet skall indexuppräknas från en tidpunkt som ligger före tidpunkten för ursprungsfastighetens avyttring. En sådan ordning framstår som otillfredsställande. Det bör därför införas en bestämmelse av vilken det framgår att utgångspunkt för indexuppräkningsräkningen aldrig kan vara någon tidpunkt som ligger före tidpunkten för ursprungsfastighetens avyttring.

Den föreslagna särregleringen medför den olägenheten att ersättningsfastighetens ingångsvärde och uppskovsbeloppet i de aktuella fallen kommer att indexuppräknas med olika omräkningstal. En sådan situation kan emellertid inträffa redan enligt nuvarande regler om den skattskyldige vid reavinstberäkningen väljer att använda någon av de alternativregler (arvsregeln eller regeln om 20-års innehav) som finns för beräkning av fastighets ingångsvärde. Indexuppräkningsräkning av uppskovsbeloppet skall även i sådana fall ske med hänsyn till den faktiska innehavstidens längd.

### 19.3.3 Delavyttring

Av huvudregeln för beskattning av uppskovsbeloppet får anses följa att det skall tas upp till beskattning även då en del av ersättningsfastigheten avyttras. Någon närmare reglering av hur uppskovsbeloppet skall beskattas i sådana fall finns inte. Frågan har inte diskuterats i uppskovslagstiftningens förarbeten och inte heller prövats av RR.

Olika alternativ kan tänkas för hur 11 § UppskL skall tillämpas vid delavyttring av en ersättningsfastighet (se del 2 s. 475). Ett sätt är att hela uppskovsbeloppet tas upp till beskattning genast då någon del av ersättningsfastigheten avyttras. Ett andra alternativ är att endast en viss del av uppskovsbeloppet beaktas. En tredje möjlighet är att uppskovsbeloppet skall beskattas först då den skattskyldige avyttrar återstoden av ersättningsfastigheten.

Kommittén har ansett det vara angeläget att det klarläggs hur beskatt-



ningen av uppskovsbeloppet bör ske vid delavyttring. Vid överväganden i frågan har därvid en proportioneringsmetod som anknyter till reglerna om delavyttring enligt punkt 2 a av anvisningarna till 36 § KL framstått som mest lämplig. En redogörelse för delavyttringsreglerna enligt KL finns i del 2 (s. 474 f.)

Synpunkter på ett förslag med sådant innehåll har inhämtats från bl.a. Auktoriserade Fastighetsmäklares Riksförbund och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund. Dessa organisationer har båda varit positivt inställda till en sådan lösning. Även flertalet LSt har ansett att proportionering av såväl principiella som materiella skäl är att föredra. Administrativt har en sådan regel inte bedömts medföra några särskilda problem (se del 2 s. 475 ff.).

Mot bakgrund av det redovisade föreslås att det till de föreslagna bestämmelserna om uppskovsbeloppets beskattning fogas en regel av innebörd att vid delavyttring från en ersättningsfastighet en så stor del av uppskovsbeloppet skall tas upp till beskattning som den vid avyttringen ianspråktagna delen av omkostnadsbeloppet utgör av hela detta belopp. På detta sätt kommer uppskovsbeloppet att minska i takt med att ersättningsfastighetens ingångsvärde konsumeras (jfr. 36 § p. 2 a sextonde och sjuttonde styckena KL jfr. med prop. 1975/76:180 s. 144 f. och prop. 1980/81:104 s. 48, se även Roos s. 129).

För att något begränsa det administrativa arbetet då del av uppskovsbeloppet skall beskattas bör beskattning kunna underlätas då fråga är om avyttring av en mindre värdefull del av ersättningsfastigheten, t. ex. på grund av fastighetsreglering eller i fråga om enstaka tomtförsäljning från en jordbruksfastighet. Den nivå vid vilken beskattning av uppskovsbeloppet alltid bör komma i fråga kan diskuteras. Enligt kommitténs mening bör en lämplig avvägning vara att undantaget utformas så att beskattning av del av uppskovsbeloppet inte skall behöva ske om den del av uppskovsbeloppet som skulle beskattas vid delavyttringen enligt huvudregeln är mindre än 10 % av uppskovsbeloppet vid avyttringstillfället. Det bör med kommitténs förslag inte föreligga någon risk för att undantagsregeln skall komma att missbrukas genom att ersättningsfastighetens värde efter upprepade mindre delavyttringar får ett så begränsat värde att hela uppskovsbeloppet inte kommer att kunna beskattas slutligt.

### 19.3.4 Frivillig avskattning

#### *Allmänna utgångspunkter*

Som framgått beskattas ett uppskovsbelopp vid slutligt uppskov först i samband med att ersättningsfastigheten avyttrats genom oneröst fång. Om en ersättningsfastighet övergår genom ett benefikt fång, dvs. arv, gåva o. d., följer däremot uppskovsbeloppet fastigheten till dess att fastigheten avyttras genom ett oneröst fång. Någon möjlighet att få ta upp uppskovsbeloppet till beskattning utan att någon onerös överlåtelse av ersättningsfastigheten skett (*avskattning*) finns f. n. inte, vare sig i samband med att fastigheten överläts genom ett benefikt fång eller under löpande innehavstid (jfr. del 2 s. 53). Det finns inte heller någon skyldighet att avskatta ett uppskovsbelopp.

I de ursprungliga direktiven för kommittén uppmärksammades frågan om



avskattning av uppskavsbeloppet. Det framhölls att kommittén borde överväga om det inte bör införas regler som gör det möjligt att återföra uppskavsbeloppet till beskattning redan innan ersättningsfastigheten avyttrats, t. ex. i samband med att fastigheten övergår till ny ägare genom arv eller gåva. Frågan om att införa obligatorisk avskattning i dessa fall har redovisats i de allmänna övervägandena (se s. 94 f.). Slutsatsen var att en sådan skyldighet i princip bör undvikas eftersom den allmänt sett skulle kunna leda till obilliga effekter. I avsnitt 19.3.5 föreslås dock att en skyldighet till avskattning införs i vissa fall vid överlåtelse av en fastighet genom utdelning eller utskiftning.

Frågan om frivillig avskattning har rönt åtskillig uppmärksamhet, särskilt under senare tid. Många skattskyldiga har hört av sig till skattemyndigheterna för att få veta om det är möjligt att få avskatta uppskavsbeloppet. Frågan om möjligheter till frivillig avskattning bör införas har även varit föremål för riksdagens behandling. En motion med detta yrkande avslogs efter att ha avstyrkts av SkU med motiveringen att kommittén skall pröva frågan (SkU 1984/85:45 s. 11).

En diskussion om en möjlighet till frivillig avskattning bör införas kommer även att avse frågan i vilka fall avskattning kan komma i fråga. Skall en obegränsad rätt till avskattning föreligga, dvs. skall avskattning få yrkas när som helst under innehavstiden, eller skall avskattning få ske endast i vissa fall, t. ex. då ersättningsfastigheten övergår till en ny innehavare genom ett benefikt fång. En annan fråga är om del av uppskavsbeloppet skall kunna avskattas eller om avskattning måste ske med hela uppskavsbeloppet.

### *Skäl för och emot avskattning*

#### Allmänt

Utgångspunkten för reavinstbeskattningen är att beskattning av värdestegring aktualiseras först vid avyttring av den aktuella egendomen. Några regler om avskattning finns inte. Däremot finns i KL bestämmelser som medger att en fastighet som utgör omsättningstillgång i rörelse i vissa fall genom ett avskattningsförfarande kan komma att omfattas av reavinstreglerna i stället för rörelsereglerna. Dessa bestämmelser, som tillämpas sedan 1984 års taxering, återfinns i punkt 4 av anvisningarna till 27 § KL.

Frågan om avskattning av uppskavsbelopp kan aktualiseras i flera olika situationer. Dessa kan indelas i två grupper. En avser avskattning under löpande innehavstid. Den andra gäller avskattning i fall då ersättningsfastigheten övergår till ny innehavare genom benefikt fång, dvs. utan att överlåtelsen föranleder någon reavinstbeskattning.

Farhågorna att uppskavsbeloppet under ogynnsamma förhållanden kan bidra till att det förmögenhetsvärde som ersättningsfastigheten representerar kan väsentligt reduceras synes vara ganska spridda. Detta har påpekats av Auktoriserade Fastighetsmäklares Riksförbund. Liknande iakttagelser har också rapporterats från flera LSt (jfr. del 2 s. 479). Även kommittén har vid kontakter med allmänheten fått belägg för att sådana uppfattningar är vanliga.



## Kan uppskovsbeloppet urholka ersättningsfastighetens värde

Avsikten med reglerna om uppskovsbeloppets beskattning är att ett realt sett lika stort belopp skall tas upp till beskattning oavsett hur lång tid ersättningsfastigheten innehas (se prop. 1978/79:54 s. 38). Indexuppräknning av uppskovsbeloppet skall ske såväl vid reavinst- som reaförlustberäkning. Uppskovsbeloppet påverkar principiellt reavinstberäkningen med hela det indexuppräknade beloppet om ersättningsfastighetens prisutveckling motsvarar eller överstiger de allmänna prisernas förändring. Det kan uttryckas så att uppskovsbeloppet i sådana fall beskattas i sin helhet. Denna konsekvens av lagstiftningen torde de flesta som yrkar uppskov känna till.

Under de senaste åren har emellertid de flesta fastigheter drabbats av en real värdenedgång. Det torde vara detta förhållande, i kombination med att uppskovsbeloppet vid en försäljning skall indexuppräknas trots att fastighetens värde inte alls utvecklats på motsvarande sätt, som medfört ökade önskemål om frivillig avskattning under löpande innehavstid. Reavinstreglernas konstruktion, där reavinstberäkningen är uppbyggd som en real vinstberäkning medan beräkningen av reaförlust bygger på ett nominalistiskt synsätt, medför emellertid att uppskovsbeloppet – då ersättningsfastighetens prisutveckling varit långsammare än de allmänna prisernas förändring – blir beskattat endast delvis eller inte alls. Det gäller även då en nominell förlust uppkommer vid försäljningen och förlusten inte är minst lika stor som det indexuppräknade uppskovsbeloppet. I fall då priserna på ersättningsfastigheter utvecklats på nu angivet sätt, får en skattskyldig som förvärvat en fastighet med uppskov anses vara i ett gynnsammare läge än om han tagit upp reavinsten till beskattning på vanligt sätt och förvärvat den nya fastigheten utan uppskov. (jfr. del 2 s. 221 ff.).

Vid beräkning av reaförlust blir förlusten skillnaden mellan den nominella förlusten och det indexuppräknade uppskovsbeloppet. Beskattningen av uppskovsbeloppet sker då genom att den reaförlust som kan kvittas mot vissa andra reavinster (se 36 § anv. p. 4 KL) blir mindre än om något uppskov inte hade belastat fastigheten.

Sammanfattningsvis kan konstateras att föreställningen, att reglerna om uppskovsbeloppets beskattning kan urholka ersättningsfastighetens värde, torde bero på en missuppfattning av hur reglerna om beräkning av reavinst resp. reaförlust är uppbyggda. Uppskovsbeloppets påverkan vid reavinstberäkningen är aldrig större än vad som blir fallet om ersättningsfastigheten avyttras genast efter förvärvet. Däremot kan uppskovsbeloppet komma att beskattas endast delvis eller inte alls om prisutvecklingen på ersättningsfastigheten varit långsammare än inflationstakten.

Det finns emellertid anledning att uppmärksamma en situation då beskattningen av uppskovsbeloppet kan slå hårdare mot enskilda än vad som framgått ovan. Den situation som åsyftas kan uppstå som en följd av att tidigareläggningsreglerna tillämpas vid reavinstberäkningen.

Tidigareläggning vid reavinstberäkningen får i princip avse endast ett belopp motsvarande ursprungsfastighetens försäljningspris. Det innebär, om ersättningsfastighetens ingångsvärde och vissa förbättringskostnader överstiger detta belopp, att olika delar av ersättningsfastighetens ingångsvärde



m. m. kommer att räknas upp med skilda omräkningstal. Däremot torde de nuvarande reglerna innebära att tidigareläggning vid uppräknings av uppskovsbeloppet skall avse hela uppskovsbeloppet, oavsett om tidigareläggning av ersättningsfastigheten avsett hela eller endast del av fastighetens ingångsvärde m. m. (jfr. prop 1980/81:32 s. 42).

Det fall då uppskovsbeloppet får större genomslag än normalt är om tidigareläggning av ingångsvärde m. m. avser endast ett mindre belopp och uppskovsbeloppet är betydande i förening med att ersättningsfastigheten avyttras efter en kortare tids innehav. Ju längre ersättningsfastighetens innehavstid varat vid tidpunkten för försäljningen, desto mindre blir effekten av skillnaden i indexuppräknings (jfr. prop. 1980/81:32 s. 36). Beskattningen kan i dessa fall bli sådan att det t. o. m. kan visa sig fördelaktigt för den skattskyldige att avstå från att yrka tidigareläggning.

### Ekonomiska effekter vid avskattning under innehavstiden

De ovan redovisade effekterna av att uppskovsbeloppet tas till beskattning vid ersättningsfastighetens avyttring skall ställas mot vad det ekonomiska resultatet blir om en skattskyldig i stället kan avskatta under löpande innehavstid. Utgångspunkten för en sådan jämförelse är att det belopp som yrkas avskattat måste indexuppräknas enligt i princip samma grunder som gäller vid beskattning i samband med att ersättningsfastigheten avyttrats. Det innebär att avskattning av uppskovsbeloppet under innehavstiden i princip kommer att leda till att ett belopp motsvarande den reavinst som omfattades av uppskovet tas upp till beskattning.

I tider då prisutvecklingen på fastigheter inte motsvarar de allmänna prisernas förändring bör avskattningsalternativet i de flesta fall därför framstå som ekonomiskt mindre fördelaktigt för de flesta skattskyldiga. En försäljning av ersättningsfastighet under sådana förhållanden leder ju till att uppskovsbeloppet beskattas endast delvis eller inte alls. Trots detta kan man nog ändå vänta sig att ett inte obetydligt antal skattskyldiga skulle utnyttja en rätt till avskattning. Skälet härtill torde vara att man önskar befria sig från den latent reavinstskatteskulden i den utsträckning det är möjligt.

### LSt:s synpunkter på avskattning

LSt:s synpunkter i fråga om avskattning redovisas i del 2 (s. 477 ff.). Flertalet LSt anser att ett avskattningsförfarande inte bör medföra några särskilda administrativa komplikationer. Det påpekas dock att en förutsättning för att några administrativa svårigheter inte skall uppstå är att hela uppskovsbeloppet skall avskattas samtidigt. Om hela uppskovsbeloppet avskattas på en gång så medför det i princip att samma åtgärder skall företas som när uppskovsbeloppet tas upp till beskattning i samband med att ersättningsfastigheten avyttrats.

Även om ett förfarande med avskattning inte bör leda till administrativt merarbete är många LSt tveksamma till att avskattningsregler införs. Anledningen är de materiella effekter som tillämpningen av en avskattningsregel kan leda till. Man pekar främst på risken att möjligheten till avskattning kommer att utnyttjas för att lindra progressionen vid beskattningen.



### Ökade möjligheter till resultatutjämnning

I ett uppskovssystem med möjlighet att avskatta uppskovsbeloppet bör enligt kommitténs uppfattning det avskattade beloppet behandlas som en reavinst på grund av fastighetsavyttring. Det innebär att i princip samma möjligheter att begränsa progressionseffekterna föreligger vid avskattning som då reavinsten från en fastighetsförsäljning redovisas. Några betydelsefulla skillnader kan emellertid noteras i fråga om förutsättningarna att kunna vidta skatteplanerande åtgärder.

Från den skattskyldiges utgångspunkt är det fördelaktigt att redovisa en reavinst eller ett avskattat uppskovsbelopp ett år då hans övriga inkomst är förhållandevis låg. När en fastighet sålts och köpeskillingen uppburits är det också fastlagt för vilket år beskattningen av vinsten skall ske. Genom uppskov har möjligheterna till resultatutjämnning vidgats. En rätt till avskattning av uppskovsbeloppet under löpande innehavstid skulle innebära att den skattskyldige kan välja vilket beskattningsår han önskar hänföra reavinsten till, utan att samtidigt ersättningsfastigheten behöver avyttras. Å andra sidan föreligger den skillnaden då reavinsten från en fastighetsavyttring redovisas jämfört med att avskattning sker att en fastighetsavyttring vanligtvis ger ett överskott av likvida medel under det att avskattning medför en kostnad för den skattskyldige.

Det är i flertalet fall knappast tänkbart att den skattskyldige skulle avstå från inkomst för att därigenom uppnå att reavinsten beskattas enligt en lägre marginalskattesats än vad som annars skulle bli fallet (jfr. Hagstedt: Den nya villabeskattningen, 1982, s. 131 och Herrlin: Skatteplanering för villaägare – en bokanmälan. Därtill några reflexioner kring ett rättsfall, SN 1982 s. 237 f.). Med hänsyn till att den skattskyldige inte tillförs några pengar vid avskattning torde det sagda vara särskilt giltigt i sådana fall. En del skattskyldiga kan dock tillfälligt justera sin årliga inkomst genom att skjuta upp eller tidigarelägga vissa intäkter.

De möjligheter till resultatutjämnning genom ett avskattningsförfarande som nu redovisats framstår knappast som särskilt fördelaktiga jämfört med vad som gäller enligt nuvarande regler. Däremot torde den utvidgning av möjligheten att kvitta en reaförlust som en generell avskattningsrätt i praktiken kan komma att medföra att framstå som gynnsam. Bestämmelser om rätten att kvitta reaförluster finns i punkt 4 av anvisningarna till 36 § KL. Allmänt gäller att en reaförlust på en viss tillgång får kvittas mot reavinster på andra tillgångar. För att en reaförlust skall kunna utnyttjas kommunalt krävs dock att förlusten skall vara att hänföra till samma förvärvskälla som vinsten. Reaförluster på premieobligation får dock inte kvittas mot reavinster på bl. a. fastigheter. Kan en förlust – helt eller delvis – inte utnyttjas för avdrag under det år då den har uppkommit, får den inte utnyttjade delen sparas för avdrag mot reavinster som redovisas något av de sex följande åren. Ett sådant förskjutet avdrag får dock utnyttjas endast i den mån de skattepliktiga vinsterna det senare året överstiger under samma år uppkomna förluster.

Tillämpningen av reglerna om förlustutjämnning i förening med de resultatutjämningsmöjligheter som uppskovslagstiftningen kan sägas innebära, kan leda till att en reavinst som uppkommit genom en fastighetsförsäljning år 1 kan kvittas år 7 mot en reaförlust som är hänförlig till år 4. En



förutsättning för att kunna genomföra en kvittning på detta sätt enligt gällande regler är att ersättningsfastigheten avyttras. Med möjligheter till avskattning under löpande innehavstid skulle rätten att utnyttja en reaförlust till kvittning mot reavinst i praktiken öka.

#### Särskilt om avskattning vid arv, gåva, o. d.

En möjlighet till avskattning under löpande innehavstid skulle syfta till att ge större utrymme för den enskilde att påverka sin skattesituation. En motsvarande rättighet i samband med att en fastighet övergår till en ny ägare genom benefikt fång skulle kunna leda till att en sådan överlåtelse underlättades. Genom att tillåta avskattning i sådana situationer skulle det vidare bli enklare att värdera den ersättningsfastighet som överläts. Denna praktiska fördel har understrukits av någon LSt (se del 2 s. 480)

Värdering av en fastighet, t. ex. i samband med arv, kompliceras av de svårigheter som en beräkning av den latent reavinstskatteskulden innebär, om inte en omedelbar vidareförsäljning förestår. Med möjlighet i det exemplifierade fallet för dödsboet att avskatta uppskovsbeloppet, skulle en praktisk väg för värdering av den del av den latent skatteskulden som belöper på uppskovsbeloppet erbjudas.

De situationer då en rätt till avskattning skulle kunna vara till sådan praktisk nytta är då en fastighet övergår till en ny innehavare genom arv, testamente eller bodelning. Även i vissa gåvosituationer synes motsvarande värderingssvårigheter i dag kunna uppkomma. Det gäller då gåvan är att betrakta som ett förskott på arv. Avräkning av förskott skall normalt ske efter egendomens värde vid mottagandet (se 6 kap. 3 § ÄB). I övriga gåvofall föreligger inte motsvarande skäl till avskattning. Emellertid kan det i övriga gåvosituationer från givarens sida göras gällande ett starkt intresse att kunna skänka bort en fastighet där den latent reavinstskatteskulden är så liten som möjligt. Detta har även påtalats från länsstyrelsehåll (se del 2 s. 479 f.).

#### *Möjligheter till avskattning bör införas*

De synpunkter som kommittén inhämtat på frågan om huruvida frivillig avskattning bör införas i uppskovslagstiftningen tyder på att det från de skattskyldigas synpunkt finns ett behov av en sådan förändring av systemet. Några systematiska hinder mot att införa avskattningsregler i uppskovslagstiftningen kan inte anses föreligga. Regler om avskattning har införts på annat håll inom skattelagstiftningen. Vidare gäller att en teknisk förutsättning för att avskattning skall kunna ske är att det belopp som skall tas upp till beskattning kan bestämmas på ett enkelt sätt. Detta krav är uppfyllt såvitt avser uppskovsbeloppet.

Att avskattning sker innebär att uppskovsbeloppet tas upp till beskattning tidigare än vad som skulle ha varit fallet enligt de vanliga reglerna för uppskovsbeloppets beskattning. Dessutom kommer hela det indexuppräknade uppskovsbeloppet att tas upp som reavinst. Från statsfinansiell synpunkt talar dessa omständigheter för avskattning. De ökade möjligheterna till resultatutjämning torde inte ha annat än marginell betydelse.

Ett avskattningsförfarande bör inte heller ge upphov till något administra-



tivt merarbete. Något hinder mot avskattning från administrativ synpunkt finns således inte.

Vad som nu anförs talar för att en möjlighet till avskattning införs i uppskovssystemet. Emellertid bör närmare övervägas om en obegränsad rätt till avskattning kan medföra att vissa skattskyldiga ges förmåner som kan uppfattas som orättvisa eller om man kan befara att avskattningsregler kan komma att utnyttjas på ett sätt som inte är avsett.

Det kan då först konstateras att avskattning av uppskovsbeloppet i princip kommer att medföra samma beskattningskonsekvenser som då uppskovsbeloppet beskattas på grund av att ersättningsfastigheten avyttrats. Det torde inte sällan förhålla sig så att avskattning skulle kunna ge ett för den enskilde sämre ekonomiskt resultat än vad beskattning enligt vanliga regler skulle leda till. Detta gäller i vart fall i de situationer då frågan om avskattning aktualiseras vid arvskifte eller bodelning i anledning av äktenskapsskillnad. Frågan om avskattning i dessa situationer uppkommer som ett led i värderingen av den egendom som skall omfattas av skiftet m. m. Den aktuella förrättningen skall genomföras inom en begränsad tidrymd. De parter som deltar har i princip motstridiga intressen. Avskattning i syfte att begränsa progressionen vid beskattningen torde knappast aktualiseras i dessa fall. Det kan också framhållas att det från värderingssynpunkt bör bli betydelsefullt om en möjlighet till avskattning finns. I åtskilliga av dessa fall torde dock någon avskattning inte komma att genomföras. Har väl enighet nåtts om värderingen och det inte är en förutsättning att avskattning skall ske kan avskattning underlåtas.

Förhållandena är delvis andra när avskattning aktualiseras under löpande innehavstid, i gåvofall eller vid fall av bodelning i anledning av boskillnad. Utmärkande för dessa är att de skattskyldiga disponerar över tidpunkten när avskattning skall yrkas. Det finns därför i sådana situationer en risk att avskattningsreglerna kan utnyttjas för att nå ett fördelaktigare beskattningsresultat än vad man kan räkna med om beskattning sker först i samband med att ersättningsfastigheten avyttrats.

Som framgått tidigare är möjligheterna att utnyttja avskattningsreglerna i resultatutjämnande syfte i praktiken begränsade. Ett visst mått av sådan skatteplanering kan ju den skattskyldige företa även när uppskovsbeloppet beskattas enligt vanliga regler, i den mån försäljningen inte måste genomföras vid en särskild tidpunkt. Den främsta effekten av att kunna avskatta under löpande innehavstid (motsv.) är att möjligheten att kvitta reaförlust mot reavinster ökar i någon omfattning. Redan systemet med uppskov innebär emellertid en rätt till resultatutjämnning. Att en viss utvidgning av rätten att kvitta reavinsterna följer av att ett avskattningsförfarande införs bör därför kunna godtas. Det bör också påpekas att, som framgår nedan, det belopp som skall avskattas efter indexuppräknningen i många fall kommer att vara högre än vad det indexuppräknade uppskovsbeloppet skulle ha varit, om beskattning i stället hade skett på grund av att ersättningsfastigheten avyttrats.

På grund av det anförda anser kommittén att rätt till frivillig avskattning under såväl innehavstiden som vid benefika överlåtelser bör införas. Det bör dock krävas att avskattningen skall avse hela uppskovsbeloppet.

Det uppskovsbelopp som avskattas bör behandlas som reavinster på grund



av avyttring av ersättningsfastigheten. Det medför bl. a. att beloppet skall beskattas i den kommun där ersättningsfastigheten är belägen. Vid avskattning bör uppskovsbeloppet indexuppräknas efter i princip samma regler som gäller vid beskattning i samband med att ersättningsfastigheten avyttrats. Uppskovsbeloppet bör dock alltid räknas upp från det år då ersättningsfastigheten förvärvades, oavsett om tidigareläggning kommer att yrkas vid den senare avyttringen. Detta innebär att avskattning i vissa fall kan framstå som oförmånlig för den skattskyldige. Slutpunkten för indexuppräknningen bör vara beskattningsåret före taxeringen då avskattning yrkas.

Sammanfattningsvis föreslår kommittén att rätt till frivillig avskattning införs. När uppskovsbeloppet tas upp till beskattning till följd av att avskattning yrkats bör indexuppräknning av beloppet ske från det år då ersättningsfastigheten förvärvades till året före det år avskattning yrkats. Detta belopp skall behandlas som reavinst på grund av fastighetsavyttring.

### 19.3.5 Obligatorisk avskattning i vissa fall

I de allmänna övervägandena har kommittén redovisat uppfattningen att en obligatorisk skyldighet till avskattning inte bör införas för de fall då ersättningsfastigheten överläts till ny ägare utan att någon reavinstbeskattning sker. Det innebär att uppskovsbeloppet kommer att följa fastigheten och beskattas enligt vanliga regler vid en framtida onerös överlåtelse.

I några situationer synes invändningar om att avskattning skulle medföra obilliga effekter i form av ekonomiska påfrestningar inte kunna göras gällande med samma styrka som t. ex. i arvsfallen. De fall som åsyftas är då ett aktiebolag eller en ekonomisk förening överlåter ersättningsfastigheten genom utdelning eller utskiftning. Kommittén föreslår därför att en skyldighet att avskatta uppskovsbeloppet införs för dessa situationer.

### 19.3.6 Effektiv beskattning vid överlåtelse mellan närstående

I de allmänna övervägandena har frågan om en effektiv beskattning av uppskovsbeloppet – vid sidan av reavinstredovisningen beträffande avyttringen av ersättningsfastigheten – diskuterats som ett medel att försöka begränsa antalet uppskovsyrkanden. Kommittén ansåg att det inte borde komma i fråga att införa några regler om sådan beskattning för normalfallen. Till grund för denna uppfattning låg både principiella hänsyn och rättviseskäl. Det framhölls emellertid att frågan borde övervägas vidare beträffande de fall då ersättningsfastigheten överläts mellan närstående.

När överlåtelser av fastigheter mellan närstående har karaktär av köp – t. ex. i samband med generationsskifte – är det vanligt att köpeskillingen anpassas så att någon reavinstbeskattning inte skall uppkomma. Det kan innebära att överlåtelse sker till ett pris som understiger fastighetens marknadsvärde. I sådana fall kommer den latent skatteskuld som ej beskattas vid överlåtelserna att föras över på förvärvaren genom att endast en låg köpeskillning kommer att utgöra dennes ingångsvärde för fastigheten vid en framtida försäljning. Efter 20 års innehav kan dock ingångsvärdet beräknas enligt schablon. Ett alternativ för parterna till att överlåta en



fastighet till underpris genom köp torde vara att överlåta fastigheten genom gåva, varvid förvärvaren övertar överlåtarens ingångsvärde men i gengäld gåvobeskattas transaktionen.

Tidigare har framhållits att principiellt bör gälla att innehavet av ursprungsfastigheten och innehavet av ersättningsfastigheten skall betraktas som ett innehav.

Beskattningskonsekvenserna för en person som avyttrar en ersättningsfastighet bör därför i princip bli desamma som för en person vilken förvärvade en likvärdig fastighet när ursprungsfastigheten förvärvades och avyttrade denna fastighet samtidigt som ersättningsfastigheten avyttrades. Detta talar för att någon stoppregel i form av krav på effektiv beskattning av uppskovsbeloppet när en ersättningsfastighet överläts mellan närstående till ett pris som understiger marknadsvärdet inte bör komma i fråga.

Vid avyttring av en fastighet till ett pris som understiger marknadspriset kan således reavinstbeskattning undvikas. Detta gäller generellt. Mellan olika kategorier av närstående kan emellertid vissa skillnader förekomma vid reavinstbeskattningen, beroende på om fåmansföretagsreglerna i 35 § 1 a mom. KL är tillämpliga eller ej.

En försäljning till underpris av en fastighet från ett fåmansföretag till en delägare medför enligt 35 § 1 a mom. tredje stycket KL att denne skall beskattas för skillnaden mellan fastighetens marknadspris och köpeskillingen som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Beskattningen torde emellertid leda till att delägaren vid beräkning av fastighetens ingångsvärde får beakta såväl köpeskillingen som det skillnadsbelopp han beskattats för, förmånsbeloppet (se RSV Dt 1980:13 s. 12). Det betyder att ingångsvärdet är lika med fastighetens marknadspris vid förvärvstidpunkten.

En försäljning av en fastighet från ett fåmansföretag till en delägare synes skattemässigt ge i princip likvärdiga resultat oavsett om försäljningen sker till marknadspris eller till underpris. För företagets del gäller att den skillnaden kan uppkomma att en försäljning till marknadspris kan föranleda reavinstbeskattning. Detta balanseras av att en försäljning till marknadspris leder till en större intäkt.

För delägaren som förvärvar en fastighet från ett fåmansföretag uppstår följande effekter. Oavsett om han förvärvar fastigheten till marknadspris eller till ett pris som understiger marknadspriset blir fastighetens ingångsvärde detsamma. Om han förvärvar fastigheten till underpris blir han förmånsbeskattad. Vid förvärv av fastigheten till marknadspris måste delägaren med beskattade medel betala ett belopp motsvarande förmånsbeloppet. De ekonomiska konsekvenserna för delägaren blir emellertid lika i båda fallen under förutsättning att det högre priset resp. skatten på förmånsvärdet betalas genom ökade löneuttag från företaget och att förmånsvärdet är riktigt beräknat. Reglerna leder då till neutralitet mellan de båda handlingsalternativen.

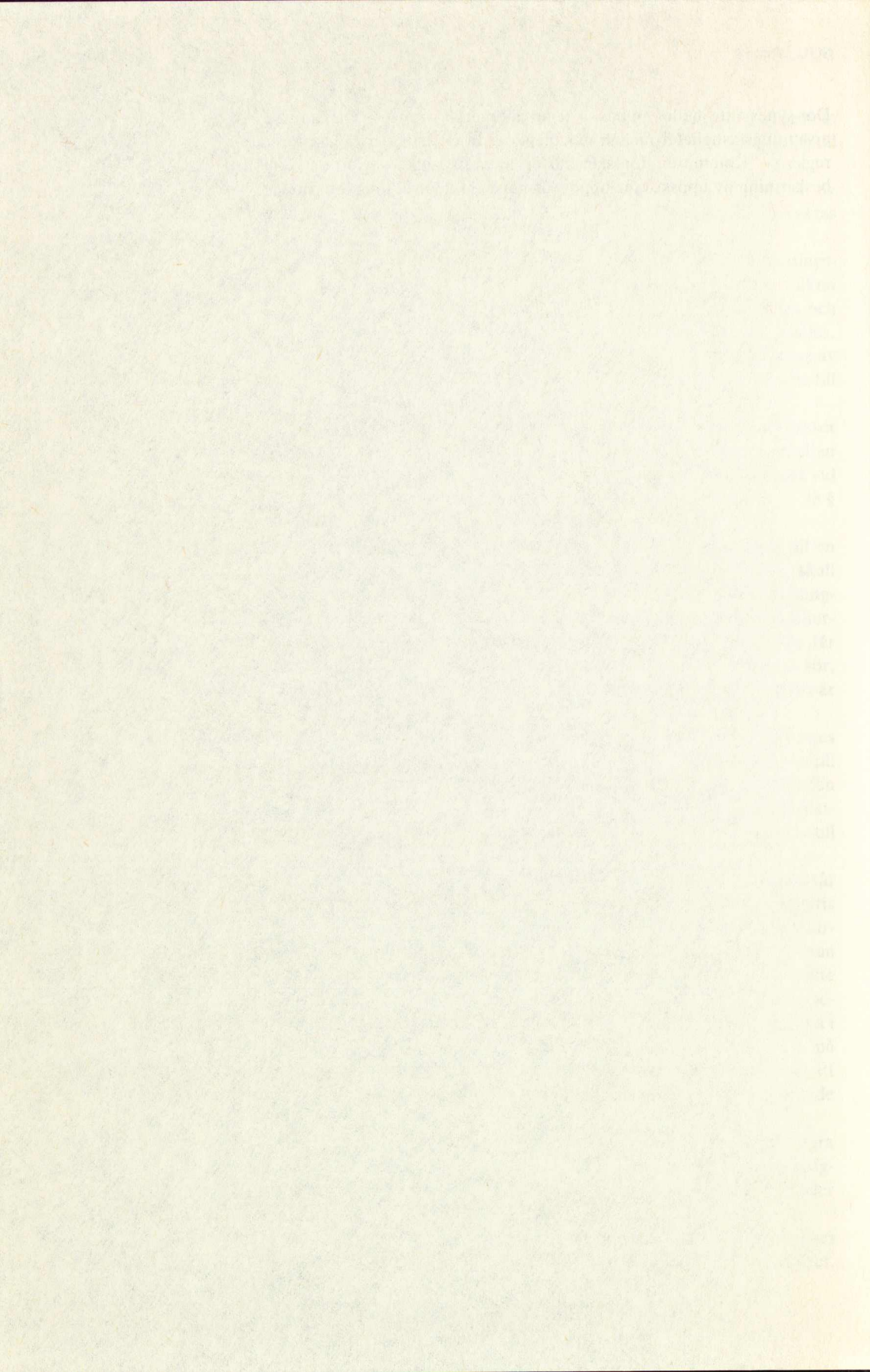
Tillämpningen av fåmansföretagsreglerna synes inte heller medföra några särskilda konsekvenser om en fastighet som avyttras är en ersättningsfastighet jämfört med det fall då en likvärdig fastighet avyttras som innehafts under samma tid som både ursprungs- och ersättningsfastighet.

Tidigare har konstaterats att det från uppskovssynpunkt inte kan anses finnas skäl att införa någon stoppregel för närståendeförsäljning i allmänhet.



Det synes inte heller finnas skäl att motverka ordinära försäljningar av ersättningsfastigheter mellan närstående som faller under fåmansföretagsreglerna. Kommittén föreslår därför inte att några regler om effektiv beskattning av uppskovsbeloppet för närståendeförsäljningar införs.







## 20 Särskilda regler för dödsbon

I UppskL regleras dödsbos möjlighet att träda in i en avlidne skattskyldigs ställe dels för tvångsfallen dels för frivilligfallen. Regeln i 2 § fjärde stycket UppskL ger dödsbo en generell rätt att vid tvångsavyttring inträda i den skattskyldiges ställe om han avlider efter det att han avyttrat sin ursprungsfastighet men innan någon ersättningsfastighet förvärvats. För frivilligfallen har motsvarande bestämmelse utformats som en dispensregel (3 § femte stycket andra meningen UppskL). Om den skattskyldige avlider innan han hunnit förvärva eller bosätta sig på en ersättningsfastighet, får RSV medge dels att en fastighet som den avlidne eller dödsboet förvärvat godtas som ersättningsfastighet, dels att kravet på bosättning på ersättningsfastigheten skall anses uppfyllt om en den avlidne närtstående person bosätter sig där. För att dispens skall medges krävs att särskilda skäl föreligger. Bakgrunden till nuvarande reglering samt en redogörelse för det fåtal dispensfall som prövats redovisas i del 2 (s. 109 f.).

Enligt kommitténs uppfattning bör regleringen av dödsbofallen i den nya uppskovslagstiftningen vara gemensam för både tvångs- och frivilligfallen. Regeln bör vara generell. En fördel med förslaget är att dispensbestämmelsen kan utgå.

Av dödsboregeln bör framgå att om en skattskyldig avlider innan uppskov medgetts, tillämpas för dödsboet vad som skulle ha gällt för den avlidne. För bostadsbytesfallen bör dessutom gälla att kravet på bosättning på ersättningsfastigheten är uppfyllt om en den avlidne närtstående person – som varaktigt sammanbott med den skattskyldige vid tidpunkten för avyttringen av ursprungsfastigheten – bosatt sig på ersättningsfastigheten. Ett motsvarande krav torde gälla för dispens enligt nuvarande lagstiftning. Uttrycket närtstående personer används på samma sätt som i 35 § 1 mom. nionde stycket KL. En kategori som inte faller under detta begrepp är sammanboende under äktenskapsliknande förhållanden utan gemensamma barn. Enligt kommitténs uppfattning bör även sådana personer kunna tillämpa dödsbobestämmelserna. Detta bör uttryckligen framgå av lagtexten.



The first part of the document discusses the importance of maintaining accurate records of all transactions. It emphasizes that every entry should be supported by a valid receipt or invoice. This ensures transparency and allows for easy verification of the data.

In the second section, the author outlines the various methods used to collect and analyze the data. This includes both primary and secondary data collection techniques. The analysis focuses on identifying trends and patterns over time, which is crucial for making informed decisions.

The third part of the report details the results of the study. It shows that there has been a significant increase in sales volume over the past year, particularly in the online market. This is attributed to the implementation of a new digital marketing strategy and improved customer service.

Finally, the document concludes with a series of recommendations for future actions. It suggests continuing to invest in digital marketing and exploring new product lines. The author also recommends regular audits to ensure the accuracy of the financial records and to identify any potential areas of improvement.



## 21 Förfarandet

### 21.1 Ett nytt förfarande

Förfarandet enligt den nuvarande uppskovslagstiftningen kan i korthet beskrivas på följande sätt. Uppskov yrkas i deklarationen och prövas av TN. Om *slutligt uppskov* medges beskattas reavinsten (uppskovsbeloppet) först då ersättningsfastigheten avyttrats.

Om den skattskyldige inte förvärvat någon ersättningsfastighet och, vid frivilligt byte av bostad, bosatt sig på denna när yrkandet om uppskov prövas kan i stället *preliminärt uppskov* beslutas. För att preliminärt uppskov skall medges krävs att den skattskyldige överlämnar en garantiförbindelse avseende den skatt som reavinsten kan ge upphov till. Ett preliminärt uppskov innebär att den skattskyldige får viss ytterligare tid på sig att förvärva en ersättningsfastighet och – i förekommande fall – bosätta sig på denna. När den skattskyldige uppfyller dessa krav skall han anmäla detta till sc i det län där ersättningsfastigheten är belägen. Sc undersöker då om uppskovslagstiftningens krav för att medge slutligt uppskov är uppfyllda. Om så är fallet återsänds garantiförbindelsen. Uppfylls inte förutsättningarna för slutligt uppskov skall den skattskyldige efterbeskattas för uppskovsbeloppet.

Nuvarande lagstiftning innehåller fyra olika dispensregler. En ansökan om dispens prövas av RSV.

De gällande förfarandereglerna har kritiserats på flera punkter. Det gäller främst den stora förekomsten av dispenser, sc:s roll och garantiförbindelserna. En brist är också att det inte är definitivt klarlagt om ett uppskovsyrkande skall handläggas som ett led i inkomsttaxeringen. Kommittén har vid sina överväganden tagit fasta på denna kritik. Målet för kommitténs arbete har i denna del varit att skapa ett enklare och smidigare förfarande än det nuvarande. Detta har som framgått (s. 104 f.) resulterat i att förslag läggs fram varigenom antalet dispenser bör komma att minska väsentligt. Vidare föreslås att sc:s särskilda befattning med uppskoven upphör och att garantiförbindelserna avskaffas. I korthet innebär det föreslagna förfarandet följande.

Yrkande om uppskov skall handläggas som ett led i inkomsttaxeringen. En sådan fråga skall liksom nu prövas av TN i första instans. Vidare föreslås att uppskovssystemet även fortsättningsvis bör innehålla två slags beslut för uppskov. Dessa kallas *uppskov* resp. *reafrist*. I stora drag motsvarar besluten slutligt uppskov resp. preliminärt uppskov. Ett beslut om reafrist skiljer sig



dock i väsentliga hänseenden från preliminärt uppskov.

Uppskov skall medges om samtliga förutsättningar för uppskjuten beskattning föreligger. Förvärv av ersättningsfastighet och i förekommande fall bosättning på denna skall ha skett senast den 30 september taxeringsåret.

Om ersättningsförvärv (bosättning) inte hunnit ske vid nämnda tidpunkt, men övriga förutsättningar föreligger för uppskov, kan den skattskyldige i stället få reafrist. Redovisning av det belopp som beslutet om reafrist avser, fristbeloppet, sker i deklarationen efter ett visst antal år, normalt två. Vid denna senare taxering kan uppskov medges om förutsättningarna härför hunnit uppfyllas under den tid som reafristen varat. Medges inte uppskov beskattas i stället fristbeloppet som reavinst vid taxeringen då reafristen löper ut. Systemet med efterbeskattning kan därmed slopas. Om en reafrist inte följs av uppskov utan fristbeloppet beskattas, föreslås att beloppet skall räknas upp med 10 %. Systemet med garantiförbindelser bör avskaffas.

## 21.2 Taxeringsfråga

### 21.2.1 Bakgrund och problem

Reglerna om uppskov med reavinst avviker i flera avseenden från vad som allmänt gäller för inkomstbeskattningen och taxeringen. Till följd av uppskovsreglernas särart aktualiseras flera speciella förfarandefrågor vid tillämpningen. En del av dessa hänger samman med den grundläggande frågan om ett uppskovsyrkande skall prövas som en del av inkomsttaxeringen eller inom ramen för ett särskilt ansökningsförfarande vid sidan av denna. Hur det i dag förhåller sig är inte riktigt klar, vilket är en brist i förfarandet enligt UppskL. Detta har bl. a. påtalats i en skrivelse till kommittén från LSt i Malmöhus.

### 21.2.2 Tidigare och nuvarande rättsläge

#### *Ansökningsförfarande enligt UppskL 68*

Enligt 1968 års uppskovslagstiftning gällde att en fråga om uppskov i första instans handlades av länsrätten (LR). I lagtexten talades om ansökan (se 3 § UppskL 68). Om avsikten därmed var att en uppskovsfråga skulle handläggas vid sidan av taxeringen klargjordes aldrig i lagstiftningsärendet. Förfarandereglerna i UppskL 68 var i det närmaste ordagrant tagna från den numera upphävda KF (1959:129) om uppskov i vissa fall med beskattning av intäkt av skogsbruk. Inte heller i det lagstiftningsärendet (prop. 1959:44 och BeU 43) ägnades frågan någon större uppmärksamhet. En del tyder dock på att lagstiftaren förutsatt att en fråga om uppskov enligt de nämnda lagstiftningarna skulle handläggas vid sidan av själva taxeringen (jfr. prop. 1968:88 s. 18, jfr. även prop. 1959:44 s. 41). I praxis har det senare också klarlagts att en uppskovsfråga enligt UppskL 68 prövades skild från taxeringen som en särskild ansökan (se del 2 s. 53 f.). En konsekvens var att reavinstens storlek inte kunde prövas i ett ärende om uppskov. Om uppskov



medgavs, var det bara rena följdändringar som kunde göras i de aktuella taxeringarna (jfr. 7 § UppskL 68).

### *Taxeringsfråga enligt UppskL*

Genom 1978 års uppskovslagstiftning flyttades handläggningen av uppskoven i första instans från LR till TN. Anledningen var de komplikationer som uppstod genom ordningen enligt UppskL 68, där TN fastställde reavinstens storlek men inte fick besluta om uppskov skulle medges (se prop. 1978/79:54 s. 21 f.).

Om avsikten med överflyttningen också var att ett yrkande om uppskov skulle handläggas som en del av inkomsttaxeringen klargjordes aldrig. Lagtexten – närmast 12 § UppskL – kan inte sägas ge någon säker vägledning och i propositionen med förslaget till UppskL (prop. 1978/79:54) användes formuleringar varav en del synes tala för och andra emot att en uppskofsfråga skall bedömas som en del av inkomsttaxeringen. Utskotts-  
betänkandet över propositionen (SkU 1978/79:16) ger inte heller någon vägledning.

Följande talar närmast mot att en fråga om uppskov enligt UppskL skall handläggas som en del av inkomsttaxeringen. En uppskofsfråga med dess anknytning till viss bestämd ersättningsfastighet är inte ett till alla delar naturligt inslag i den för taxeringsförfarandet karaktäristiska beloppsprövningen. Bestämmelserna i 14 § UppskL om rätt till besvär i särskild ordning framstår dessutom som inte helt motiverade om en uppskofsfråga prövas som en del av taxeringen<sup>1</sup>. Lagrummets formulering att besvären inte får avgöras förrän taxeringsbeslutet vunnit laga kraft ger också intryck av att ett uppskov prövas vid sidan av inkomsttaxeringen. Ett positivt uppskofsbeslut borde vidare, om det utgör en del av taxeringen, antecknas i skattelängden. Så är emellertid inte fallet (jfr. 68 § TL). TN:s beslut tecknas i stället på blanketten för uppskovsyrkande (RSV 3125). Denna blankett utgör en deklara-  
tionsbilaga och har rubriken *Ansökan* om uppskov med beskattning av realisationsvinst vid avyttring av fastighet (se ill. del 2 s. 310).

I sammanhanget kan också vad som sägs om uppskov i 1 § första stycket lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor uppmärksammas. Detta lagrum ändrades genom SFS 1980:866 på ett sådant sätt att intrycket närmast är att en uppskofsfråga ligger vid sidan av inkomsttaxeringen. När depch. i förslaget till UppskL talar om "en uppskovsprövning i samband med taxeringen" (prop. 1978/79:54 s. 21), tyder det också närmast på att avsikten vid UppskL:s tillkomst var att en uppskofsfråga skulle handläggas i ett särskilt ansökningsförfarande.

Flertalet propositionsuttalanden tyder dock på att avsikten vid tillkomsten av 1978 års lagstiftning var att en uppskofsfråga skall handläggas som ett led i den taxering då den aktuella reavinsten enligt vanliga regler skall beskattats. Exempelvis uttalade depch. att "ett yrkande om uppskov med beskattning av realisationsvinst bör taxeringsmässigt behandlas på samma sätt som ett yrkande om att viss inkomst skall undantas från beskattning" och "även i övrigt bör yrkanden om uppskov behandlas på samma sätt som andra yrkanden rörande den skattskyldiges taxering ..." (prop. 1978/79:54 s. 22, se även s. 40).

<sup>1</sup>Vid UppskL:s tillkomst påpekades dock att behovet av extraordinär besvärsmått blev betydligt mindre än med det förfarande som tillämpades enligt UppskL 68, se prop. 1978/79:54 s. 40.



Även om saken inte direkt prövats av regeringsrätten (RR) förefaller det också som man i den praktiska tillämpningen behandlar en uppskavsfråga enligt UppskL som en del av taxeringen. Ett avgörande från kammarrätten i Stockholm (dom den 22 december 1982 i mål 4047-1982) belyser detta. Omständigheterna i målet var i korthet följande.

En skattskyldig hade yrkat uppskov hos LR, som dock vägrat detta. I besvär hos kammarrätten (KR) vidhöll den skattskyldige att uppskov borde medges och att taxeringen skulle sättas ned. Som grund för det senare återopade han också annat än uppskovet. Dessa nya grunder prövades av KR. (Domen överklagades men RR vägrade prövningstillstånd, mål 953-1983).

Ett sådant byte av grund för yrkandet om taxeringsnedsättning hade inte varit möjligt om uppskavsfrågan prövats skild från taxeringen.

Att en uppskavsfråga inte helt skulle passa in i den beloppsmässiga prövning som kännetecknar taxeringsförfarandet, bör inte tillmätas alltför stor betydelse. Framför allt under senare år har åtskilligt som ligger vid sidan av den direkta beloppsmässiga inkomst- och förmögenhetstaxeringen kommit att hänföras till den årliga taxeringen (jfr. 2 § 1 mom. tredje stycket och 68 § TL och t. ex. RR:s domskäl i RÅ84 1:30, se även Lundin: Uppbörd av skatt, 2 uppl., s. 159).

Sammanfattningsvis får övervägande skäl anses tala för att en fråga om uppskov enligt UppskL prövas som en del av inkomsttaxeringen.

### 21.2.3 Taxeringsfråga enligt förslaget

Den osäkerhet som f. n. råder om en uppskavsfråga skall prövas som en del av inkomsttaxeringen är otillfredsställande. Saken bör därför regleras uttryckligen i en ny uppskovslagstiftning. Helt övervägande skäl talar därvid enligt kommittén för en reglering med uppskov som ett led i taxeringen. Det skulle i så fall bli fråga om att slå fast vad som redan nu synes gälla.

Om ett yrkande om uppskov anses som ett taxeringsyrkande, bör det bli lättare att förstå uppskoven som en del av reavinstbeskattningen. Den stora fördelen ligger dock i att det för såväl skattskyldiga som skattemyndigheter måste vara praktiskt lättare att hantera uppskoven, om dessa utgör en del av taxeringen och inte ligger vid sidan av denna. Med det angivna betraktelsesättet anknyts på ett naturligt sätt till de handläggningsrutiner och processuella regler som utbildats och redan gäller för inkomsttaxeringen. Det vanliga taxeringsförfarandet kan också tillämpas när det gäller uppskov med endast smärre undantag. Lagstiftningen bör härigenom bli enklare än med ett ansökningsförfarande. Vidare minskar risken för rättsförluster på grund av processuella förbiseenden, samtidigt som förutsebarheten ökar.

Även kontrollskäl talar för att uppskov bör handläggas inom ramen för inkomsttaxeringen. Bl. a. torde bevakningen på sikt kunna göras både säkrare och mindre resurskrävande om medgivna uppskov liksom andra taxeringsbeslut förs in i skattelängden och det centrala skatterregistret. För integration med taxeringen talar slutligen även de planer på utvidgade möjligheter till omprövning av taxeringsbeslut som f. n. diskuteras inom skatteförenklingskommittén.



#### 21.2.4 TN bör besluta i första instans

Genom 1978 års uppskovslagstiftning fick TN beslutanderätten när det gäller uppskov. Tidigare hade gällt att uppskovsfrågor skulle handläggas av LR i första instans. Enligt kommitténs mening bör TN även fortsättningsvis svara för uppskovshandlingen i första instans.

Motiven för att flytta handläggningen till TN gäller fortfarande (prop. 1978/79:54 s. 21 f.). Att frågor om uppskov bör handläggas som en del av inkomsttaxeringen utgör också ett starkt skäl för att handlingen i första instans bör skötas av TN. Det är endast ett fåtal taxeringsfrågor som TN inte avgör (se 67 § TL). Tendensen under senare år har också gått mot att alltmer utvidga TN:s beslutsområde. Som exempel på utvidgning som skett kan nämnas att frågor om tillämpning av lagstiftningen om ackumulerad inkomst fr. o. m. 1979 års taxering handläggs av TN. Detsamma gäller fr. o. m. 1983 års taxering beträffande avräkning av utländsk skatt enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Vad LSt upplyst om TN:s hittillsvarande handläggning av uppskovsyrkanden kan inte anses utgöra skäl för att åter förlägga uppskovsprövningen i första instans till LR (jfr. del 2 s. 369 ff., se även s. 334 ff.). Uppskovsprövningen och de rutiner som sammanhänger med denna kan normalt inte anses mer komplicerade än många andra taxeringsfrågor som TN handhar. Det kan vidare antas att en del av de problem som rapporterats beträffande TN:s hantering av uppskoven närmast haft karaktären av initialsvårigheter (jfr. del 2 s. 457). Handläggningen bör dessutom ytterligare kunna underlättas om kommitténs förslag till ändringar i uppskovssystemet genomförs. Detta gäller såväl materiella frågor som administrativa rutiner.

Gransknings- och beslutsförfarandet avseende uppskovsdeklarationer är f. n. organiserat på olika sätt i skilda län. Sådana deklarationer behandlas i en del län enligt de rutiner som gäller för deklarationer som hänförs till lokal TN. Beredningen ombesörjs härigenom i vissa fall av s. k. fritidsgranskare. I en del län har det däremot föreskrivits att uppskovsyrkanden skall granskas särskilt av en speciell tjänsteman vid LSM eller LSt. I ytterligare några län skall deklarationer med yrkande om uppskov alltid föras över till särskild TN. Se vidare om gransknings- och beslutsorganisationen, del 2 s. 329 ff.

Även framdeles bör det avgöras länsvis i vilken ordning uppskovsyrkandena bör granskas och om taxering av en deklaration med sådant yrkande bör ske i lokal eller särskild TN (jfr. 4 § tredje stycket fjärde meningen TL och 3 § första stycket TK, jfr. även Ds Kn 1981:25 s. 60). Denna bedömning får göras utifrån lokala förhållanden, såsom tillgången på kvalificerad granskningspersonal osv.

Om kommitténs förslag genomförs bör det finnas goda förutsättningar för att uppskovsyrkandena i de flesta fall skall kunna handläggas självständigt av de lokala TN, enligt samma rutiner som gäller för andra deklarationer. Nuvarande ordning med särskilda kontaktmän i uppskovsfrågor synes dock ändamålsenlig även för framtiden (jfr. del 2 s. 329 f.).



## 21.3 Andra gemensamma frågor

### 21.3.1 Termerna uppskov och reafrist

Det föreslagna förfarandet bygger liksom det nuvarande på att det förekommer två former av uppskov, dels definitivt uppskov när samtliga förutsättningar för uppskjuten beskattning föreligger, dels temporärt uppskov i avvaktan på att kraven på förvärv av ersättningsfastighet och i förekommande fall bosättning på denna hinner uppfyllas. Det får anses lämpligt att olika uttryck används för de olika formerna av uppskov. I den nuvarande lagtexten görs inte en sådan åtskillnad. Detta medför en viss osäkerhet och kan leda till missuppfattningar (se del 2 s. 409 f.).

Eftersom det föreslagna förfarandet i inte oväsentliga avseenden skiljer sig från det nuvarande är det inte lämpligt att använda de termer som nu är gängse uttryck för de två formerna av uppskov: slutligt resp. preliminärt uppskov. Om dessa uttryck skulle användas även i fortsättningen, med en delvis ändrad innebörd, skulle det uppkomma en avsevärd risk för missförstånd. Därför bör nya uttryck väljas. Dessa bör vara korta, men ändå ge en någorlunda uppfattning om innebörden av de institut som de betecknar.

Som benämning på ett beslut som fattas då samtliga förutsättningar för uppskjuten beskattning är uppfyllda har kommittén ansett uttrycket *uppskov* lämpligast. För de icke slutliga uppskoven har termen *reafrist* valts. Reafrist innebär att beskattningen tillfälligt senareläggs viss tid, i normalfallet två år. Frågan om uppskov skall medges prövas då det senare året som ett led i det årets taxering. Uttrycket reafrist bör vara en lämplig illustration till detta. Andra termer, t. ex. tillfällig reafrist, uppskjuten beskattning eller anstånd, har också övervägts. Dessa har dock bedömts mindre lämpliga.

### 21.3.2 Allmänna utgångspunkter

Vid utformningen av det framtida förfarandet bör en övergripande målsättning vara att behovet av reafrister blir så litet som möjligt. Reglerna bör utformas så att uppskov i så stor utsträckning som möjligt skall kunna medges redan vid den taxering då reavinsten från ursprungsfastighetens avyttring enligt vanliga regler skall beskattas. Enligt dessa gäller att vinsten skall deklarerats för det år då någon del av köpeskillingen blir tillgänglig för lyftning, dvs. oftast för samma år som avyttringen sker (se t. ex. Handledning s. 197).

Det är främst ur taxeringsmyndigheternas synvinkel som det är angeläget att antalet reafrister blir så litet som möjligt. Medges reafrist innebär det ytterligare handläggning och bevakning i förhållande till om uppskov medges direkt. Därtill kommer att reafrist helst bara bör komma i fråga då den skattskyldige har ett verkligt behov av sådan. Möjligheten till reafrist kan annars komma att användas i skatteundandragande syfte eller i vart fall för att vinna icke avsedda skattekrediter.

Det kan i sammanhanget också påpekas att det även är till fördel för den skattskyldige om han slipper en mellanliggande reafrist innan uppskov kan medges. Han behöver då bara ta sig an uppskofsfrågan vid en taxering.



I en del fall har dock den skattskyldige fullgoda skäl för att inte ha förvärvat någon ersättningsfastighet (bosatt sig på denna) i sådan tid att uppskov kan medges redan i anslutning till ursprungsfastighetens avyttring. Den vanligaste situationen torde vara att någon lämplig ersättningsfastighet inte funnits att tillgå på grund av bristande utbud. Särskilt vid reinvestering i lantbruk eller i rörelse är detta inte helt ovanligt. Även personliga skäl, såsom utlandsvistelse eller sjukdom, kan göra att det inte är möjligt att senast den 30 september taxeringsåret förvärva (och bosätta) sig på en ersättningsfastighet.

Mot bakgrund av det sagda är det uppenbart att möjligheterna till uppskov inte kan begränsas till de fall då förvärv av (bosättning på) ersättningsfastighet skett i sådan tid att uppskov kan erhållas vid den taxering då reavinsten enligt vanliga regler skall beskattas. En möjlighet till reafrikt måste således finnas.

Det kan här framhållas att de föreslagna förfarandereglerna är utformade i stort genomgående så att de kan tillämpas oavsett om uppskov yrkas direkt i anslutning till ursprungsfastighetens avyttring eller först efter reafrikt.

### 21.3.3 Tidpunkt för fastställelse av reavinst

Medges uppskov uppskjuts beskattningen av uppskovsbeloppet på obestämd tid. I vissa fall kan det dröja lång tid – teoretiskt hur länge som helst – innan någon beskattning sker. Eftersom beskattningen, frånsett vid avskattning, är beroende av att ersättningsfastigheten avyttrats genom ett oneröst fång, råder den skattskyldige i stor utsträckning själv över när beskattningen skall aktualiseras.

En väsentlig fråga i sammanhanget är vid vilken taxering reavinstens storlek skall prövas. Vid tillämpning av nuvarande lagstiftning torde gälla att vinsten fastställs definitivt vid taxeringen då uppskov – slutligt eller preliminärt – medges, se del 2 s. 52.

Enligt kommitténs förslag skall vid taxeringen då uppskov medges uppskovsbeloppet och då reafrikt medges fristbeloppet beslutas. Detta förutsätter som framgått att reavinst och uppskovsgrundande reavinst också bestäms. Kommittén anser därför att reavinstens storlek även i det nya uppskovssystemet skall prövas och fastställas slutligt vid den taxering då avyttringen av ursprungsfastigheten redovisas, dvs. vid taxeringen då uppskov (utan föregående reafrikt) eller reafrikt yrkas.

Det kan visserligen hävdas att en slutlig prövning av reavinsten redan i samband med ursprungsfastighetens avyttring skulle innebära någon form av fastställelse talan och att detta institut är främmande för taxeringsförfarandet. I förvaltningsprocessen – inklusive taxeringsprocessen – gäller emellertid att talan kan föras i den utsträckning lagstiftning och rättspraxis tillåter (se Wennergren s. 213 f.). En talan kan således i vissa fall prövas trots att motsvarande talan vid allmän domstol skulle ha ansetts som en fastställelse talan.

I sammanhanget kan en jämförelse göras med förlustavdragsreglerna. Vid tillämpningen av dessa gäller att en förlust som önskas utnyttjad inte fastställs vid taxeringen för förluståret utan först det år då förlustavdraget yrkas. I samband med tillkomsten av lagen (1960:63) om förlustavdrag (FAL)



diskuterades ingående för och emot den lösning som senare valdes (se SOU 1958:35 s. 80 ff., prop. 1960:30 s. 57 ff. spec. s. 72 ff. och BeU 10 s. 24 f.). Att det bestämdes att en förlust skall prövas först då förlustavdrag yrkas synes mera ha berott på praktiska än principiella överväganden. Huvudargumentet för den ordning som valdes var att prövning av en förlust redan i samband med att den uppkommer innebär att taxeringsmyndigheterna måste ägna arbete åt att beräkna förluster som i många fall inte kommer att kunna användas för förlustavdrag.

Skulle regleringen enligt FAL ha utformats så att en förlust fastställdes redan i samband med dess uppkomst ansågs detta också kunna leda till en komplicering av det dåtida manuella systemet för längdföring m. m. Genom det omfattande ADB-stöd som sedermera införts vid taxeringen har detta argument inte längre samma bärkraft. I sammanhanget kan erinras om att underlag för tilläggsbelopp (UTB) vid beräkningen av den statliga inkomstskatten skall bestämmas för i princip alla skattskyldiga, oavsett om detta krävs för den omedelbara skatteberäkningen (fastställelsemetod). Några principiella invändningar mot detta förfarande restes aldrig då det infördes (se prop. 1982/83:157 s. 29 ff. och SkU 50 s. 38 ff.). När det gäller uppskov tillkommer att det dessutom torde vara oegentligt att alls tala om fastställsetalan, oavsett vad som läggs i detta begrepp. Som framgått läggs reavinsten till grund för beräkning av uppskovs- eller fristbeloppet och detta påverkar omedelbart taxeringen.

En slutlig prövning av reavinsten vid den taxering då uppskov medges innebär heller inte något merarbete för TN, som under alla förhållanden måste beräkna uppskovsbeloppet. Tvärtom leder en sådan ordning till att man slipper de betydande utredningsproblem som skulle uppkomma om reavinstens storlek m. m. kunde sättas i fråga då uppskovsbeloppet först vid en senare tidpunkt tas till beskattning.

Sammanfattningsvis skall således inte storleken av en reavinst kunna sättas i fråga vid taxeringen då uppskovs- eller fristbeloppet tas till beskattning. Detta bör gälla både med avseende på den skattskyldige och taxeringsintendenten (ti). En annan sak är att en reavinstberäkning i efterhand under särskilda förhållanden kan klandras enligt TL:s vanliga regler om besvär i särskild ordning eller eftertaxering.

## 21.4 Uppskov

### 21.4.1 Förutsättningar

#### *Förutsättningar som skall vara uppfyllda*

Medges uppskov innebär det ett slutligt ställningstagande till frågan om uppskjuten beskattning. För ett sådant beslut måste därför krävas att samtliga förutsättningar för uppskov är uppfyllda. Det gäller både de villkor som hänför sig till ursprungsfastigheten och de som gäller ersättningsfastigheten. I förhållande till det nuvarande uppskovssystemet innebär detta ingen förändring.



### *När förutsättningarna skall vara uppfyllda*

Samtliga förutsättningar för uppskov bör föreligga under det beskattningsår som den uppskovsgrundande reavinsten hänför sig till. Man bör sålunda vid taxeringen på det hela taget enbart beakta förhållanden under det aktuella beskattningsåret. Vad som inträffat senare, exempelvis under taxeringsåret, bör sakna betydelse. Om denna princip skulle tillämpas undantagslöst skulle det dock bli svårt att uppfylla målsättningen med endast ett fåtal reafrister.

Den skattskyldige hinner nämligen inte alltid förvärva en ersättningsfastighet och då så krävs bosätta sig på denna redan under det beskattningsår för vilket reavinsten skall tas upp till beskattning. Speciellt gäller detta då ursprungsfastigheten avyttras i slutet av ett år. I flertalet fall kan man visserligen utgå ifrån att villkoren för uppskov uppfylls i omedelbar anslutning till avyttringen; ersättningsfastigheten har redan förvärvats och flyttning till denna sker direkt från ursprungsfastigheten. Det förekommer dock i ett inte ringa antal fall att dessa förutsättningar inte hinner uppfyllas under beskattningsåret.

För att täcka in flertalet av de senare fallen – så att reafrikt inte behöver tillgripas – bör det för beslut om uppskov i omedelbar anslutning till att reavinsten uppkommer vara tillräckligt att ersättningsförvärv (bosättning) sker senast den 30 september taxeringsåret, dvs. året efter det år då skattskyldighet för reavinsten uppkom.

TN:s taxeringsarbete bedrivs f. n. under en taxeringsperiod som sträcker sig fram t. o. m. utgången av oktober månad (se 71 § TL jfr. med p. 3 av övergångsbest. till SFS 1978:316). Omprövning av en taxering kan ske under hela taxeringsperioden (se 69 § 3 mom. TL). En skattskyldig som vägras uppskov eller inte yrkat detta i deklarationen skulle således med den föreslagna regleringen kunna begära omprövning av taxeringen med yrkande om uppskov, om ersättningsförvärv (bosättning) hinner ske under de nio första månaderna av taxeringsåret. Samma möjlighet skulle föreligga om den skattskyldige i deklarationen yrkat reafrikt. Detta innebär ingen större förändring i förhållande till UppskL. Enligt nuvarande regler för slutligt uppskov gäller att ersättningsförvärv (bosättning) måste ske innan taxeringen prövas (jfr. 7 § första stycket UppskL). Förutsättningarna för slutligt uppskov måste således normalt uppfyllas under taxeringsperioden. Har besvär anförts utsträcks dock tiden ytterligare. Det synes då tillräckligt för slutligt uppskov att förutsättningarna härför är uppfyllda då taxeringen prövas slutligt (jfr. del 2 s. 48 f.).

Valet i det föreslagna systemet av den 30 september under taxeringsåret som sista dag för ersättningsförvärv/bosättning är en avvägning mellan syftet att så många skattskyldiga som möjligt skall kunna medges uppskov omedelbart utan mellankommande reafrikt och den praktiska synpunkten att uppskovsyrkandet skall hinna behandlas i första instans, dvs. under taxeringsperioden av TN.

Med en senare tidpunkt skulle det i många fall bli svårt för TN att hinna ompröva en taxering om uppskov yrkas. Om uppskov yrkas först under slutet av taxeringsperioden får man nämligen räkna med att deklarationen behandlats av TN och sänts till LSM för registrering. I sådana fall måste den



rekvireras åter av TN. Hinner inte TN ta ställning till ett uppskovsyrkande som framställs i en begäran om omprövning kan besvär anföras hos LR. Det är emellertid en allmän strävan att försöka avlasta skattedomstolarna otvistiga mål. Med den reglering som nu föreslås bör det inte möta några större problem att hinna med uppskoven i TN. Flertalet situationer där skattskyldiga inte hinner förvärva någon ersättningsfastighet eller bosätta sig på denna under beskattningsåret kommer att täckas in. I många av dessa fall torde förutsättningar för uppskov föreligga redan under de första månaderna av taxeringsåret.

Som tidigare berörts bör en utgångspunkt vara att samma regler så långt som möjligt bör tillämpas oavsett om uppskov yrkas omedelbart efter ursprungsfastighetens avyttring eller först efter reafrist. Dock bör det endast vara i den förstnämnda situationen som tidsfristen för förvärv och bosättning utsträcks till den 30 september taxeringsåret. Meningen är att den tid som bör gälla för en reafrist – vanligen två år – skall vara tillräcklig för förvärv av ersättningsfastighet och i förekommande fall bosättning på denna. För de fall tiden är för knapp föreslås en dispensmöjlighet, i likhet med vad som nu gäller i motsvarande situation.

Det är bara tiden för förvärv av ersättningsfastighet (bosättning på denna) som enligt förslaget bör utsträckas till den 30 september taxeringsåret för uppskov som inte föregåtts av reafrist. När det gäller uppskovsvillkoren som hänför sig till ursprungsfastigheten bör dessa principiellt föreligga redan vid avyttringstidpunkten. Ett krav på viss minsta bosättning på denna fastighet skall exempelvis vara uppfyllt redan vid avyttringen. Bosättning på fastigheten efter avyttringen bör inte beaktas.

När det gäller förvärv av ersättningsfastighet före den uppskovsgrundande avyttringen, bör sådant liksom nu kunna godtas om det kan antas att förvärvet skett för att ersätta ursprungsfastigheten (jfr. del 2 s. 44)

Däremot innebär det föreslagna den principiella förändringen i förhållande till UppskL att tidsfristen för förvärv av ersättningsfastighet och i förekommande fall bosättning på denna – då förvärv/bosättning inte skett före avyttringen – knyts till det beskattningsår för vilket reavinsten skall redovisas. Enligt UppskL gäller en anknytning till tidpunkten då ursprungsfastigheten avyttrats. Den sistnämnda tidpunkten överensstämmer visserligen oftast med tidpunkten för den nu förordade utgångspunkten för tidsfristen, men så är ibland ej fallet om inte någon del av köpeskillingen uppbärs redan vid avyttringstillfället (se s. 198). Att åter anknyta till det beskattningsår för vilket reavinsten skall tas upp till beskattning innebär en återgång till vad som gällde enligt UppskL 68 åren 1971–1978. Motivet till att utgångspunkten för fristberäkningen ändrades i samband med UppskL:s införande var att man ville undvika att tiden för förvärv av ersättningsfastighet skulle kunna förlängas genom kreditförsäljning (se prop. 1978/79:54 s. 29 f.). Enligt kommittén är dock detta inte ett tillräckligt skäl mot den ordning som nu föreslås, eftersom denna betydligt bättre ansluter till vad som allmänt gäller för reavinstbeskattningen. Någon påtaglig risk för att kreditförsäljning skulle äga rum enbart av skälet att förlänga förvärvsfristen torde inte finnas.



### *Ersättningsfastigheten avyttras före uppskovet*

En fråga som uppkommer när förutsättningarna för uppskov diskuteras är om det skall krävas att ersättningsfastigheten fortfarande skall innehas av den skattskyldige då uppskov medges (jfr. del 2 s. 482). Det kan i och för sig synas naturligt att ett sådant krav uppställs. Emellertid kan en taxeringsprocess dra ut på tiden och det kan då gå åtskilliga år mellan ersättningsförvärvet och tidpunkten då taxeringen slutligt beslutas. Det förekommer även att en ersättningsfastighet måste avyttras helt kort efter förvärvet, exempelvis på grund av att den skattskyldige fått arbete på annan ort. I sådana fall skulle det vara oskäligt att vägra uppskov bara därför att ersättningsfastigheten redan hunnit avyttras innan beslut om uppskov fattats.

Kommittén vill mot bakgrund av det sagda inte förorda att det för uppskov krävs att ersättningsfastigheten alljämt skall innehas av den skattskyldige då uppskov medges. Visserligen kan fall tänkas där den skattskyldige redan kort tid efter ersättningsfastighetens förvärv avyttrar denna till så lågt pris att uppskovet inte blir beskattat. Om en sådan transaktion sker med det huvudsakliga syftet att den skattskyldige skall göra sig kvitt uppskovet utan beskattningskonsekvenser torde dock eventuellt lagen (1980:865) mot skatteflykt kunna bli tillämplig.

Om en skattskyldig avyttrar en ersättningsfastighet och deklarerar avyttringen innan uppskov hunnit meddelas, kan det tänkas att han underlåter att föra upp uppskovsbelopp i reavinstberäkningen. För att uppskovsbeloppet i sådant skall kunna tas till beskattning fordras en särskild regel, se s. 274 f.

### 21.4.2 Uppskovsbeslutets innehåll

Ett beslut om att medge uppskov skall uppta dels uppskovsbeloppet och i förekommande fall en fördelning av beloppet på de taxeringsenheter som ersättningsfastigheten utgörs av, dels ersättningsfastigheten. Beslutsredovisningen behandlas på s. 234 ff.

I fråga om uppskovsbeloppets storlek kan erinras om följande (jfr. s. 146 ff.). Utgångspunkten för att bestämma uppskovsbeloppet är reavinsten från ursprungsfastigheten. I normalfallet överensstämmer reavinsten med den s. k. uppskovsgrundande reavinsten. I vissa fall måste man dock bortse från den del av reavinsten som belöper på egendom på ursprungsfastigheten som inte bör omfattas av uppskovet. Då sker en proportionering av reavinsten och den uppskovsgrundande reavinsten utgörs då endast av en del av reavinsten som belöper på ursprungsfastigheten. Vid tillämpning av prisjämförelseregeln kan även den uppskovsgrundande reavinsten begränsas (se s. 173 ff.). Det är det på grund av prisjämförelsen beräknade beloppet som skall överstiga beloppsgränsen för uppskov, 25 000 kr., för att uppskov skall kunna medges. Om så är fallet och övriga förutsättningar för uppskov är uppfyllda är det det sålunda framräknade beloppet som utgör uppskovsbeloppet, vilket alltså tillsammans med ersättningsfastigheten är innehållet i uppskovsbeslutet.



## 21.5 Reafrist

### 21.5.1 Förutsättningar

#### *Allmänt*

För beslut om reafrist bör fordras att samtliga förutsättningar för uppskov föreligger utom förvärv av ersättningsfastighet och då så krävs bosättning på denna. Detta överensstämmer med vad som i dag gäller för preliminärt uppskov.

Två frågor skall i sammanhanget beröras närmare. Den första gäller om det för reafrist skall krävas att den skattskyldige avser att senare yrka uppskov, dvs. om reafrist skall kunna vägras i det fall det inte framstår som sannolikt att den skattskyldige senare kommer att förvärva en ersättningsfastighet. Den andra frågan gäller om det skall gå att få reafrist trots att förutsättningar redan föreligger för uppskov.

#### *Avsikt att senare yrka uppskov*

Som förutsättning för preliminärt uppskov enligt UppskL gäller enligt lagtexten att den skattskyldige avser att förvärva en ersättningsfastighet (se 7 § jfr. med 2 § tredje stycket resp. 3 § andra stycket UppskL). Frågan är om detta skall tolkas så att en sådan avsikt är en uttrycklig förutsättning för preliminärt uppskov eller om det bara skall ses som ett programstadgande.

Saken berördes inte uttryckligen i förarbetena till uppskovslagstiftningen och frågan har inte heller kommit under RR:s prövning. Några dispensbeslut rörande förlängning av fristen för förvärv av ersättningsfastighet (förlängningsdispens) kan dock relateras. I dessa avgöranden, som rört förvärv av jordbruksfastighet, har dispens vägrats då det med hänsyn till sökandens ålder bedömts som mindre troligt att vederbörande yrkesmässigt och varaktigt skulle etablera sig som jordbrukare (se del 2 s. 115 f.). När det hävdas att det för preliminärt uppskov är tillräckligt med ett påstående från den skattskyldige att han avser att förvärva en ersättningsfastighet (se bl. a. GRS I s. 984), synes man därför enbart avse att den skattskyldige inte behöver förebringa särskild bevisning om att han verkligen avser att förvärva en ersättningsfastighet. Ett påstående om detta torde kunna ifrågasättas.

Reafrist är tänkt för skattskyldiga som avser att senare förvärva en ersättningsfastighet och i förekommande fall bosätta sig på denna. Det bör därför, liksom nu beträffande preliminärt uppskov, i lagtexten erinras om att en förutsättning för reafrist är att den skattskyldige avser att senare kvalificera sig för uppskov. Denna avsikt bör också, i likhet med vad nu synes gälla, kunna prövas då ett yrkande om reafrist skall behandlas. En skattskyldig skall således kunna vägras reafrist om det av utredningen framgår att han inte har för avsikt att inom föreskriven tid uppfylla kraven på ersättningsförvärv (bosättning). Bevisbördan för att en sådan avsikt inte föreligger bör dock åvila taxeringsmyndigheterna. Därtill bör kraven på bevisning ställas ganska höga. Normalt bör ett blankt påstående från den skattskyldige om att han avser att senare yrka uppskov tas för gott utan



ytterligare utredning.

### *Reafrist även om uppskov kan medges*

Mot bakgrund av syftet bakom reglerna om reafrist borde en ytterligare förutsättning för reafrist vara att den skattskyldige inte genast kan få uppskov. Det borde med andra ord inte gå att välja mellan uppskov och reafrist. En sådan regel skulle emellertid bli svår att kontrollera.

Även om TN i vissa fall kan få reda på att den skattskyldige förvärvat en ny fastighet skulle ytterligare utredning vara nödvändig för att konstatera om den nya fastigheten kan godtas som en ersättningsfastighet. En fastighet som förvärvas först under taxeringsåret skulle dessutom förmodligen helt undgå TN:s uppmärksamhet. Härtill kommer att en skattskyldig i en hel del fall kan ha fullgoda skäl för att inte vilja ha uppskov med beaktande av det första fastighetsförvärvet efter ursprungsfastighetens avyttring. Enligt gällande rätt torde det också i en sådan situation gå bra att vänta med att yrka uppskov (jfr. del 2 s. 56). Det kan i sammanhanget erinras om att det i princip inte går att byta ersättningsfastighet sedan uppskov väl medgetts. Detta gäller såväl enligt nuvarande regler som enligt det föreslagna förfarandet.

Det är dock angeläget att möjligheterna till reafrist inte utnyttjas annat än när verkligt behov föreligger. Härigenom undviks bl. a. merarbete för skattemyndigheterna. Ett sätt att undvika att reafrist yrkas när förutsättningar för uppskov föreligger är att föreskriva att en förvärvad fastighet inte kan användas som ersättningsfastighet efter reafrist om det varit möjligt att tidigare få uppskov med beaktande av förvärvet. Det är emellertid inte säkert att en sådan spärregel skulle leda till någon påtaglig minskning av antalet reafrister. En sådan regel skulle däremot komplicera tillämpningen. Dessutom skulle den kunna drabba skattskyldiga på ett orimligt sätt bara för att de råkat förbise bestämmelsen. Sammantaget kan inte fördelarna anses uppväga nackdelarna. Kommittén föreslår dock en annan regel i syfte bl. a. att förhindra omotiverade reafrister, se s. 219 ff.

## 21.5.2 Garantiförbindelserna

### *Garantiförbindelser och kontoinsättningar i skattelagstiftningen*

För att preliminärt uppskov skall kunna medges fordras enligt 7 § UppskL att den skattskyldige överlämnar en garantiförbindelse. I denna skall en bank förklara sig svara för ett skattebelopp som uppgår till 70 % av den aktuella reavinsten. Vad som närmare gäller enligt UppskL och RSV:s anvisningar om garantiförbindelser framgår av del 2 s. 377 ff.

Garantiförbindelser förekommer även enligt lagen (1954:40) om särskild investeringsfond för avyttrat fartyg m. m. och lagstiftningen om återanskaffningsfonder (ÅFFL). För vad som gäller enligt den senare lagstiftningen hänvisas till del 2 s. 269 ff. Det kan här påpekas att antalet förbindelser enligt dessa lagar endast uppgår till en mycket ringa antal jämfört med antalet förbindelser enligt UppskL.

Skälet till att ett system med garantiförbindelser infördes i lagstiftningen om fartygsfonder var att man ville hindra skatteförluster för det allmänna om



fondmedel inte användes till avsett ändamål. Enligt depch. var det en bestämd förutsättning för lagstiftningens genomförande att garantier erhöles för att skatten betalades om ett nytt fartyg inte anskaffades efter en fondavsättning. Det framhölls att reglerna inte fick utformas så att de kunde användas i syfte att uppnå obehöriga skattelättnader. Ett system med bankgaranti ansågs därvid innebära en intressant nyhet i skattelagstiftningen. Det ansågs smidigt för de skattskyldiga, samtidigt som det ansågs tillgodose det allmännas säkerhetskrav. Som alternativ diskuterades insättning på spärrat konto i riksbanken eller annan bank och även andra former av säkerheter, men en ordning med garantiförbindelser befanns överlägsen (se prop. 1954:9 s. 12 f. och 23 f.).

Då ÅFFL infördes år 1967 motiverades kravet på garantiförbindelse på samma sätt som vid införandet av fartygsfonderna. Det framhölls att det inte var godtagbart med regler som utan påföljd kunde utnyttjas för att skjuta beskattningen framåt i tiden tills medel att betala skatten saknas (se prop. 1967:164 s. 164). Också vid tillkomsten av UppskL 68 motiverades garantiförbindelserna med att det allmänna bör skyddas mot förluster i de fall uppskvsbeloppet inte används för avsett ändamål (se prop. 1968:88 s. 17 f.). Då UppskL infördes år 1978 kommenterades inte saken närmare (jfr. prop. 1978/79 s. 32).

När det gäller annan fondlagstiftning eller lagstiftning om uppskjuten beskattning föreskrivs ofta att en del eller alla medel som avsatts skall sättas in på ett spärrat konto i bank. Som exempel på lagstiftning enligt vilken ett sådant insättningskrav gäller kan nämnas lagen (1979:609) om allmän investeringsfond och lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv. Också skogskontolagen (1954:142) och lagstiftningen om upphovsmannakonto resp. uppfinnarkonto (SFS 1979:611 resp. 1982:2) kan nämnas i sammanhanget. För avsättning till allmän investeringsfond krävs att 75 % av avsättningen betalas in på räntelöst konto i riksbanken. Enligt övrig nämnd lagstiftning skall hela det aktuella beloppet betalas in. Inbetalningen får i dessa fall göras till valfri bank på räntebärande konto. Allmänt gäller att de fondmedel (motsv.) som satts in på bank måste stå inne viss minsta tid innan de kan tas ut. Vanligt är att uttag tidigast kan ske den 1 december det år då den mot inbetalningen svarande avsättningen eller den uppskjutna beskattningen har prövats i första instans. Enligt skogskontolagen får de inbetalade medlen tas ut tidigast fyra månader efter inbetalningsdagen.

Det finns dock fondavsättningar eller andra reserveringar som kan göras utan att särskild banksättning sker eller att någon form av säkerhet lämnas. Detta gäller exempelvis för lagernedskrivning och avsättning till resultatutjämningsfond enligt 41 d § KL. Inte heller avsättning till eldsvådefond (SFS 1981:296) eller särskild nyanskaffningsfond (SFS 1967:96) kräver insättning eller bankgaranti. I samband med att den äldre lagstiftningen om eldsvådefonder permanentades år 1959 diskuterades om inte bankgaranti borde införas som krav också för avsättning till sådan fond. Detta avvisades emellertid. Huvudskälet var att avsättning till eldsvådefond, till skillnad mot fartygsfond, endast kan aktualiseras på grund av omständigheter utanför den skattskyldiges kontroll. Något skäl att i samband med införandet av eldsvådefonderna avskaffa garantiförbindelserna i fartygsfondlagstiftningen ansågs däremot inte föreligga (se prop. 1959:67 s. 21 f., s. 30 ff. och s. 42 f.).



### *Nackdelar med nuvarande ordning*

Av uppgifter från LSt framgår att det som inom uppskovssystemet förorsakat mest problem vid den praktiska tillämpningen är garantiförbindelserna. Nedan följer en kortfattad sammanställning av vad som rapporterats av LSt. Även en del andra nackdelar med nuvarande ordning presenteras. För en utförlig redogörelse beträffande LSt:s iakttagelser hänvisas till del 2 s. 380 ff.

Hanteringen av garantiförbindelserna förorsakar mycket arbete för skattemyndigheterna. De främsta anledningarna är följande.

- Förbindelserna är ofta felaktigt ifyllda när de ges in, ibland saknas de helt. Det vanligaste felet är att förbindelserna är utställda med för kort giltighetstid. Ett annat ofta förekommande fel är att garantibeloppet är för lågt.
- Felaktigheterna i garantiförbindelserna förbises inte sällan av TN. Detta vållar problem speciellt för LSt i samband med uppskovens registrering. Sedan väl uppskov medgetts kan det vara svårt att kräva in en korrekt förbindelse.
- Hantering och förvaring av garantiförbindelser är inte någon naturlig uppgift för vare sig TN, LSM eller LSt och skiftande rutiner tillämpas. Svårigheter vållas bl. a. på grund av att förbindelserna utgör värdehandlingar. Ibland överlämnas de inte av TN till LSt i föreskriven ordning. Det händer också att de helt kommer på avvägar.

Även ur de skattskyldigas synvinkel är systemet med garantiförbindelser mindre tillfredsställande. Besvär och kostnader uppkommer exempelvis om en garantiförbindelse måste bytas ut mot en som lyder på annat belopp (jfr. del 2 s. 388 ff.). Sådant utbyte kan aktualiseras dels då reavinsten bestäms till annat belopp än det deklarerade, dels då fristen för ersättningsförvärv förlängs genom dispens, dels då efterbeskattning sker för endast del av en vinst.

Kravet på garantiförbindelse i samband med preliminärt uppskov är också rent allmänt ekonomiskt betungande för den skattskyldige. Enligt en förfrågan som gjorts till ett representativt urval banker debiterades hösten 1983 följande avgifter i samband med garantigivning enligt UppskL.



## Exempel på bankavgifter hösten 1983 för garantiförbindelser enligt UppskL

Bank	Uppläggningskostnad för ny eller ändrad förbindelse	Årlig garantikostnad (kreditavgift)
Bank 1	0,2 % av garantibeloppet lägst 325 kr., högst 1 300 kr.	1 – 2 % av garantibeloppet
Bank 2	175 kr.	1 % av garantibeloppet (normalt)
Bank 3	0,2 % av garantibeloppet lägst 200 kr., högst 1 500 kr. <sup>a</sup>	2 % av garantibeloppet
Bank 4	400 kr.	2 % av garantibeloppet, lägst 300 kr.

<sup>a</sup> Vid nedskrivning eller ändring tas ingen avgift ut.

Kostnaden för en garantiförbindelse torde inte vara avdragsgill för den skattskyldige (se del 2 s. 48). Detta gäller både uppläggningskostnaden och den årliga garantiavgiften. I sammanhanget kan noteras att en hel del skattskyldiga torde överlämna en garantiförbindelse utan att detta är nödvändigt. Hinner den skattskyldige uppfylla kraven för slutligt uppskov under taxeringsperioden, kan TN genom omprövning medge sådant uppskov utan att någon förbindelse dessförinnan överlämnats.

Med hänsyn till utformningen av UppskL torde det i praktiken också vara möjligt för en skattskyldig att få preliminärt uppskov under flera år utan att någon förbindelse behöver överlämnas. Genom RÅ83 1:8 får det anses fastlagt att det för slutligt uppskov räcker att förutsättningarna härför är uppfyllda då taxeringen prövas slutligt, eventuellt först efter besvär. Någon garantiförbindelse behöver inte ha lämnats under mellantiden. En konsekvens bör också vara att det för preliminärt uppskov räcker med att ge in en garantiförbindelse innan taxeringen prövas slutligt. Kravet på garantiförbindelse kan härigenom i många fall kringgås, vilket inte kan ha varit avsikten vid UppskL:s tillkomst. Det synes dock inte ske i någon större utsträckning. Se vidare om det sagda, del 2 s. 48 f.

Den kanske allvarligaste invändningen från LSt mot kravet på garantiförbindelse är dock att det inte sällan motverkar uppskovslagstiftningens syfte, dvs. att underlätta förvärv av en ersättningsfastighet. Problemet sammanhänger med att bankerna måste betinga sig godtagbar säkerhet för att kunna utfärda en förbindelse. Den säkerhet som då i många fall står till buds är att den skattskyldige sätter in en del av köpeskillingen för ursprungsfastigheten som spärrmedel i banken (jfr. prop. 1954:9 s. 14 och 24). För att dessa pengar åter skall kunna disponeras krävs att garantiförbindelsen återställs till banken (jfr. prop. 1956:42 s. 17). Detta förutsätter beslut av sc och sådant kan fattas först sedan ersättningsfastighet förvärvats. Vid frivillig avyttring krävs också att bosättning skett på ersättningsfastigheten. Men utan tillgång till spärrmedlen kan den skattskyldige ofta inte genomföra ett köp av ersättningsfastighet. En cirkel kan härigenom uppkomma, där kravet på



garantiförbindelse i vissa fall omöjliggör eller försvårar förvärv av ersättningsfastighet. Detta har även påtalats från bankhåll. Kravet på förbindelse kan också leda till att det vid efterbeskattning, då någon ersättningsfastighet inte förvärvats efter preliminärt uppskov, blir svårt för den skattskyldige att betala skatten. Pengarna som behövs för skattebetalningen är spärrade till säkerhet för förbindelsen och denna kan inte återställas förrän skatten betalats. Se vidare om att garantiförbindelserna motverkar lagstiftningens syfte (del 2 s. 390 f., jfr. även s. 272).

Annan kritik som har riktats mot systemet med garantiförbindelser, i vart fall som det nu är utformat, är att förbindelsernas giltighetstid är allt för kort. Innan det kan konstateras om den tillkommande skatten på grund av en efterbeskattning betalats, har det ofta gått så lång tid att förbindelsen upphört att gälla (se del 2 s. 391 f.). En annan sak som kan vålla problem är att det inte utarbetats några generella rutiner för hur LSt och kronofogdemyndigheten skall gå till väga om en förbindelse behöver tas i anspråk.

### *Garantiförbindelserna utnyttjas sällan*

Av de uppgifter som insamlats från LSt framgår att det är mycket sällan som en garantiförbindelse behöver tas i anspråk. Det är bara några LSt som rapporterar att man alls varit med om att utnyttja en förbindelse vid tillämpningen av UppskL och när det gäller ÅFFL synes det aldrig ha hänt (se del 2 s. 391 resp. s. 273).

### *Garantiförbindelserna bör avskaffas*

En del av olägenheterna med garantiförbindelserna kan förväntas minska med tiden. Detta bör exempelvis gälla beträffande antalet felaktigt ifyllda förbindelser (jfr. del 2 s. 381). Trots detta kommer dock så allvarliga brister att kvarstå att systemet med garantiförbindelser måste arbetas om helt eller avskaffas.

Om ett system med garantiförbindelser skall behållas synes en tänkbar möjlighet att komma till rätta med den största nackdelen med förbindelserna – att dessa kan försvåra förvärv av ersättningsfastighet – vara att en förbindelse återlämnas tidigare än vad som nu sker. En förbindelse skulle kunna återställas redan då den skattskyldige visar att bindande avtal (köpekontrakt) träffats om förvärv av en godtagbar ersättningsfastighet. Genom att redan i detta läge kunna frigöra den eventuella spärrkontoinsättning som fått göras till säkerhet för garantiförbindelsen, skulle den skattskyldige tillförsäkras möjlighet att fullfölja sitt köp. Den diskuterade ordningen kan emellertid inte förordas. Redan förhållandet att ett förtida återlämnande av en garantiförbindelse inte kan prövas av TN som ett led i taxeringen utgör ett skäl emot. Prövningen av om ett återlämnande kan ske skulle i stället få anförtros LSt eller möjligen LSM enligt liknande regler som gäller för sc:s handläggning enligt 8 § UppskL. En sådan form av handläggning kan inte tillstyrkas av vare sig principiella eller administrativa och resursmässiga skäl. Prövningen av ett förtida återlämnande skulle också behöva göras ingående för att motverka att ett fingerat köpekontrakt presenteras för att få tillbaka en garantiförbindelse.



Sammanfattningsvis skulle en ordning som den diskuterade vara svårhanterlig för såväl skattskyldiga som myndigheter. Den skulle ändå inte ge helt fullgoda garantier för att skatten blir betald. En liknande rutin med möjlighet till förtida återlämnande då kontrakt tecknats finns visserligen enligt ÅFFL och lagstiftningen om fartygsfonder (se beträffande ÅFFL 11 § tredje stycket), men härvid måste bl. a. beaktas att dessa lagstiftningar tillämpas i så mycket färre fall än vad det är fråga om när det gäller uppskov.

Inte heller kan ett dispensssystem förordas enligt vilket en skattskyldig som bedöms ha seriösa avsikter att förvärva en ersättningsfastighet befrias från skyldigheten att ge in en garantiförbindelse (jfr. prop. 1959:67 s. 30). En sådan ordning skulle gå mot strävandena att minska antalet dispenser i uppskovslagstiftningen.

Krav på banksättning bör också avvisas som ett alternativ till systemet med garantiförbindelser. Om ett sådant krav skall fungera praktiskt bör gälla – i likhet med annan skattelagstiftning med krav på banksättning – att insättningen frigörs utan särskilt beslut sedan den stått inne viss minsta tid. En sådan ordning utgör emellertid ingen garanti för att det finns någon säkerhet kvar då eventuellt tillkommande skatt skall betalas om ersättningsfastighet inte förvärvas eller, när så krävs, bosättning sker. Sedan medlen stått inne den stipulerade tiden kan den skattskyldige använda dem till annat än förvärv av en ersättningsfastighet. Syftet med garantiförbindelserna uppnås således inte genom en ordning med banksättning. För detta skulle krävas att skattemyndigheterna godkände alla uttag. Mot detta talar samma skäl som redan redovisats beträffande en ordning med möjlighet till förtida återlämnande av eller dispens från skyldigheten att lämna garantiförbindelse (jfr. prop. 1954:9 s. 23).

Då det således inte torde vara möjligt att komma tillrätta med de grundläggande olägenheterna av nuvarande ordning med garantiförbindelser utan att de avskaffas helt, föreslås att så sker. Fördelarna med förbindelserna kan inte anses uppväga alla nackdelar som är förbundna med systemet ur såväl de skattskyldigas som skattemyndigheternas synvinkel.

En följd av att slopa garantiförbindelserna kan bli vissa skatteförluster. Antalet fall där skatten inte betalas frivilligt kommer kanske att öka något i förhållande till nuläget. Med dagens system utgör den säkerhet som den skattskyldige oftast tvingas lämna för att få en garantiförbindelse ett indirekt påtryckningsmedel att frivilligt betala skatten. Å andra sidan är det inte osannolikt att den skattskyldige i en del av de få fall då en förbindelse hittills tagits i anspråk hade betalt skatten om man i stället för att ta förbindelsen i anspråk vidtagit exekutiva åtgärder. I sammanhanget kan man inte heller bortse från att en bank som infriar en garantiförbindelse har rätt till avdrag för denna kostnad, varför det totalt sett blir en inte obetydlig skatteförlust även då en förbindelse finns att tillgå. När risken för skatteförluster diskuteras bör vidare erinras om att den största risken för skatteundandragande i samband med reavinstbeskattning ligger i att en reavinst över huvud taget inte deklarerar eller att den skattskyldige vidtar dispositioner så att skatten inte kan drivas in. För att komma till rätta med detta krävs att den som betalar ut en köpeskilling som ger upphov till en reavinst gör någon form ett preliminärt skatteavdrag. En sådan ordning har dock hittills inte på allvar övervägts. För den som vill undandra sig att betala skatt på en reavinst torde



det inte ligga nära till hands att ärligt deklarerera vinsten och yrka reafrist och sedan inte betala skatten. Om garantiförbindelserna slopas kommer det därför med all sannolikhet inte att leda till något nämnvärt skattebortfall.

Ett avskaffande av systemet med garantiförbindelser ligger väl i linje med strävandena till större enkelhet vid taxeringen. Ett system utan förbindelser är inte heller någon nyhet. Som framgått gäller en sådan ordning vid flera andra slag av reserveringar och fondavsättningar. Några olägenheter eller missbruk i anslutning till dessa har såvitt bekant är inte påtalats.

### 21.5.3 Reafristbeslutets innehåll

Ett beslut om reafrist skall avse fristbeloppet, dvs. den uppskovsgrundande reavinsten. Ett beslut om reafrist bör vidare innehålla uppgift om den taxering då fristbeloppet skall tas upp till beskattning. Att vissa ytterligare uppgifter bör framgå av beslutet framgår av s. 234 f., i anslutning till att beslutsredovisningen behandlas.

Tidigare har angetts att för beslut om reafrist bör fordras att samtliga förutsättningar för uppskov föreligger utom förvärv av ersättningsfastighet och då så krävs bosättning på denna. Detta innebär att utgångspunkten vid bestämmandet av fristbeloppet är reavinsten från ursprungsfastigheten. I normalfallet utgör hela denna vinst den uppskovsgrundande reavinsten. I vissa fall måste man dock bortse från del av reavinsten. Detta gäller om ursprungsfastigheten omfattar egendom som inte är uppskovsgrundande. En proportionering av reavinsten måste i så fall ske och den uppskovsgrundande reavinsten utgör då endast en del av ursprungsfastighetens reavinst. Det är det sålunda framräknade beloppet som utgör fristbeloppet.

### 21.5.4 Reafristens längd

När det gäller att avväga hur lång en reafrist skall vara bör följande beaktas. Tidsfristen bör å ena sidan vara så lång att det stora flertalet skattskyldiga som inte kunnat erhålla uppskov direkt hinner uppfylla återstående förutsättningar för uppskov, dvs. att de hinner förvärva en ersättningsfastighet och då så krävs bosätta sig på denna. Å andra sidan får inte fristen vara för lång. Medges reafrist så innebär det att den skattskyldige utan närmare prövning beviljas en viss skattecredit. Man bör därför inte vänta alltför länge med att pröva om reafristen verkligen kommer att följas av ett uppskov. I uppskovssystemet ligger också att det inte — i vart fall inte annat än undantagsvis — bör gå någon längre tid mellan ursprungsfastighetens avyttring och förvärvet av ersättningsfastighet. Sambandet mellan fastigheterna får inte bli för svagt.

Vid den avvägning som måste göras anser kommittén att en generell förskjutning av beskattningen med två år är lämplig. Det innebär att fristbeloppet skall tas upp till beskattning vid taxeringen andra året efter det då reavinsten deklarerats och reafrist medgetts. Ett exempel får illustrera det sagda.

En skattskyldig säljer sin villa. Den 15 maj 1985 uppbärs första delen av köpeskillingen, varför vinsten skall deklarerars vid 1986 års taxering. Vid denna



taxering medges reafrist, eftersom den skattskyldige inte hunnit förvärva någon ersättningsfastighet. Beskattningen uppskjuts därmed till 1988 års taxering. Den skattskyldige skall vid denna taxering redovisa fristbeloppet och kan då, om förutsättningar föreligger, yrka uppskov.

Är den generella reafristen på två år i det enskilda fallet inte tillräcklig för att den skattskyldige skall hinna med att förvärva en ersättningsfastighet och i förekommande fall bosätta sig på denna, bör det finnas möjlighet att efter dispens få fristen förlängd, se vidare s. 213 ff.

### 21.5.5. Beskattning före reafristens utgång

Reafrist innebär att den uppskovsgrundande reavinsten, fristbeloppet, skall beskattas två år senare än vad som skulle ha varit fallet om reafrist inte medgetts. Om särskilda skäl föreligger bör RSV genom dispens kunna besluta att fristen skall avse ytterligare ett antal år. Även om den tidpunkt inte inträffat då beskattning skall ske enligt dessa regler, bör fristbeloppet tas upp till beskattning före reafristens utgång i vissa särskilt angivna situationer.

En sådan skyldighet till förtida beskattning finns i dag i endast ett fall. Enligt 10 § UppskL gäller att om en juridisk person som erhållit preliminärt uppskov upplöses innan en ersättningsfastighet anskaffats skall uppskovsbeloppet tas upp till beskattning genom efterbeskattning. Också i några fall då medel avsatts till en återanskaffningsfond skall återföring till beskattning ske, trots att tiden för förvärv av ersättningsfastighet inte gått ut. Dessa fall anges i 8 § första stycket ÅFFL. De gäller dels om fondmedel tagits i anspråk i strid mot gällande regler, dels om den skattskyldige trätt i likvidation, dels om skattskyldigt dödsbo skiftats. De avsatta medlen skall i dessa fall tas till beskattning för det beskattningsår då medlen togs i anspråk, likvidationsbeslutet fattades resp. skiftet ägde rum.

Syftet med en beskattning i förtid är att säkra beskattningen då någon inträffad händelse medför att uppskov inte kan komma i fråga senare. En beskattning i dessa fall är även att föredra ur administrativ synvinkel. Med hänsyn till det sagda bör ett fristbelopp tas till beskattning om beslut har fattats att en skattskyldig juridisk person skall träda i likvidation. Om en skattskyldig som är juridisk person begär det, bör beskattning också ske om den skattskyldige skall anses upplöst genom fusion. Görs inte en sådan begäran skall vid fusion den övertagande juridiska personen även överta reafristen. Om en reafrist övertas bör det anses som om det övertagande företaget har medgetts fristen vid den taxering då denna medgavs det överlåtande företaget.

Eftersom ett fristbelopp, som tas upp till beskattning då reafristen löpt ut, skall anses utgöra reavinst på grund av ursprungsfastighetens avyttring, är fysisk person alltid skattskyldig för fristbeloppet här i riket (se 53 § 1 mom. första stycket a) KL). Någon regel om att fristbelopp skall tas upp till beskattning då reafrist beslutats och den skattskyldige sedan bosätter sig utomlands kan därför inte anses nödvändig (jfr. t. ex. 11 § första stycket c) lagen (1979:611) om upphovsmannakonto).

Som framgår av nästa avsnitt anser kommittén att en reafrist bör kunna



förlängas genom dispens ytterligare högst fyra år. Med hänsyn till den tid som i sådana fall kan förflyta innan fristbeloppet skall tas upp till beskattning, bör den skattskyldige kunna få ta upp reavinsten till beskattning vid ett tidigare års taxering än vad som följer av dispensbeslutet. Av samma skäl är det befogat att låta dispensmyndigheten i ett beslut om dispens som villkor ange en skyldighet för den skattskyldige att även i vissa andra situationer än vid likvidation ta upp fristbeloppet till beskattning i förtid. En sådan skyldighet bör kunna föreskrivas för t. ex. det fall att den skattskyldige försätts i konkurs eller, då den skattskyldige är en juridisk person, skall upplösas genom skifte eller på annat sätt. Någon möjlighet för en skattskyldig som medgett reafrist enligt den generella tvåårsregeln att frivilligt låta beskatta fristbeloppet vid ett tidigare års taxering än vad som följer av beslutet om reafrist bör inte föreligga.

### 21.5.6 Förlängning genom dispens

Som framgått bör det finnas möjlighet att efter dispens få en reafrist förlängd, om den generella fristen på två år i det enskilda fallet inte är tillräcklig för att den skattskyldige skall hinna att förvärva en ersättningsfastighet och i förekommande fall bosätta sig på denna.

En sådan möjlighet till dispens motsvaras i UppskL av två dispenserregler, förlängningsdispens och förlängning bosättning (se 5 § första stycket andra meningen och 5 § andra stycket andra meningen UppskL). Även i ÅFFL finns en dispensbestämmelse som innebär att tidsfristen för att förvärva en ersättningsfastighet kan förlängas (se 7 § första stycket sista meningen ÅFFL). För dispens enligt UppskL krävs särskilda skäl. Enligt ÅFFL räcker det för förlängning om den skattskyldige haft svårigheter att ta fondmedlen i anspråk inom den ordinarie tidsfristen.

Av redovisningen av dispenspraxis enligt UppskL i bilaga 2 (del 2 s. 111 ff.) framgår att dispensmyndigheterna varit relativt återhållsamma med att medge dispens. Bl. a. krävs att den skattskyldige har utnyttjat den generella tidsfristen. Att avvakta med att försöka skaffa en ersättningsfastighet till dess endast en kortare tid återstår av denna tidsfrist har medfört att förlängning inte ansetts kunna komma i fråga, även om den skattskyldige när det gäller den avslutande delen av den generella fristen kan åberopa ett i och för sig godtagbart skäl till varför någon ersättningsfastighet inte anskaffats. Vidare krävs för förlängning bl. a. att den skattskyldige gör sannolikt att ersättningsförvärv och – i förekommande fall – bosättning hinner ske inom dispenstiden. Exempel på skäl som varit tillräckliga för förlängning är bristande utbud av jordbruksfastigheter, utlandsvistelse och svårare sjukdomsfall.

Kommittén anser, bl. a. med hänsyn till att den tvååriga reafristen är kortare än motsvarande tidsfrist enligt UppskL, att förlängning av en reafrist bör kunna ske med högst fyra år. Det innebär att fristbeloppet kommer att redovisas senast vid den sjätte taxeringen efter den då reafristen medgavs.

Förlängning av reafrist bör kunna medges i huvudsak enligt de principer som hittills utbildats för motsvarande dispenserregler i UppskL. Detta innebär dock inte att dispens bör medges för alla enskilda situationer som motsvarar



sådana där dispens hittills kommit i fråga. Vid en samlad bedömning, mot bakgrund av redovisningen i bilaga 2, kan den hittillsvarande dispensgivningen i olika enskilda fall förefalla både väl generös och omotiverat sträng.

Vid utformningen av dispensregeln bör kraven för dispens anges tillräckligt preciserat. Samtidigt kan dispensregeln inte avgränsas så att dispensgivningen begränsas på ett som det senare visar sig olämpligt sätt. Vid utformningen av dispensbestämmelser i skattelagstiftningen har denna avvägning vanligen lett till att det i lagtexten anges endast att det skall föreligga särskilda skäl för dispens. Ger dessutom förarbeten inte någon närmare vägledning för hur en dispensregel bör tillämpas, vilket ofta är fallet, ankommer det helt på dispensmyndigheten att genom sin tillämpning närmare ange innehållet i dispensbestämmelsen. En sådan lagstiftningsteknik får anses betänkelig, särskilt i de fall dispensreglerna – som beträffande uppskoven – vänder sig till skattskyldiga vilka normalt har begränsad kännedom om sådana regler och deras tillämpning. Även om vissa riktlinjer för dispensgivningen anges i förarbeten, eller framgår av en praxisöversikt, bör det ändå i lagtexten anges i vilka typfall som dispens kan komma i fråga. Risker är annars att en skattskyldig, som skulle ha fördel av en dispens, underlåter att ansöka om sådan i en situation då dispens skulle ha medgetts. Den skattskyldige tror kanske felaktigt att de särskilda skäl som enligt lagtexten uppställs för dispens inte föreligger.

I den föreslagna lagtexten anges därför att det för förlängning av reafrist krävs att det med hänsyn till sökandens personliga förhållanden skulle framstå som oskäligt om förlängning ej medgavs, eller att lämplig ersättningsfastighet inte funnits att tillgå på grund av bristande utbud av sådana fastigheter. För att dispensmyndigheten även skall kunna medge dispens i andra ömmande fall bör anges att detta kan ske om synnerliga skäl föreligger.

Med personliga förhållanden avses sådana dispensskäl som tillfällig bortovaro på grund av arbete utomlands eller då en allvarlig sjukdom utgjort hinder mot att förvärva en ersättningsfastighet. Andra ömmande situationer som bör kunna utgöra dispensskäl kan föreligga då en sökande behöver förlänga reafristen för att kunna avvakta utgången av t. ex. en utdragen process beträffande fel i en fastighet som har förvärvats i syfte att utgöra ersättningsfastighet. Ett liknande fall är då myndighets hantering av tillståndsärende dragit ut så på tiden att förvärv av ersättningsfastighet inte kunnat ske i rätt tid.

Beträffande dispensskälet bristande utbud av lämplig ersättningsfastighet, kan detta i fråga om jordbruksfastigheter lämpligen styrkas genom att den skattskyldige företer intyg om saken från lantbruksnämnden. Sådan intygsgivning förekommer redan ofta (jfr. del 2 s. 115). När det gäller andra slag av fastigheter än jordbruksfastigheter torde det – möjligen med undantag för rörelsefastigheter – endast mer sällan bli aktuellt att bristande utbud med framgång kan åberopas som dispensskäl (jfr. del 2 s. 116).

De nu preciserade dispensskälen som har sin grund i tillämpningen av motsvarande dispensregler i UppskL innebär att kraven för förlängning av reafrist genom dispens kan synas bli något mer långtgående än vad som enligt lagtexten gällt för förlängning enligt ÅFFL. I praktiken torde det emellertid



inte vara fråga om någon större skillnad. De flesta fall där förlängning medgetts enligt ÅFFL torde vara dispensgrundande även enligt de regler som nu föreslås.

Som framgått tidigare anser kommittén att handläggningen av dispenser om förlängning av reafrist bör ligga på RSV. Ärendena är inte av sådant slag att prövningen bör ankomma på regeringen. Inte ens som besvärinstans bör regeringen belastas med dessa ärenden (jfr. prop. 1983/84:120 s. 11 ff.). Den föreslagna ordningen innebär således att en fråga om dispens endast kommer att kunna prövas i en instans. Normalt bör en möjlighet finnas till prövning i två instanser (jfr. prop. 1983/84:120 s. 17 ff.). Att begränsa möjligheten till prövning till en instans, bör dock kunna godtas i detta fall. Med hänsyn till fullföljdsförbudet bör dock besluten lämpligen fattas av RSV:s rättsnämnd. I sammanhanget kan påpekas att ett dispensbeslut saknar negativ rättskraft. En fråga om dispens kan således prövas på nytt efter ny ansökan (jfr. del 2 s. 115).

För att underlätta för skattemyndigheterna att ta ställning till om fristbeloppet skall tas upp till beskattning efter den tvååriga generella reafristens utgång, bör en bestämmelse införas om när en dispensansökan om förlängning senast måste göras. En sådan ansökan bör normalt ha kommit in före reafristens utgång (jfr. s. 270).

En dispensansökan om förlängd reafrist bör göras på blankett enligt formulär som RSV fastställer.

### 21.5.7 Överföring av reafrist mellan koncernföretag

Enligt 5 § ÅFFL kan regeringen medge att ett aktiebolag får överta en återanskaffningsfond från ett annat aktiebolag i samma koncern. För att överföring skall medges krävs att särskilda skäl föreligger. Detta synes innebära ett krav på att fonden skall tas i anspråk för en angelägen investering. Överföring torde också kunna komma i fråga om det behövs för att undvika att en fond – t. ex. på grund av avveckling av en rörelse – återförs till beskattning. Se om dispensgivningen i del 2 s. 278 f.

En motsvarande möjlighet att överföra en reafrist inom en koncern bör finnas. Regeln bör utformas mot bakgrund av modernare fondlagstiftning, se t.ex. 13 § lagen (1979:609) om allmän investeringsfond och 10 § lagen (1981:296) om eldsvådefonder. Det innebär att den krets av företag mellan vilka överföring skall kunna ske utvidgas något jämfört med vad som gäller enligt ÅFFL. Bl. a. kommer även andra företag än aktiebolag att omfattas av reglerna.

Rätten till överföring bör som enligt nuvarande regler i ÅFFL inte vara ovillkorlig. En prövning bör ske i varje särskilt fall. Överföring bör medges om särskilda skäl föreligger. De redovisade hittillsvarande principerna för dispensgivningen bör gälla även fortsättningsvis. Övertagande skall avse hela fristbeloppet och det skall därvid anses som om det övertagande företaget medgetts fristen då den medgavs det överlåtande företaget.

Reglerna om dispensmyndighet, dispensansökan osv. bör vara desamma som föreslås beträffande dispens för förlängning av en reafrist.



### 21.5.8 Deklaration vid reafriestens utgång

Medges reafriest skall fristbeloppet normalt tas upp till beskattning två år efter det att fristen medgavs. Det bör åligga den skattskyldige att redovisa fristbeloppet i deklARATIONEN då fristen löpt ut. Detta gäller oavsett om förutsättningar då föreligger för uppskov eller ej.

Redovisar inte en skattskyldig fristbeloppet i sin deklARATION efter reafriestens utgång, föreligger i princip förutsättningar att påföra skattetillägg om uppskov inte medges (jfr. s. 231). Eftersom bevakningen av en reafriest bör ordnas så att en uppgift om att fristen löpt ut normalt finns tillgänglig för TN, bör dock ett eventuellt skattetillägg i princip påföras endast efter den lägre procentsats som anges i 116 a § tredje stycket TL.

Den som medgetts reafriest bör på lämpligt sätt informeras om att fristbeloppet måste deklarerats då fristen löpt ut (se s. 240).

Om ett yrkande om reafriest är föremål för process i skattedomstol, kan det inträffa att fristen beslutas först sedan den löpt ut. Samma sak kan inträffa om reafriestfrågan väckts först genom kvittningsinvändning i ett mål om eftertaxering. För att fristbeloppet i ett sådant läge skall kunna tas till beskattning för det år då fristen löpt ut fordras en särskild regel, se s. 274 f.

### 21.5.9 Uppskov efter reafriest

Enligt nuvarande regler gäller (se 8 § och 9 § sista stycket UppskL) att en skattskyldig som medgetts preliminärt uppskov utan dröjsmål skall anmäla till sc när han förvärvat en ersättningsfastighet och då så krävs bosatt sig på denna. Sc kan herefter besluta att den garantiförbindelse som gäller för det preliminära uppskovet skall återlämnas. Ett sådant beslut brukar oftast utformas som ett formligt beslut om godtagande av den anmälda fastigheten. Utifrån sc:s funktion och roll kan det dock anses principiellt tveksamt att ställning på detta sätt i realiteten tas till om slutligt uppskov skall medges. Som UppskL är utformad är det också ovisst om sc lagligen kan fatta ett sådant beslut. Det kan hävdas att ett preliminärt uppskov blir slutligt först när tiden för framställning om efterbeskattning går ut. Detta skulle i så fall ske utan att någon särskild åtgärd vidtas. Men å andra sidan är det nödvändigt att få fastställt vad som är ersättningsfastighet då ett preliminärt uppskov övergår till att bli slutligt. Det är också oklart om sc:s beslutanderätt kan delegeras och om besluten kan överklagas. Sc:s beslutsfattande behandlas ytterligare i del 2 s. 396 ff.

Mot bakgrund av det redovisade föreslås en ny ordning för handläggningen då en skattskyldig yrkar uppskov efter reafriest. Även ett sådant yrkande bör prövas som ett led i inkomsttaxeringen enligt följande.

I samband med att fristbeloppet deklarerats i samband med att reafriesten löper ut kan den skattskyldige yrka uppskov. Frågan om uppskov prövas då som ett led i inkomsttaxeringen för detta senare år. Förfarandet är härvid detsamma som om uppskov hade yrkats i samband med den ursprungliga reavinstdovisningen. Endast ett avsteg härifrån bör göras.

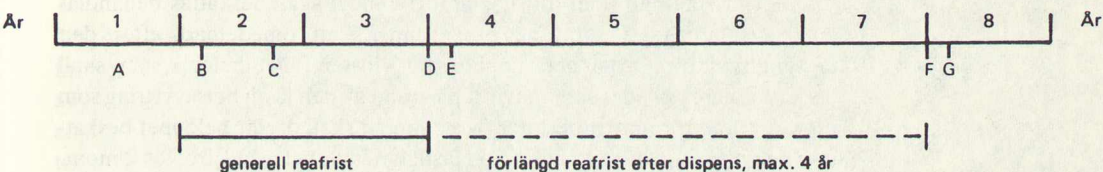
Till skillnad från vad som föreslås beträffande uppskovsyrkande som sker i direkt samband med avyttringen av ursprungsfastigheten, bör möjligheten att dröja med att förvärva ersättningsfastighet — och i förekommande fall



bosätta sig på denna – till den 30 september taxeringsåret inte gälla då uppskov yrkas efter reafrist. Särregleringen har föreslagits enbart för att minimera antalet reafrister. Om reafrist väl medgetts finns ingen anledning att frångå principen att endast sådant som inträffat under beskattningsåret bör beaktas vid den påföljande taxeringen. Då reafrist medgetts bör således gälla att ersättningsförvärv (bosättning) skall ha skett senast före utgången av det beskattningsår som föregår det taxeringsår då fristbeloppet skall redovisas. Ett exempel får förtydliga.

En skattskyldig avyttrar en fastighet år 1 och uppbär samtidigt en del av köpeskillingen. Reavinsten skall då tas upp till beskattning för år 1 och redovisas således vid taxeringen år 2. Medges vid denna taxering reafrist innebär det att beskattningen skjuts upp två år. Fristbeloppet skall då deklarerars vid taxeringen år 4. Uppskov kan vid detta års taxering erhållas om ersättningsförvärv (bosättning) skett före utgången av det föregående beskattningsåret, dvs. senast den 31 december år 3. Hade uppskov i stället yrkats redan vid taxeringen år 2, hade det enligt den berörda undantagsregeln räckt för att få uppskov detta år att den skattskyldige förvärvat en ersättningsfastighet och – då så krävs – bosatt sig på denna senast den 30 september år 2.

Exemplet kan illustreras enligt följande, varvid även aktuella tidsgränser anges för det fall att reafristen genom dispens förlängs med fyra år (maximal förlängning).



**A**  
Ursprungsfastigheten avyttras och en del av köpeskillingen uppbärs.

**B**  
Reavinsten skall deklarerars varvid uppskov eller reafrist kan yrkas.

**C**  
30 sept – sista dag för ersättningsförvärv (bosättning) för att uppskov skall kunna medges direkt utan mellankommande reafrist.

**D**  
31 dec – sista dag för ersättningsförvärv (bosättning) för att uppskov skall kunna medges om reafrist beslutats vid tax.år 2 (ej dispens).

**E**  
Fristbeloppet skall deklarerars om reafrist beslutats vid tax.år 2 (ej dispens). Uppskov kan samtidigt yrkas.

**F**  
31 dec – sista dag för ersättningsförvärv (bosättning) för att uppskov skall kunna medges om reafrist beslutats vid tax.år 2 och fristen förlängts fyra år genom dispens.

**G**  
Fristbeloppet skall deklarerars om reafrist beslutats vid tax.år 2 och fristen förlängts fyra år genom dispens. Uppskov kan samtidigt yrkas. Om den skattskyldige önskar får fristbeloppet i stället redovisas vid ett tidigare års taxering.

### 21.5.10 Beskattning efter reafrist

Enligt nuvarande system gäller (se 9 § UppskL) att en skattskyldig som medgetts preliminärt uppskov och inte inom föreskriven tid uppfyller kraven för slutligt uppskov skall efterbeskattas för reavinsten. Beskattning skall ske



för det år då vinsten skulle ha beskattats om preliminärt uppskov inte medgetts. Förfarandet överensstämmer med vad som gäller för eftertaxering enligt TL. Aktualiseras efterbeskattning skall ti ge in en ansökan om detta till LR.

Om uppskov inte yrkas efter en reafrist eller om uppskov helt eller delvis vägras föreslås, till skillnad mot vad som nu gäller, att fristbeloppet beskattas vid taxeringen då beloppet skall deklareraras. Det föreslagna förfarandet har fördelen att efterbeskattningssystemet kan slopas. Härigenom avlastas LR ett inte obetydligt antal efterbeskattningsmål, så gott som alla otvistiga. En sådan ändring ligger väl i linje med de allmänna strävanden som råder att avlasta skattedomstolarna mål där parterna är överens. Enligt kommitténs undersökningar är knappt 10 % av samtliga uppskov preliminära (se del 2 s. 184). Ungefär hälften av dessa brukar resultera i efterbeskattning (se del 2 s. 225). Antalet efterbeskattningsfall hänförliga till preliminära uppskov beslutade vid 1980 års taxering kan på grundval härav uppskattas till ca 350. Motsvarande siffra för 1984 års taxering bör komma att uppgå till ca 100 (jfr. del 2 tab. 16 s. 182).

Om sc:s befattning med anmälningar om ersättningsförvärv liksom systemet med efterbeskattning slopas, kommer resurser att frigöras till andra angelägnare arbetsuppgifter. TN:s merarbete till följd av reafristinstitutet torde i jämförelse med de rationaliseringar som bör ske hos LSt och LR bli tämligen marginellt.

Då ett fristbelopp i det föreslagna förfarandet skall beskattas behandlas det på samma sätt som om beskattning skett omedelbart efter den fastighetsavyttring som gett upphov till vinsten. Det belopp som skall beskattas anses således som reavinst på grund av den fastighetsavyttring som utgjort grund för reafristbeslutet. Kommunalt skall därför beloppet beskattas i den kommun där den avyttrade fastigheten är belägen (jfr. 59 § 2 mom. KL).

Att beskattningen av fristbeloppet kommunalt sker i den kommun där den avyttrade fastigheten är belägen är principiellt riktigt. En sådan ordning torde inte heller bereda några komplikationer, även om den skattskyldige flyttat till en annan kommun. Eftersom den särskilda utbotaxeringen numera slopats, kan en skattskyldig redovisa också en inkomst som skall beskattas i annan kommun än hemortskommunen i sin vanliga deklaration. Det kan i sammanhanget noteras att den kommunala taxeringen fr. o. m. 1986 års taxering tagits bort beträffande juridiska personer med undantag för inhemska dödsbon.

Att ett fristbelopp anses som reavinst gör att även reglerna om ackumulerad inkomst kan tillämpas vid beskattningen (se 3 § 5 mom. AckL).

Mot en omläggning till beskattning vid taxeringen då fristbeloppet skall deklareraras, i stället för som nu efterbeskattning för det tidigare år då skatteplikt för reavinsten på grund av ursprungsfastighetens avyttring uppkom, kan i och för sig invändas att en sådan nyordning skulle kunna öppna vissa möjligheter till icke avsedd skatteplanering (jfr. prop. 1979/80:68 s. 53). En skattskyldig som inte har för avsikt att förvärva en ersättningsfastighet, skulle kunna yrka reafrist om han vet att han då fristen löper ut kommer att ha lägre inkomst än det år för vilket reavinsten enligt vanliga



regler skall tas till beskattning. Denna invändning har dock inte någon större tyngd. Den avsedda progressionsutjämningen kan vanligen uppnås redan genom att säljaren av en fastighet avtalar med köparen om när första delen av köpeskillingen skall erläggas. Detta avgör när reavinsten skall tas upp till beskattning (se s. 198). Progressionsutjämning kan också uppnås genom tillämpning av reglerna om ackumulerad inkomst. Den uppräknig av en reavinst som föreslås i nästa avsnitt, i fall då uppskov inte medges efter reafrist, bör också avhålla från att yrka reafrist enbart för att beskattningen av en vinst skall ske för ett annat beskattningsår än som enligt vanliga regler skulle ha varit fallet.

Slutligen skall frågan om en reavinst alltid skall beskattas effektivt efter en reafrist beröras. Enligt 7 § tredje stycket ÅFFL gäller att fondmedel som återförs till beskattning därför att de inte utnyttjats för avsett ändamål alltid skall bli effektivt beskattade i den förvärvskälla i vilken de avsatts. Nettointäkten av rörelsen får oavsett resultat i övrigt inte tas upp till lägre belopp än det återförda beloppet. Krav på effektiv beskattning var tidigare vanligt i olika fondlagstiftningar. Det har dock bedömts som mindre lämpligt och efter hand utmönstrats (se SOU 1977:86 s. 520, prop. 1978/79:210 s. 119 och prop. 1980/81:68 s. 229). Inte heller beträffande fristbelopp bör därför något krav på effektiv beskattning uppställas.

### 21.5.11 Uppräkning av fristbeloppet

Som framgått bör uppskavsreglerna utformas så att förvärv av ersättningsfastighet sker i så nära anslutning som möjligt till ursprungsfastighetens avyttring. Ett av syftena med det nya förfarandet bör därför vara att begränsa antalet reafrister. Med den föreslagna regeln, att det för uppskov i anslutning till ursprungsfastighetens avyttring skall vara tillräckligt att ersättningsförvärv och – i förekommande fall – bosättning sker senast den 30 september taxeringsåret, bör behovet av reafrist bli begränsat. För att sådan ändå inte skall yrkas av en skattskyldig som inte har en allvarlig avsikt att senare yrka uppskov bör dock något avhållande moment byggas in i regelsystemet.

F. n. resulterar endast omkring hälften av antalet preliminära uppskov i att slutligt uppskov senare medges (jfr. del 2 s. 225). Mot bakgrund härav kan det på goda grunder antas att preliminärt uppskov ibland yrkas trots att det är ganska ovisst om någon ersättningsfastighet senare kommer att förvärfvas. Säkert finns det också skattskyldiga som vet att de aldrig kommer att yrka uppskov, men som ändå begär preliminärt uppskov. Den skattecredit som härigenom erhålls kan vara ekonomiskt lönsam. Den skattskyldige måste visserligen f. n. kalkylera med kostnad för garantiförbindelse och respitränta enligt 32 § UL på det belopp som så småningom efterbeskattas. Beräkningen av respiträntan är emellertid förmånlig. Räntan, som är avdragsgill, motsvarar riksbankens diskonto vid utgången av närmast föregående kalenderår med tillägg av tre procentenheter. För år 1985 är respiträntan 12,5 % (jfr. RSV Du 1984:14 avsn. 4 och anvisningens bil. 3 a och 3 b). Räntan utgår fr. o. m. den 1 april året efter taxeringsåret för vilket efterbeskattning sker och inte i något fall för längre tid än två år. En efterbeskattningsdom kan dröja åtskilligt längre tid. Den generella fristen för förvärv av ersättningsfastighet är enligt UppskL fyra år från ursprungsfas-



tighetens avyttring och därtill har den skattskyldige i förekommande fall ytterligare ett år på sig att bosätta sig på den förvärvade fastigheten. Innan det konstaterats om detta skett kan efterbeskattning inte beslutas.

Mot bakgrund av att ett fristbelopp, som inte föranleder uppskov sedan fristen löpt ut, i det föreslagna systemet kommer att beskattas vid taxeringen då fristbeloppet deklarerats och inte som tidigare efterbeskattas för det år skatteplikt för vinsten ursprungligen uppkom, måste risken bedömas vara större än tidigare att skattskyldiga kommer att yrka att beskattningen tillfälligt skjuts upp. Härtill får även beaktas att den skattskyldige i det föreslagna förfarandet inte kommer att belastas med krav på och därmed kostnad för garantiförbindelse. Inte heller krävs det som enligt en del andra lagstiftningar att aktuellt belopp betalas in på räntelöst spärkonto.

För att motverka att detta leder till att reafrist yrkas utan att den skattskyldige har för avsikt att förvärva en ersättningsfastighet och - i förekommande fall - uppfylla bosättningskravet anser kommittén, att ett fristbelopp som efter reafrist inte leder till uppskov bör räknas upp med 10 % då det tas upp till beskattning. Uppräkning bör ske både om uppskov inte alls medges och då uppskov på grund av prisjämförelseregeln medges med endast en del av fristbeloppet. I det sistnämnda fallet skall den överskjutande delen av fristbeloppet, den del som skall beskattas, räknas upp. Om exempelvis reafrist medgetts med 50 000 kr. och uppskov sedan endast medges med 40 000 kr., bör den del som beskattas beräknas till 11 000 kr (50 000 - 40 000 + 10 % (50 000 - 40 000)). Det uppräknade beloppet bör i sin helhet anses som reavinst av den fastighetsavyttring som föranlett reafristen. Uppräkningen bör alltid uppgå till schablonmässiga 10 %. Detta bör gälla även om fristbeloppet skall tas upp till beskattning före den generella tvåårsfristens utgång och också då fristen genom dispens varat längre.

Bl. a. genom den föreslagna uppräkningen bör andelen fall där den skattskyldige yrkar reafrist bli lägre än vad som gällt för yrkanden om preliminärt uppskov. Härigenom bör även antalet förlängningsdispenser nedgå. I de relativt många fall där preliminärt uppskov nu yrkas utan att den skattskyldige kan antas ha bestämt sig för att verkligen försöka förvärva en ersättningsfastighet, begärs ofta förlängningsdispens när den generella förvärvsfristen närmar sig sitt slut (jfr. del 2 s. 111 f.). Om antalet förlängningsdispenser kan nedbringas ligger det väl i linje med strävandena att minska dispenshanteringen i uppskovssystemet.

Anledningen till att en fast schablonmässig uppräkning föreslås oberoende av reafristens längd i det enskilda fallet, i stället för en årlig uppräkning med viss procent, är bl. a. att underlätta taxeringsarbetet. Detta bör inte tyngas med ränteberäkningar som kan bli föremål för diskussion. En lättillämpad regel är att föredra ur såväl de skattskyldigas som de handläggande myndigheternas synvinkel. Därtill kommer att man i modern fondlagstiftning genomgående använder ett system med uppräkning efter en fast procentsats, då fondavsättningar (motsv.) skall återföras till beskattning vid otillåtet utnyttjande e. d. (jfr. prop. 1980/81:68 s. 230). Numera förekommer särskild ränteberäkning med utgångspunkt i det antal år som förflutit mellan avsättning och återföring endast enligt ÅFFL och lagstiftningarna om fartygsfond och särskild nyanskaffningsfond.

I fråga om uppskov kan i och för sig finnas skäl för en differentierad



beräkning, särskilt då dispens medgetts. Den föreslagna uppräkningsen på 10 % kan för dessa fall synas väl låg. I dispensfallen kan reafriken ha gällt i upp till sex år, vilket innebär en betydande skattecredit för den enskilde. Det kan dock förutsättas att dispensgivningen blir sådan att endast den som verkligen avser att senare förvärva en ersättningsfastighet och därtill bedöms ha förutsättningar för detta medges dispens. Om ersättningsfastighet inte förvärvas trots att dispens medgetts, kan detta därför förutsättas ha berott på omständigheter utanför den skattskyldiges förskyllan. I många av dessa situationer skulle en högre uppräkning än den föreslagna te sig stötande. Sammantaget bör därför regler om differentierad uppräkning inte införas.

När det gäller uppräkningsens storlek kan 10 % förefalla jämförelsevis lågt. I annan liknande lagstiftning ligger motsvarande procentsatser regelmässigt på mellan 20 % och 50 %. Vid jämförelse med de högre procenttal som förekommer på annat håll bör dock beaktas att uppräkning enligt annan lagstiftningen – till skillnad från uppskovsregleringen – ofta tar sikte på otillåtet utnyttjande av avsatta medel, vilka sedan viss tid förflutit blir tillgängliga för den skattskyldiges fria disposition. Till de högre procentsatserna har det dessutom i vissa fall, exempelvis beträffande allmän investeringsreserv och eldsvådefonder, ansetts nödvändigt att knyta en dispensmöjlighet. Denna tar sikte på fall där en uppräkning enligt huvudregeln skulle te sig obillig (se bl. a. prop. 1978/79:210 s. 134).

Som framgått har en målsättning varit att genom olika regeländringar nedbringa antalet dispensituationer i uppskovssammanhang. Det är därför olämpligt att införa en ny dispensregel avseende uppräkning av reavinst som beskattas efter reafriken. Med den valda lägre uppräkningsen på 10 % bör en dispensregel kunna undvaras. Alternativet, enligt bl. a. 8 § ÅFFL, med lägre räntesats i vissa fall då ett återförande till beskattning sker på grund av omständighet som mer eller mindre ligger utom den skattskyldiges egen förskyllan behöver då inte heller väljas.

Det kan i och för sig diskuteras om inte ett fristbelopp skulle räknas upp också i de fall reafriken följs av uppskov. Den skattskyldige har ju kunnat disponera fristbeloppet under den mellanliggande tiden. Vid en samlad bedömning får dock övervägande skäl anses tala mot att uppräkning sker i dessa fall. Syftet med uppräkningsmöjligheten är primärt att avhålla en skattskyldig från att yrka reafriken om han inte är övertygad om att han senare kommer att yrka uppskov. Då fördelen av en reafriken bedöms bör man också komma ihåg att den ränta som den skattskyldige kan få om han sätter in fristbeloppet på bank oftast blir föremål för beskattning (jfr. prop. 1959:67 s. 34). Det bör även beaktas att en skattskyldig i tider av stigande fastighetspriser får räkna med att betala mer för en ersättningsfastighet, om denna inte förvärvas i omedelbar anslutning till ursprungsfastighetens avyttring. Om en skattskyldig som efter en reafriken förvärvar en ersättningsfastighet totalt gör någon vinst i förhållande till om en ny fastighet förvärvats redan i anslutning till ursprungsfastighetens avyttring beror på utvecklingen på fastighetsmarknaden, inflationen, ränteläget och den skattskyldiges beskattningssituation. Det bör enligt kommittén sammantaget knappast behöva befaras att en utebliven uppräkning kommer att leda till att skattskyldiga senarelägger ett ersättningsförvärv som man ändå tänkt göra.







## 22 Särskilda processuella frågor

### 22.1 Inledning

I detta kapitel behandlas en del speciella frågor av processuell art som kan uppkomma vid handläggningen av yrkanden enligt uppskovslagstiftningen. Dessa särskilda frågeställningar hänger i flera fall samman med den beloppsprövning som kännetecknar taxeringsprocessen.

### 22.2 Några utgångspunkter

#### *Endast avvikande förfaranderegler i uppskovslagstiftningen*

En grundläggande utgångspunkt för förfarandet är att en fråga om uppskov eller reafrist skall handläggas som en del av inkomsttaxeringen (se s. 196). TL:s förfaranderegler och den praxis som utbildats i anslutning till dessa skall därmed så långt möjligt tillämpas vid uppskovshandlingen. I uppskovslagstiftningen behöver då endast tas in sådana förfaranderegler som innebär modifieringar eller tillägg till vad som allmänt gäller.

#### *Innebörden av ett uppskovsyrkande resp. yrkande om reafrist*

Ett uppskovsyrkande innefattar både ett beloppsmässigt yrkande – att ett belopp som oftast motsvarar reavinsten tills vidare skall undantas från beskattning och att taxeringen skall bestämmas i enlighet med detta – och ett icke beloppsanknutet yrkande att viss fastighet skall fastställas som ersättningsfastighet.

Uttrycket uppskovsyrkande kan i och för sig sägas vara något missvisande. Eftersom uppskov utgör en del av inkomsttaxeringen är ett uppskovsyrkande delvis egentligen inget annat än ett vanligt beloppsyrkande vid taxeringen, dvs. ett yrkande om att taxeringen skall bestämmas till visst belopp. Uppskovet utgör enbart grund för beloppsyrkandet. Eftersom ett yrkande om uppskov även innefattar att viss ersättningsfastighet skall fastställas bör dock uttrycket uppskovsyrkande kunna användas.

Ett yrkande om reafrist är ett mer renodlat beloppsyrkande; det innebär att taxeringen skall bestämmas till det lägre belopp som följer av att beskattningen av den del av reavinsten som motsvarar fristbeloppet senareläggs ett visst antal år.



*Vad som menas med belopps- resp. sakprocess*

Taxeringsprocessen är f. n. i princip en beloppsprocess. Härmed förstås att processföremålet och ramen för processen, utom vid besvär i extraordinär ordning och liknande, bestäms enbart genom beloppsmässigt fixerade yrkanden. En följd av detta är att nya grunder för de beloppsmässiga yrkandena kan åberopas under processens gång. Detta gäller även sedan besvär anförts till högre rätt.

Det är emellertid inte alla frågor vid taxeringen som är beloppsanknutna. Vissa förhållanden som skall bestämmas vid inkomsttaxeringen påverkar inte den beloppsmässiga taxeringen, utan har betydelse endast för skattedebiteringen, t. ex. fastställandet av om en inkomst utgör A-inkomst eller B-inkomst eller av förutsättningarna för viss skattereduktion (jfr. t. ex. RÅ83 1:31 och RÅ84 1:30). Till den årliga taxeringen hänförs också en del frågor som ligger helt vid sidan av inkomst- och förmögenhetstaxeringen, exempelvis beslut om underlag för vinstdelningsskatt eller statlig fastighets-skatt (jfr. 2 § 1 mom. tredje stycket och 68 § TL). Har talan väckts om en fråga som inte är beloppsanknuten går det principiellt inte att senare under processen föra in också en annan fråga för bedömning. Man brukar härvid tala om en sakprocess till skillnad mot en beloppsprocess.

En särskild regel för taxeringsförfarandet är att skattskyldig enligt 74 § första stycket TL får anföra besvär över TN:s beslut även om beslutet inte gått den skattskyldige emot. Ramen för en taxeringsprocess bestäms med andra ord först genom besvär yrkandena hos LR. Detta gäller med avseende på alla taxeringsbeslut, inte bara sådana som är beloppsmässigt fixerade. I högre instans gäller däremot den allmänna regeln att talan får föras endast av den som ett beslut angår om beslutet gått honom emot (33 § andra stycket FPL).

Förhållandet att taxeringsprocessen principiellt är en beloppsprocess förorsakar särskilda problem när det gäller ett yrkande om uppskov, som har inslag av både beloppsyrkande och yrkande som inte är beloppsfixerat.

*Överklagbarhet*

En skattskyldig kan besvära sig enbart beträffande beslutad ersättningsfastighet, trots att ett sådant ändringsyrkande inte innefattar någon beloppsmässig ändring av åsatt taxering. Som ett led i inkomst- och förmögenhetstaxeringen ingår numera att ställning tas till åtskilliga andra förhållanden än rent beloppsmässiga. I den mån ett sådant icke beloppsanknutet ställningstagande medför rättsverkningar kan det överklagas inom ramen för en taxeringsprocess. En annan sak är i vilken utsträckning det skall vara tillåtet att i besvär yrka att annan ersättningsfastighet skall bestämmas än den som ursprungligen yrkats. Den senare frågan behandlas på s. 228.

### 22.3 Taleberättigad

Möjligheten till uppskov eller reafrist innebär normalt ett för den skattskyldige förmånligt undantag från de beskattningsregler som annars skulle ha gällt. Det är därför naturligt att ett uppskofs- eller reafristyrkande i princip



skall framställas av den skattskyldige. Det kan inte komma i fråga att medge uppskov eller reafrist mot dennes vilja.

Ti kan emellertid enligt 106 § TL inom den för honom gällande besvärstiden anföra besvär även till den skattskyldiges förmån (jfr. även 101 § 1 mom. TL). Ti har därvid samma behörighet som den skattskyldige. Beträffande tillämpningen av uppskavsreglerna är det närmast då den skattskyldige har svårt att själv ta tillvara sin rätt, som det skulle kunna bli aktuellt för ti att framställa ett yrkande till förmån för den enskilde. I sådana situationer lär det också ha hänt att ti hos LR yrkat uppskov. Med hänsyn till ordalydelsen av 12 § UppskL får det anses tveksamt om en sådan talan kan tas upp till prövning. För framtiden kan det dock finnas skäl att entydigt fastslå rättsläget.

Det kan knappast göras gällande att det åligger det allmänna att tillvarata en skattskyldigs intressen på nyssnämnda sätt. Till detta kommer att en ordning där ti kan yrka uppskov eller reafrist skulle förorsaka hanteringsproblem. Det skulle nämligen bli nödvändigt för den domstol som har att handlägga ett sådant yrkande att utreda att den skattskyldige verkligen vill ha uppskov eller reafrist. Inte heller i övrigt kan något skäl anses föreligga för att ti till förmån för en skattskyldig skall få yrka uppskov eller reafrist. Det bör därför slås fast att ti inte kan yrka uppskov eller reafrist. Inte heller en kommun bör ha rätt till sådant yrkande. Uppskov eller reafrist skall således bara kunna yrkas av den skattskyldige. Detsamma bör gälla beträffande frivillig avskattning.

## 22.4 Yrkande i ordinär och extraordinär process

### 22.4.1 Ordinär process

#### *Tidpunkt för yrkande*

Taxeringsprocessens allmänna regler bör i framtiden tillämpas bl. a. i fråga om tidpunkten när ett yrkande om uppskov eller reafrist senast skall få framställas. Ett sådant yrkande skall med denna utgångspunkt kunna framställas, förutom i deklarationen, i besvär hos LR (jfr. 74 § första stycket TL). Detta innebär inte någon ändring i förhållande till gällande lagstiftning (se del 2 s. 460 f.). Det är dock angeläget att ett yrkande om uppskov om möjligt framställs redan i deklarationen. Ett uppskovsyrkande som först aktualiseras genom besvär hos LR torde bl. a. ofta framtinga en ansökan om anstånd med skattebetalning.

Uppskov eller reafrist bör dessutom – vilket enligt UppskL inte är möjligt (se del 2 s. 461) – med tillämpning av allmänna regler om rätt att byta grund i en ordinär taxeringsprocess kunna yrkas först hos KR eller RR (jfr. dock 37 § första stycket FPL). Förutsättningen är då att yrkandet ryms inom den beloppsram för processen som dragits upp genom yrkandena hos LR.

Frågan när ett yrkande enligt uppskovslagstiftningen senast måste framställas bör alltså bedömas enligt samma regler som gäller för andra avdragsyrkanden vid taxeringen. Förutsättningarna för uppskov (reafrist) måste dock självfallet föreligga för att ett yrkande härom skall kunna bifallas.



Som redan framgått bör härvid gälla att villkoren som hänför sig till ursprungsfastigheten principiellt skall föreligga redan då denna fastighet avyttras, medan villkoren som hänför sig till ersättningsfastigheten som huvudregel skall vara uppfyllda senast den 30 september under det taxeringsår då ursprungsfastighetens avyttring skall redovisas. Mot bakgrund av dessa regler torde det inte bli särskilt vanligt att en skattskyldig yrkar uppskov eller reafrist först hos KR eller RR.

### *Kvittning*

Mot bakgrund av att en fråga om uppskov eller reafrist skall behandlas som en del av inkomsttaxeringen bör även en fråga om kvittning vid tillämpning av uppskavsreglerna bedömas enligt samma regler som allmänt utbildats för taxeringsprocessen. Om ti i ordinära besvär yrkar höjning av en skattskyldigs taxering bör den skattskyldige således kvittningsvis kunna yrka uppskov, om de särskilda förutsättningarna hänför föreligger. Om ti t. ex. menar att en reavinst på grund av fastighetsförsäljning deklarerats med för lågt belopp, kan den skattskyldige bestrida att taxeringen höjs och i första hand hävda att någon reavinst inte uppkommit. I andra hand kan hävdas att förutsättningar i vart fall föreligger för uppskov.

#### 22.4.2 Extraordinär process m. m.

##### *Allmänt om byte av grund och kvittning*

Enligt allmänna grunder för extraordinär process och eftertaxeringsprocess får byte av grund för talan inte ske. Detta bör gälla också beträffande uppskov och reafrist. Däremot bör det vara möjligt för en skattskyldig att kvittningsvis yrka uppskov eller reafrist i en eftertaxeringssituation eller om ti anfört besvär i särskild ordning till den skattskyldiges nackdel.

##### *Kvittningsyrkande utanför beloppsramen*

En särskild reglering behövs för de fall att en uppskovsgrundande reavinst beräknats till lägre belopp än 25 000 kr. och därmed inte berättigat till uppskov eller reafrist. Höjs en sådan vinst efter besvär så att den kommer att överstiga 25 000 kr., skulle utan särskild reglering uppskov eller reafrist vanligen ändå inte kunna yrkas. Detta beror på att taxeringsprocessen är en beloppsprocess i kombination med att uppskov eller reafrist principiellt endast kan komma in fråga med hela reavinsten. I denna situation skulle det dock vara orimligt om den skattskyldige inte kunde få uppskov eller reafrist. Ett yrkande härom bör därför i detta läge få framställas även i högre instans på samma sätt som om yrkandet framställdes hos TN eller LR, se vidare specialmotiveringen s. 273.

##### *Extraordinär besvärsmätt m. m.*

För det fall att reavinsten ändras sedan uppskov medgetts föreslås i det följande (se s. 228 f.) att motsvarande ändring av uppskovet skall göras även



om detta inte uttryckligen yrkats. Med hänsyn härtill och vad som föreslagits ovan beträffande rätt att kvittningsvis yrka uppskov eller reafrist, finns inte längre något behov av en särskild regel om extraordinär besvärsmätt i uppskovslagstiftningen. Den särskilda besvärsmregeln som nu finns i 14 § UppskL kan således utmönstras.

Med uppskov som en del av inkomsttaxeringen följer att TL:s regler om besvär i särskild ordning i framtiden bör kunna tillämpas även när det gäller att yrka uppskov (jfr. del 2 s. 461, se även s. 57).

### 22.4.3 Ändring av yrkande

#### *Inledning*

Komplikationer kan i vissa fall uppkomma vid ändring av ett uppskovsyrkande på grund av att detta innehåller både ett beloppsmässigt moment och en fråga som inte är beloppssanknuten. Att antingen reafrist eller uppskov kan yrkas för samma reavinst med helt olika rättsverkningar måste också uppmärksammas i samband med ändring av yrkande.

#### *Ändring från reafrist till uppskov*

Ersättningsförvärv (bosättning) har föreslagits få ske till den 30 september under taxeringsåret om uppskov yrkas i anslutning till ursprungsfastighetens avyttring. En förutsättning för att den utsträckta tiden skall bli meningsfull är att en reafrist i den aktuella situationen kan omprövas till ett uppskov. Att detta bör gå följer också av att TN enligt vanliga regler för taxeringsförfarandet alltid kan ompröva ett beslut under pågående taxeringsperiod (se 69 § 3 mom. TL).

Däremot bör någon skyldighet inte föreligga för en skattskyldig att hos TN yrka ändring från reafrist till uppskov, även om förutsättningarna för uppskov skulle uppfyllas under taxeringsperioden. En sådan skyldighet skulle verka för syftet att minimera antalet reafrister, men det skulle bli svårt att kontrollera att regeln följs. TN får visserligen ofta kännedom om att en fastighet förvärvats genom att blanketterna Uppgifter om förvärv av fastighet (RSV 3540) och Uppgift om taxering av fastighet (RSV 3541) regelmässigt ingår i deklarationsmaterialet. Aviseringen avser dock inte fastighetsförvärv under taxeringsåret och i regel heller inte under senare delen av beskattningsåret (jfr. del 2 s. 436 f.). Härtill kommer att en skattskyldig i en del fall kan ha fullgoda skäl för att inte vilja att ett uppskov skall avse det första fastighetsförvärvet efter ursprungsfastighetens avyttring.

Har en skattskyldig inte hos TN yrkat ändring från reafrist till uppskov bör ett sådant yrkande inte få framställas hos LR eller hos överrätterna. Skälet är främst den administrativa hanteringen av uppskovssystemet. Vidare leder en sådan ordning inte till någon nackdel för den skattskyldige. Det innebär dock, när det gäller besvär till LR, ett avsteg från vad som allmänt gäller för taxeringsprocessen (jfr. 74 § första stycket TL). Saken måste därför regleras uttryckligen. Vad som nu sagts gäller givetvis inte om TN avslagit en begäran om omprövning från reafrist till uppskov. Ett sådant avslagsbeslut får



överklagas på sedvanligt sätt.

De administrativa svårigheter som skulle följa om ändringsyrkande från reafrist till uppskov skulle kunna göras hos skattedomstol hänger samman med reafristperiodens längd. Efter två år skall ett fristbelopp enligt huvudregeln tas upp till beskattning, varvid uppskov kan yrkas. Bevakningen av att ett fristbelopp deklarerats vid reafristens utgång avses ske med hjälp av ADB. Skulle det samtidigt pågå en domstolsprocess om ändring från reafrist till uppskov kan följden bli att uppskovsbeloppet kommer att dubbelbelasta ersättningsfastigheten eller att denna över huvud taget inte påförs något uppskovsbelopp. Vidare gäller att något domstolsavgörande ofta inte skulle föreligga innan den skattskyldige, efter en reafrist som medgetts av TN, har att deklarerat fristbeloppet. Ändringsyrkande av berört slag bör därför inte få göras annat än hos TN.

### *Ändring från uppskov till reafrist*

Det kan undantagsvis framstå som motiverat att ett yrkande om uppskov ändras till att avse reafrist. Så är exempelvis fallet om en skattskyldig av misstag yrkat uppskov utan att ha förvärvat någon ersättningsfastighet, eller om en förvärvad fastighet inte godtagits som ersättningsfastighet.

Ett yrkande om ändring från uppskov till reafrist bör med hänsyn till det redovisade kunna göras hos TN eller LR. Däremot föreligger inte tillräckliga skäl att tillåta att en sådan ändring yrkas först i högre rätt. En regering i enlighet med det sagda överensstämmer med grunderna för taxeringsförfarandet. En sådan ordning ligger också i linje med att ett redan medgivet uppskov inte bör ändras till att avse reafrist. För att det skall stå helt klart vad som gäller föreslås att saken regleras uttryckligen.

### *Byte av ersättningsfastighet*

Även byte av ersättningsfastighet bör få göras enligt regler motsvarande dem som angetts under föregående rubrik. Detta överensstämmer med det rättsläge som f. n. synes gälla. Se härom del 2. 54 ff., där också en bakgrund lämnas till varför en skattskyldig kan vilja få ett byte av ersättningsfastighet godkänt.

## 22.5 Fastställd reavinst ändras av TN eller domstol

En uppskovsgrundande reavinst kan ändras efter det att uppskov medgetts. Detta kan ske genom omprövning av TN enligt 69 § 3 mom. TL eller av skattedomstol efter besvär av den skattskyldige eller ti (kommunen). Fråga kan exempelvis vara om att dolda fel upptäcks i ursprungsfastigheten och att detta föranleder nedsättning av vederlaget för denna, eller att köpeskillingen för fastigheten inte erläggs på det sätt som avtalats. Båda fallen föranleder att reavinsten blir lägre än vad som tidigare beräknats. Den skattskyldige kan också ha uppgett reavinsten till för lågt belopp i deklarationen. Yrkas i sådana fall att reavinsten skall ändras, bör motsvarande ändring yrkas också beträffande uppskovet. Om t. ex. en reavinst av TN beräknats till 50 000 kr. och uppskov medgetts med detta belopp, bör om besvär anförs med yrkande



om att vinsten skall beräknas till endast 40 000 kr. motsvarande yrkande också framställas beträffande uppskovsbeloppet.

Man kan emellertid inte utgå från att ett följdyrkande beträffande medgivet uppskov alltid görs då ändring yrkas av en reavinst. Detta gäller särskilt om reavinständringen yrkas av en skattskyldig.

Om ett yrkande om ändring av reavinst bifalles, kan följden bli att den uppskovsgrundande reavinsten och uppskovsbeloppet inte längre korresponderar. Som tidigare konstaterats strider detta mot grunderna för uppskovsbeloppets beräkning. Dessutom medför det ett materiellt otillfredsställande resultat. Om exempelvis inte uppskovsbeloppet sätts ned då reavinsten sänks, blir följden att ersättningsfastigheten belastas med ett för stort uppskov vilket leder till för hög reavinst då fastigheten så småningom avyttras.

För att undvika sådana olägenheter föreslås en bestämmelse om att då en reavinst ändras beträffande vilken uppskov medgetts, så skall utan yrkande (ex officio) motsvarande ändring göras beträffande uppskovet. Regeln bör också gälla med avseende på reafrist. Liknande regler om följdändring utan yrkande finns bl. a. när det gäller ackumulerad inkomst och vinstdelningsskatt (se 7 § AckL och i 10 § första stycket sista meningen lagen (1983:1086) om vinstdelningsskatt).

## 22.6 Uppdelning av reavinst och ersättningsförvärv

### 22.6.1 Uppskov och reafrist samtidigt för samma reavinst

Det kan förekomma att en skattskyldig, som avser att göra flera ersättningsförvärv och använda alla förvärvade fastigheter som ersättningsfastighet, av olika skäl inte kan anskaffa fastigheterna i ett sådant sammanhang att ställning till uppskovet kan tas vid samma taxering. Fråga är då om den reavinst som uppkommit vid avyttringen av ursprungsfastigheten kan delas upp så att uppskov medges med den del av vinsten som belöper på redan förvärvade fastigheter och reafrist medges med den återstående delen i avvaktan på att ytterligare egendom förvärvas.

Principiellt samma frågeställning kan uppkomma om en skattskyldig förvärvar en fastighet och avser att utföra ny-, till- eller ombyggnad på denna. Sådana arbeten hinner ofta inte färdigställas i sådan tid att de kan beaktas vid första taxeringen, om den förvärvade fastigheten då anmälts som ersättningsfastighet.

Frågan om fördelning av en uppskovsgrundande reavinst på olika beslut avseende dels uppskov, dels reafrist vid samma taxering behandlas i del 2 s. 459 f. Det framgår där att en sådan fördelning inte torde vara tillåten enligt gällande uppskovslagstiftning. Detta bör gälla även i det förfarande som nu föreslås. Den skattskyldige får således avvakta med sitt uppskovsyrkande till dess han kan anmäla hela det fastighetskomplex som han, eventuellt i förbättrat skick, önskar som ersättningsfastighet.



### 22.6.2 Flera reavinstberäkningar

En annan situation då en uppdelning av reavinst och uppskavsbeslut aktualiseras är då en avyttring föranleder flera reavinstberäkningar, s. k. successiv reavinstberäkning. Detta är fallet då den skattskyldige uppbär delbetalning för den fastighet som avyttrats utan att det exakta vederlaget ännu är slutligt bestämt. Det kanske vanligaste fallet är då förskott utbetalas på expropriationsersättning. Vid successiv reavinstberäkning torde f. n. gälla att de olika vinstberäkningarna bedöms åtskilda när det gäller uppskov (jfr. del 2 s. 12 f.). Detta bör i princip gälla även i framtiden.

En särskild fråga skall dock uppmärksammas. Vad som avses är att flera reavinstberäkningar för samma avyttring kan leda till att den skattskyldige helt eller delvis går miste om en möjlighet till uppskov som han skulle ha haft om endast en vinstberäkning gjorts. Reavinsterna som framkommer vid de olika beräkningarna är kanske inte ensamma tillräckligt stora för att uppskov eller reafrist skall kunna medges, men hade endast en vinstberäkning gjorts hade saken kunnat prövas utifrån den sammanlagda vinsten. Förhållandet accentueras om samma beloppsgräns för uppskov resp. reafrist, i enlighet med kommitténs förslag, skall gälla oberoende av om det rör sig om frivillig eller tvångsmässig avyttring.

Mot det sagda bör dock vägas att antalet successiva reavinstberäkningar är få. När en sådan förekommer brukar någon reavinst dessutom oftast inte framkomma vid den första vinstberäkningen, eftersom den avyttrade fastighetens omkostnadsbelopp så långt som möjligt skall avräknas redan vid denna beräkning (jfr. RÅ80 Aa 190). För att eliminera risken för obilliga resultat i samband med tvångsavyttringsfall föreslås likväl en regel enligt vilken reafrist i dessa fall skall kunna medges oberoende av den uppskovsgrundande reavinstens storlek.

### 22.7 Återgång av ersättningsförvärv

Åtskilliga problem uppkommer beträffande ett medgivet uppskov om förvärvet av ersättningsfastigheten blir ogiltigt eller hävs och därför går åter. Särskilt bör uppmärksammas att uppskovsbeloppet inte skall stå kvar när köpet gått åter. Detta kan annars drabba den person som efter återgången alltjämt är ägare av fastigheten. När denne på nytt avyttrar fastigheten ökas reavinsten med det uppräknade uppskovsbeloppet och detta trots att personen i fråga aldrig medgett uppskovet. En sådan ordning är orimlig.

Yrkande om att uppskovsbeloppet skall undanröjas när ett ersättningsförvärv gått åter torde kunna anföras av såväl fastighetens ägare som ti, om det sker inom ramen för ordinära besvär till LR. Fastighetens ägare är den som berörs av uppskovet som kommit att belasta hans fastighet och ti får enligt 106 § TL anföras besvär till den skattskyldiges förmån. Det normala bör vara att ti yrkar att ett sådant uppskov undanröjs i samband med att han yrkar taxering av den reavinst som föranlett uppskovet.

Svårare blir det om taxeringen då uppskovet medgavs vunnit laga kraft. För att då få bort ett uppskov torde det inte vara möjligt att använda TL:s regler om besvär i särskild ordning. Dessa regler bygger i flertalet fall på att



aktuell taxering blivit beloppsmässigt oriktig. Den enda besvärsgunden som inte är uppbyggd på detta sätt – 100 § första stycket 5) TL – förutsätter att en taxering blivit felaktig på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende. Detta kan knappast hävdas, eftersom uppskavsbeslutet i den berörda situationen var riktigt utifrån de förutsättningar som var kända då uppskovet bestämdes. Ett uppskavsbeslut som kommit att belasta en fastighet som på grund av återgång inte längre intar ställning av ersättningsfastighet torde därför ytterst få undanröjas genom resning (jfr. allmänt Bergström s. 204 f. med där gjorda hänvisningar och Tivéus SN 1980 s. 253).

## 22.8 Skattetillägg och eftertaxering

### 22.8.1 Skattetillägg

För att skattetillägg vid oriktigt uppgiftslämnande skall kunna påföras förutsätts enligt 116 a § TL att den oriktiga uppgiften vid den taxering då den lämnades skulle ha kunnat leda till för låg skatt om den hade godtagits. Detta medför att skattetillägg inte kan beslutas i de fall uppskov medges med en reavinst som i deklarationen inte redovisats alls eller med för lågt belopp. Den oriktiga uppgiften leder i sådant fall inte till för låg skatt vid taxeringen då uppgiften lämnats (se del 2 s. 59).

Oriktigt uppgiftslämnande beträffande en reavinst som kan elimineras av uppskov kan således inte beivras med skattetillägg. Sådant tillägg kan inte heller, i avsaknad av uttryckliga bestämmelser om detta, komma i fråga vid taxeringen då ersättningsfastigheten avyttrats. Från flera håll har påtalats att den beskrivna ordningen är otillfredsställande (se del 2. 463 f.).

En anpassning av skattetilläggsreglerna till uppskovsfallen har numera föreslagits av skattetilläggsutredningen i betänkandet Översyn av det skatteadministrativa sanktionssystemet 2 (SOU 1982:54 s. 226 ff.). Därvid avvisades en ordning där frågan om utkrävande av skattetillägg då uppskov medgetts först skulle avgöras då uppskavsbeloppet tas till beskattning efter det att ersättningsfastigheten avyttrats. I stället förordas att skattetillägg skall påföras vid taxeringen då reavinsten deklarerats, trots att oriktigheten då på grund av uppskov inte leder till för låg skatt. Mot bakgrund av att skattetilläggsutredningen aktualiserat frågan om skattetillägg i samband med uppskov, avstår kommittén från att lägga fram något förslag i ämnet.

### 22.8.2 Eftertaxering

Enligt det föreslagna förfarandet skall det vara möjligt att möta ett eftertaxeringsyrkande med yrkande om uppskov eller reafrikt. Om ett eftertaxeringsyrkande kan mötas med yrkande om uppskov eller reafrikt måste det emellertid ifrågasättas om eftertaxering är möjlig. Skälet är att enligt 114 § TL gäller bl. a som förutsättning för eftertaxering, lika med förutsättningarna för påförande av skattetillägg, att den oriktigt lämnade uppgiften lett till för låg skatt.



Möjligheten att ingripa mot en felaktig reavinstredovisning skulle i den berörda situationen således vara begränsad till att ti inom ordinarie besvärstid besvärar sig och yrkar höjning av taxeringen. En sådan besvärstalan måste ske senast före utgången av juni månad året efter taxeringsåret. Tidsramen för ingripande skulle med andra ord i normalfallet vara fyra och ett halvt år mindre än vad som gäller för eftertaxeringstalan (se 115 § andra stycket TL jfr. med 76 § tredje stycket TL). En sådan begränsning kan inte anses rimlig, vare sig av principiella skäl eller rättviseskäl.

För att undanröja de beskrivna följderna av uppskovslagstiftningen, föreslås en uttrycklig regel om att uppskov eller reafrist skall kunna medges i samband med att eftertaxering beslutas (se vidare s. 274).



## 23 Beslutsredovisning

### 23.1 Nuvarande ordning

Hur ett uppskovsbeslut enligt gällande lagstiftning skall dokumenteras finns inte lagreglerat, vare sig i UppskL eller i taxeringsförfattningarna. Någon notering i skattelängd förekommer inte. I skattelängden införs annars de taxeringar som beslutats för varje skattskyldig. När det gäller inkomsttaxeringen antecknas särskilt bl. a. inkomst av olika förvärvskällor, underskottsavdrag och allmänna avdrag. Sedan skattelängden underskrivits av LSM anses den innefatta TN:s beslut när det gäller den årliga taxeringen (se 68 § TL).

Uppskovsbeslut redovisas i stället på blanketten för uppskovsyrkande (RSV 3125). Blanketten skall bifogas självdeklarationen i två exemplar. TN:s beslut bör enligt RSV:s anvisningar till UppskL antecknas på blankettens båda exemplar. Det ena skall därefter enligt 13 § UppskL överlämnas till LSt, som skall registrera uppskovsbeslutet. Detta sker i en särskild uppskovsliggare. Det andra exemplaret skall ligga kvar i deklARATIONEN. Det förstörs därför när deklARATIONEN gallras ut. Detta sker enligt 50 § 2 mom. TL och 13 § taxeringsförordningen (1957:513), TK, normalt efter sex år.

En redogörelse för hur redovisningen av uppskovsbeslut f. n. går till finns i del 2 s. 356 f. I samma bilaga på s. 417 ff. behandlas uppskovsliggaren.

### 23.2 Brister

Nuvarande ordning för redovisningen av uppskovsbeslut måste anses bristfällig i flera avseenden.

Tidigare har konstaterats att en uppskovsfråga enligt 1978 års uppskovslagstiftning måste anses som en del av inkomsttaxeringen. Medges uppskov bör detta därför principiellt antecknas i skattelängden. Detta sker emellertid inte. Eftersom ett beslut om uppskov kan påverka en taxering långt fram i tiden är det inte heller säkert att deklaramaterialet för det år då uppskovet medgavs finns i behåll. När det gäller anteckningarna i uppskovsliggaren kan dessa inte anses innefatta TN:s beslut och är därför inte bindande för kommande taxeringar (se del 2 s. 52 f., jfr. prop. 1978/79:204 s. 70 ff.). I eller i anslutning till uppskovsliggaren brukar dock förvaras det exemplar av uppskovsyrkandebanketten som TN översänt till LSt. Som



angetts bör TN ha antecknat sitt beslut på detta blankettexemplar. Det kan emellertid diskuteras om beslutsanteckningarna i en hel del fall uppfyller de krav som generellt brukar ställas för att ett förvaltningsbeslut skall anses giltigt. Eftersom uppskovsbesluten inte längdförs eller kan utläsas av vad som i övrigt antecknats i skattelängden, skulle det därför kunna ifrågasättas om besluten är dokumenterade så att de har rättsverkan.

Även om det får förutsättas att så är fallet, har beslutsredovisningen allvarliga brister. En sådan är att TN i sitt beslut på RSV 3125 inte anger vilken fastighet som fastställts som ersättningsfastighet trots att ett uppskovsbeslut måste anses innefatta en sådan fastställelse. Uppgiften i uppskovsliggaren om ersättningsfastighet för ett visst uppskov noteras därför normalt enbart utifrån vad den skattskyldige angett på yrkandebulletten. Beslutsredovisningen har även i övrigt i en del fall varit ofullständig eller felaktig (se del 2 s. 357).

## 23.3 Förslag

### 23.3.1 Längdföring och registrering i skatteregistret

Bristerna i dokumentationen av uppskovsbeslut är enligt kommitténs mening sådana att beslutsredovisningen måste förändras. Samma ordning bör därvid gälla som för taxeringsbeslut i övrigt. Beslut som rör uppskov bör således i princip antecknas i skattelängden, normalt via registrering i centrala skatteregistret. Införing i skattelängd är som angetts en principiellt riktig åtgärd. Dokumentationen av besluten sker då också på sådant sätt att det står helt klart att besluten har rättsverkan för framtiden.

De avgörande delarna av ett uppskovs- eller reafristbeslut bör dokumenteras i skattelängden. Medges uppskov bör i längden noteras dels uppskovsbeloppets storlek, dels ersättningsfastigheten, dels – i förekommande fall – uppskovsbeloppets fördelning på olika taxeringsenheter som ingår i ersättningsfastigheten.

Medges reafrist bör fristbeloppet och den taxering då detta belopp skall tas upp till beskattning anges i skattelängden. Eftersom ett fristbelopp räknas som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet och därmed redovisas enligt kontantprincipen går det alltid att ange vid vilken taxering redovisningen skall ske (jfr. 41 § och 3 § anv. KL). Att den taxering då fristbeloppet skall deklarerars skall anges i längden innebär inte att TN praktiskt behöver besluta om detta i varje enskilt fall. En reafrist innebär alltid enligt de generella reglerna att fristbeloppet skall tas upp till beskattning vid taxeringen andra året efter det taxeringsår för vilket fristen medgavs. För ett fristbelopp som beslutats av TN vid en viss taxering, går det därför att maskinellt i centrala skatteregistret beräkna vid vilket års taxering beloppet skall redovisas. Endast om RSV genom dispens beslutar om förlängning av en reafrist blir det nödvändigt att särskilt föra in i registret vid vilket års taxering fristbeloppet skall tas till beskattning. RSV får i sådant fall tillse att en kopia av dispensbeslutet expedieras till LSM för registrering (jfr. 53 § TK).

Ett beslut om reafrist bör, utöver fristbeloppet och den taxering då detta skall redovisas, innehålla uppgift om ursprungsfastighet, uppskovsgrund,



ursprungsfastighetens jämförelsevärde och uppskovsgrundande reavinst. Dessa uppgifter är nödvändiga då ställning skall tas till ett eventuellt uppskovsyrkande i samband med att fristbeloppet redovisas efter reafristens utgång. Mot bakgrund av att utrymmet i skattelängden är begränsat och då ett beslut om reafrist blir gällande i högst sex år, bör längden inte belastas med dessa uppgifter. Det bör vara tillräckligt att TN på beständigt sätt anger uppgifterna på blanketten för yrkande av reafrist och att denna blankett bevaras på betryggande sätt så länge reafristbeslutet kan aktualiseras (jfr. s. 281 f.). En sådan beslutsanteckning bör signeras (jfr. 27 a § första stycket TK).

Däremot är det angeläget att registrering i centrala skatteregistret sker av fristbeloppet och det är då detta skall deklarerat. Detta underlättar kontrollen av att fristbeloppet tas upp till beskattning då reafristen löpt ut. Vidare kan på grundval av registreringen påminnelser till de skattskyldiga sändas ut före fristens utgång.

När det praktiskt gäller sättet för TN att dokumentera beslut om uppskov eller reafrist så att underlag finns för införing i skatteregistret och skattelängden, så ankommer det på RSV att utarbeta de rutiner som behövs. Mot bakgrund av vad som framkommit under utredningsarbetet lämnas i det följande några synpunkter.

Ett mål bör vara att uppskofs- och reafristbeslut så långt som möjligt – liksom flertalet andra taxeringsbeslut – skall kunna registreras utifrån beslutsanteckningar på deklarationens framsida. För att direkt ADB-registrering av besluten skall vara möjlig torde det vara lämpligast att på deklaraformulärets framsida införa ett utrymme för enhetlig redovisning av de aktuella besluten.

Det bör vara möjligt att direkt från deklarationen registrera alla reafristbeslut och i stort sett alla beslut om uppskov; här avses inte den nyligen beslutade förenklade självdeklarationen eftersom reavinst inte kan redovisas på denna. Det som kan förorsaka problem är att på ett tillräckligt kortfattat sätt ange ersättningsfastighetens beteckning då uppskov medgetts. Med lämpliga förkortningar eller kodsättningar bör dock detta vara möjligt i det helt dominerade antalet uppskovsfall. I dessa utgörs ersättningsfastigheten av en enda registerfastighet (taxeringsenhet). Den inledda fastighetsbeteckningsreformen torde underlätta i sammanhanget. Skulle tvekan senare uppkomma om vilken fastighet som avsetts i ett beslut, bör detta också alltid kunna utredas med hjälp av inskrivningsmyndighetens lagfartsuppgifter. Dessa bevaras för all framtid. I de fall ett uppskovsbeslut är för omfattande för att kunna redovisas enligt de riktlinjer som nu skisserats får beslutet längdföras och registreras i särskild ordning. Det senare förekommer beträffande en del komplicerade taxeringsbeslut.

Med den förordade ordningen med dataregistrering av beslut om uppskov resp. reafrist enligt i princip samma rutiner som allmänt gäller för TN:s taxeringsbeslut, behöver TN inte som nu avisera LSt genom översändande av det ena exemplaret av blanketten för uppskovsyrkande. Den nuvarande ordningen för meddelande till LSt om att uppskov medgetts har inte fungerat helt tillfredsställande. Flera LSt uppger t. ex. att det brustit i rapporteringen och man befarar därför att det finns uppskov som aldrig blivit noterade i uppskovsliggaren (se del 2 s. 364 f.). För att främst komma till rätta med att



medgivna uppskov inte alltid rapporteras till LSt, har flera LSt föreslagit att TN:s uppskavsbeslut på ett eller annat sätt borde dataregistreras.

Med den föreslagna ordningen kommer det att gå att via terminal få uppgift ur skatteregistret om en skattskyldig medgetts uppskov eller reafrist och att maskinellt ta fram listor över sådana skattskyldiga. Dataregistrering medför vidare att det blir lättare för LSt att då så anses befogat särskilt följa upp TN:s uppskovshantering (jfr. del 2 s. 366 ff.). En ytterligare vinst med att överge det nuvarande aviseringsystemet är att blanketten för uppskavs- eller reafristyrkande bara behöver ges in i ett exemplar av den skattskyldige (jfr. del 2 s. 319 f.).

Även om beslut om uppskov eller reafrist enligt vad som framgått registreras i centrala skatteregistret och noteras i skattelängden kan det vara en fördel om TN – i likhet med vad som nu gäller – noterar ett beslut på själva yrkandebblanketten, se vidare s. 245 f.

### 23.3.2 Lagring av beslutsuppgifter i skatteregistret

Skatteregistret fungerar som ett årsbundet system. Under taxeringsperioden tillförs kontinuerligt uppgifter i takt med att deklarationerna registreras. Upptäcks under denna tid att en felaktig registrering gjorts sker ändring i registret. Detsamma gäller vid behov om TN omprövat en taxering som redan beslutats. När taxeringsperioden är slut läses registerinnehållet. Sedan detta gjorts sker utskrift av dels stommen till skattelängden, dels slutskattsedlarna. Registret töms sedan på flertalet uppgifter som tagits med i dessa handlingar. Härigenom bereds plats för inmatning av uppgifter som hänför sig till påföljande års taxering.

De uppgifter som står kvar i skatteregistret år från år är identifieringsuppgifter beträffande de skattskyldiga. Dessutom får registret innehålla en del uppgifter som inte antecknas i skattelängd, t. ex. uppgifter om fastighetsinnehav (jfr. 5–7 §§ skatteregisterlagen (1980:343)). Sådana uppgifter ändras eller tas bort bara när de registrerade förhållandena förändrats.

En uppgift om uppskov eller reafrist bör tillhöra de slags uppgifter i skatteregistret som lagras tills vidare och alltså inte tas bort sedan skattelängden för beslutsåret skrivits ut. En uppskavs- eller reafristuppgift bör först tas bort då uppskavsbeloppet beaktats vid reavinstberäkningen efter ersättningsfastighetens avyttring (eller då avskattning skett), resp. då fristbeloppet deklarerats efter reafristens utgång. Det kan i sammanhanget anmärkas att RSV enligt underhandsuppgift har för avsikt att redan nu lägga in uppskovsuppgifter i centrala skatteregistret. Detta sker i samband med att de skattskyldigas fastighetsinnehav noteras i registret (se del 2 s. 437 f.).

Om beslutsredovisningen när det gäller beslut om uppskov eller reafrist på det föreslagna sättet byggs på med en permanent ADB-lagring av uppgifterna i centrala skatteregistret, kan detta utnyttjas bl. a. för att förbättra informationen till de skattskyldiga som berörs av sådana beslut. Bevakningen och kontrollen av att uppskov och reafrister vid beskattningen beaktats på föreskrivet sätt kan också förbättras.



### 23.3.3 Beslutsredovisning hos skattedomstol

Ett problem som uppmärksammats vid den hittillsvarande tillämpningen av uppskavsreglerna är att skattedomstolarna då man medger uppskov inte alltid i domen tar in alla uppgifter som behövs för att uppskovet skall kunna registreras (se del 2 s. 426).

Enligt allmänna principer gäller vid utformningen av domar i skattemål att själva domslutet skall uppta de ändringar och tillägg som skall göras i skattelängden. Enligt den föreslagna ordningen skall således en skattedomstol som t. ex. medger uppskov i domslutet ange dels uppskavsbeloppet, dels ersättningsfastigheten, dels – i förekommande fall – hur uppskavsbeloppet fördelar sig på i ersättningsfastigheten ingående taxeringsenheter.

Då en skattedomstol beslutat rörande uppskov eller reafrist bör det enligt vanliga principer för taxeringsbeslut ankomma på LSM att på grundval av domen göra erforderliga justeringar i skattelängden (jfr. 53 § TK). Eftersom uppskov och reafrister bör lagras i centrala skatteregistret måste beslutade ändringar också föras in i detta register. Även detta bör ankomma på LSM.

Som kommer att framgå av s. 270 bör en skattedomstol, som medger reafrist först sedan fristen löpt ut, i domen upplysa om att den skattskyldige alltid har möjlighet att inom två månader ansöka om förlängning av fristen hos RSV.

### 23.3.4 Längdföring vid beskattningen av uppskavsbelopp

Något formligt beslut fattas f. n. inte om att ett uppskavsbelopp tagits till beskattning efter det att ersättningsfastigheten eller del av denna avyttrats. TN sänder endast ett underhandsmeddelande om saken till LSt och med ledning av detta ändras uppgifterna i uppskovsloggaren (se del 2 s. 448 f.). Vid en tvist mellan den skattskyldige och skattemyndigheterna om och i vilken utsträckning ett uppskavsbelopp tagits till beskattning kan det med denna ordning vara svårt att utreda hur beskattningssituationen verkligen är. Detta gäller kanske speciellt i de fall då delavyttring skett från ersättningsfastigheten. Som tidigare påpekats förstörs i flertalet fall en deklaration sedan sex år förflutit efter taxeringsåret och vad som noterats i uppskovsloggaren har inte något uteslutande bevisvärde när det gäller att avgöra om ett uppskov tagits till beskattning. Det senare gäller särskilt med tanke på att nuvarande rutiner för underrättelse från TN till LSt när en ersättningsfastighet bytt ägare inte alltid synes fungera (jfr. del 2 s. 451).

Både ur rättssäkerhetssynpunkt och av kontrollskäl är det angeläget att det förhållandet att ett uppskavsbelopp (eller del av sådant) tagits till beskattning dokumenteras på ett tillfredsställande sätt. Betydelsen härav blir särskilt stor om en möjlighet till avskattning införs. En förutsättning för ett avskattningssystem är en tillfredsställande beslutsdokumentation.

Enligt kommitténs mening bör därför beskattning av uppskavsbeloppet i samband med att ersättningsfastigheten avyttrats eller i samband med avskattning noteras i skattelängden. I denna bör antecknas dels storleken av det uppskavsbelopp som tagits till beskattning, dels namnet på den



ersättningsfastighet (taxeringsenhet) som uppskovet hänfört sig till.

Som det nu är skall LSt underrättas av TN när en ersättningsfastighet övergår till ny ägare också genom benefikt fång. En sådan övergång föranleder ingen beskattning av uppskovsbeloppet, men underrättelse måste ändå ske för att uppskovsliggaren skall kunna hållas aktuell (se del 2 s. 450). Inte heller i dessa fall fungerar emellertid underrättelserutinen tillfredsställande. I framtiden bör det vara möjligt att slopa även dessa underrättelser från TN. Ett benefikt ägarbyte beträffande en ersättningsfastighet bör kunna registreras utan medverkan av TN. De ägarändringar som noterats i fastighetstaxeringsregistret (FTR) skulle exempelvis, om särskild notering av benefika ägarförändringar alltjämt anses angelägen, maskinellt kunna "signaleras" mot ersättningsfastigheternas beteckningar i centrala skatteregistret (jfr. del 2 s. 453).

Eftersom en reafrist endast gäller under en begränsad tid – högst sex år – kan det inte anses nödvändigt att i skattelängden anteckna när fristbeloppet tagits till beskattning.

### 23.3.5 Sammanfattning

Sammanfattningsvis föreslås följande när det gäller redovisningen av beslut rörande uppskov eller reafrist.

Ett beslut om att medge uppskov eller reafrist skall i likhet med vad som principiellt gäller beträffande andra taxeringsbeslut registreras i centrala skatteregistret och noteras i skattelängden. Beträffande uppskov skall anges dels uppskovsbeloppet, dels ersättningsfastigheten, dels – i förekommande fall – hur uppskovsbeloppet fördelar sig på i ersättningsfastigheten ingående taxeringsenheter. Beträffande reafrist skall fristbeloppet och den taxering då detta skall redovisas antecknas. Notering av det taxeringsår då fristbeloppet skall deklarerar underlättar kontrollen av att fristbeloppet efter fristen redovisas på föreskrivet sätt. Om notering sker av taxeringsåret kan också särskild påminnelse sändas ut till berörda skattskyldiga. Övriga uppgifter som ett reafristbeslut bör innehålla får antecknas av TN på den blankett på vilken reafristen yrkats. Denna får arkiveras i särskild ordning.

Också det förhållandet att ett uppskovsbelopp tagits till beskattning då ersättningsfastigheten avyttrats (eller avskattning skett) föreslås bli antecknat i skattelängden.



## 24 Information, deklarationsblanketter och utredningsskyldighet

### 24.1 Allmän information

Information om det nya uppskovssystemet får i första hand lämnas i det av RSV utgivna häftet Deklarationsupplysningar, Löntagare, men det kan ifrågasättas om uppskovsreglerna inte också bör uppmärksammas i broschyren Dags att deklarerera som sänds ut till alla hushåll.

Reglerna om uppskov är i sig svårtillgängliga och det har visat sig att de skattskyldiga inte upplevt informationen om de nuvarande reglerna som tillräcklig. Eftersom de föreslagna uppskovsbestämmelserna i vissa avseenden innebär stora förändringar i förhållande till dagens system är det särskilt viktigt att informationen vid övergången till det nya systemet utformas så att den uppmärksammas. Övergångsbestämmelserna måste härvid särskilt beaktas. Det är viktigt att uppskovsinformationen till allmänheten görs både lättfattlig och tillräckligt fyllig.

Även information till fastighetsmäklare, banker och andra som konsulteras av allmänheten i samband med fastighetsaffärer är viktig. För sådant ändamål kan det övervägas om det inte är lämpligt att ge ut ett särskilt häfte om uppskov och reafrist.

I bilaga 7 redogörs för informationen om nuvarande uppskovsregler samt synpunkter som LSt lämnat på denna.

### 24.2 Underrättelse om beslut som rör uppskov

Enligt RSV:s anvisningar till UppskL gäller att en skattskyldig som yrkat uppskov alltid bör underrättas om TN:s beslut. Detta gäller oavsett om yrkandet bifallits, helt eller delvis, eller avslagits. Rutinen överensstämmer inte med vad som allmänt gäller, eftersom underrättelse om TN:s beslut normalt endast sänds till den skattskyldige om beslutet innebär en avvikelse från deklARATIONEN. Anvisningarna föreskriver vidare att den skattskyldige, i samband med en underrättelse om att uppskov medgetts, i vissa hänseenden bör informeras om vad han har att iaktta med anledning av uppskovsbeslutet. De nuvarande underrättelserutinerna beskrivs ytterligare i del 2 s. 358 ff.

Den skattskyldige får f. n. inte någon särskild underrättelse om att TN tagit ett uppskovsbelopp till beskattning.

Med den förordade ordningen med registrering i centrala skatteregistret av beslut om uppskov eller reafrist, enligt samma rutiner som allmänt gäller för TN:s taxeringsbeslut, bör något hinder inte möta att ett uppskovs- eller



reafriktbeslut redovisas maskinellt på den skattskyldiges slutskattsedel. Kommittén föreslår att så sker. En sådan ordning har också förts på tal från LSt-håll.

Även det förhållandet att ett uppskavsbelopp beskattats efter det att ersättningsfastigheten avyttrats (eller avskattning skett) bör redovisas på skattsedeln. Det ligger bl. a. i den skattskyldiges intresse att få bekräftat att ett uppskov inte längre står öppet. För att påminna en skattskyldig om ett uppskov kan det f. ö. övervägas om inte uppskavsbeslutet borde skrivas ut årligen på skattsedeln så länge uppskovet består.

Att ett uppskavs- eller reafriktbeslut liksom beskattning av ett uppskavsbelopp anges på slutskattsedeln överensstämmer med vad som allmänt gäller för taxeringsbeslut. Det kan ifrågasättas om TN med ett sådant system skall behöva sända ut särskilda underrättelser för de fall då uppskov eller reafrikt medges helt i enlighet med den skattskyldiges yrkande. Avviker inte TN från vad som yrkats och på yrkandebblanketten angetts till stöd för yrkandet får en underrättelse på slutskattsedeln om vad som beslutats anses tillräcklig. Vid avvikelser från den skattskyldiges uppgifter skall däremot särskild underrättelse i vanlig ordning tillställas den skattskyldige (jfr. 69 § 1 mom. TL).

I ett begränsat antal fall kommer förmodligen redovisningen av att uppskov medgetts eller ett uppskavsbelopp tagits till beskattning att bli så omfattande att den inte kan ske maskinellt på slutskattsedeln. Detta torde exempelvis bli fallet om en ersättningsfastighet utgörs av flera taxeringsenheter. Uppgifterna får i sådant fall tillställas den skattskyldige genom ett särskilt meddelande.

### 24.3 Påminnelse vid reafrikt

Endast i något län förekommer det f. n. att en skattskyldig som medgetts preliminärt uppskov påminns innan fristen för förvärv av ersättningsfastighet löper ut (se del 2. s. 397).

Med den förordade ADB-registreringen i centrala skatterregistret av vid vilken taxering ett fristbelopp skall redovisas blir en påminnelse rutin enklare att genomföra än f. n. Eftersom det får anses lämpligt att en påminnelse lämnas, föreslås att en skattskyldig som medgetts reafrikt underrättas en tid innan fristbeloppet skall deklarerats.

En sådan påminnelse, som på grundval av uppgifterna i skatterregistret skulle kunna skrivas ut maskinellt, bör innehålla en erinran om att den skattskyldige skall deklarerat fristbeloppet när reafristen löpt ut. Vidare bör upplysas om vad som krävs för att uppskov skall kunna medges i samband med redovisningen av fristbeloppet. Påminnelsen, som bör kunna skickas i vanligt brev, bör sändas ut i så god tid att den skattskyldige i normalfallet ännu har åtminstone några månader på sig att förvärva en ersättningsfastighet. För att underlätta för den skattskyldige kan eventuellt också en deklaraionsblankett för redovisningen av fristbeloppet bifogas.

Med en påminnelse av förordat slag, bör några betänkligheter knappast finnas mot den föreslagna ordningen att det skall åligga en skattskyldig som medgetts reafrikt att själv ta upp fristbeloppet till beskattning då fristen löpt ut.



## 24.4 Deklarationsblanketter

Enligt 12 § andra meningen UppskL gäller att ett uppskovsyrkande skall göras på blankett enligt formulär som RSV fastställer. Blankettens utformning framgår av del 2 s. 310 ff.

Också ett yrkande om uppskov eller reafrist enligt de regler som föreslås bör i princip göras på särskild blankett. Redan tidigare har berörts att det i fortsättningen endast bör krävas att en sådan särskild yrkandebankett ges in i ett exemplar av den skattskyldige.

Allmänt bör gälla att samma blankett bör kunna användas både om uppskov yrkas i samband med ursprungsfastighetens avyttring eller först efter reafrist. Blanketten bör också utformas för yrkande om reafrist. När det gäller yrkande om avskattning torde det däremot bli nödvändigt att införa en särskild blankett.

Vid den närmare utformningen av den särskilda blanketten för yrkande av uppskov eller reafrist kan synpunkter som lämnats av LSt på den nuvarande blanketten, RSV 3125, i vissa fall tjäna till ledning (se del 2 s. 323 ff., jfr. s. 317 f.).

Yrkandebanketten bör i fortsättningen inte som nu rubriceras som *Ansökan* om uppskov. Vidare får det anses lämpligt att den erhåller en egen beteckning i huvudserien för deklarationsbilagor (T 1, T 2, T 2 A osv.). För att underlätta utredningen och kontrollen då uppskov eller reafrist yrkas kan det också vara lämpligt att på blanketten ange att köpehandlingar för berörda fastigheter bör bifogas i kopia (jfr. del 2 s. 352).

## 24.5 Redovisning i deklARATIONEN av uppskovsyrkande m. m.

För att möjliggöra kontroll av att ett yrkande om uppskov (reafrist eller avskattning) uppmärksammas av TN och att beslut redovisats, föreslås i första hand att det belopp för vilket uppskov eller reafrist yrkas förs över direkt från den särskilda yrkandebanketten till självdeklarationens framsida. Beloppet bör där avräknas från den redovisade inkomsten av tillfällig förvärvsverksamhet enligt blankett T 1.

Fördelen med en redovisning på deklARATIONENS framsida är att det belopp för vilket uppskov eller reafrist yrkats enkelt kan ADB-registreras i samband med att deklARATIONEN i övrigt blir föremål för sådan registrering. Härigenom skulle det bli möjligt att efter taxeringsperioden maskinellt stämma av de deklarerade uppgifterna mot de uppgifter om medgivna uppskov och reafrister som noterats för det aktuella taxeringsåret. Som framgått bör sådana beslutsuppgifter föras in i centrala skatteregistret. I de fall där uppgifterna misstämmer, kan deklARATIONERNA tas fram för kontroll av att det rör sig om ett uppskovs- eller reafristryrkande som lämnats utan bifall och inte om ett yrkande som glömts bort eller ett beslut som inte redovisats.

Med den föreslagna ordningen med särskild plats på deklARATIONENS framsida för avräkning av belopp som omfattas av ett uppskovs- eller reafristryrkande bör det också vara lättare att förstå innebörden av uppskovssystemet, eftersom ett yrkande om uppskov eller reafrist resulterar



i att den skattskyldiges sammanräknade inkomst minskar. Som deklarationsblanketterna nu är utformade framgår det inte att ett yrkande om uppskov leder till lägre taxerad inkomst (se del 2 s. 318).

Det kan framhållas att man från flera LSt, för att minska risken för att ett uppskovsyrkande glöms bort, framfört tankar på en rutin där en skattskyldig som yrkar uppskov noterar detta särskilt på deklarationens framsida och att denna markering sedan dataregistreras (se del 2 s. 372 f.).

Anses den förordade rutinen med anteckning av uppskov resp. reafrist på deklarationens första sida inte lämplig, föreslås i andra hand att avräkning göras vid reavinstberäkningen på blankett T 2 eller T 2 A.

## 24.6 Utredningsskyldighet

Med hänsyn till uppskovslagstiftningens förmånskaraktär bör det principiellt åligga en skattskyldig som yrkar uppskov eller reafrist att förebringa tillräcklig utredning till stöd för yrkandet. Detta får anses gälla också vid tillämpningen av hittillsvarande lagstiftning (se del 2 s. 58).

Om tillräcklig utredning inte lämnas i samband med att uppskov eller reafrist yrkas får detta dock inte leda till att yrkandet utan vidare lämnas utan bifall. Enligt allmänna principer får det i stället anses ankomma på TN eller, om uppskovs- eller reafristyrkandet framställs först efter besvär, skattedomstolen att under hand göra den skattskyldige uppmärksam på bristerna och bereda honom tillfälle att komplettera utredningen (jfr. 65 § första stycket TL resp. 8 § FPL).



## 25 Bevakning och kontroll

### 25.1 Nuvarande rutiner

En utförlig redogörelse för rutinerna när det gäller uppskovens registrering, bevakning och beskattning återfinns i del 2 s. 415 ff. (bil. 7 kap. 9–12). Som bakgrund till en del överväganden presenteras här kortfattat nuvarande ordning för bevakningen.

Nuvarande rutin för bevakning av att uppskovsbeloppet beskattas i samband med att en ersättningsfastighet avyttrats infördes genom 1982 års RSV-anvisningar till uppskovslagstiftningen. Utfärdandet av dessa anvisningar föregicks av underhandskontakter mellan RSV och kommittén, varvid synpunkter som dittills framkommit i utredningsarbetet delgavs verket (jfr. del 2 s. 298). Anvisningarna, som särskilt tar sikte på uppskovens registrering och bevakning, behandlas allmänt i del 2 s. 306 ff.

Gällande bevakningsrutin, som i flertalet län tillämpats fr. o. m. 1983 års taxering, bygger i korthet på att medgivna uppskov antecknas i LSM:s fastighetsavregister (FAVIL-registret). Via detta register förs noteringarna sedan in i LSt:s databaserade fastighetstaxeringsregister (FTR). På grundval av uppgifterna i det senare registret sker maskinell utskrift av blanketterna Uppgift om taxering av fastighet (RSV 3541) och – i förekommande fall – Uppgift om avyttring av fastighet (RSV 3539). En i FTR registrerad uppgift om att en fastighet är belastad med uppskov kommer således att framgå av dessa blanketter, som sorteras in i deklARATIONERNA till hjälp för TN vid taxeringen. På så sätt uppmärksammas TN på om en fastighet är belastad med uppskov.

Allmänt kan sägas att det redovisade bevakningssystemet tycks fungera relativt bra. De svagheter som vidlåder systemet är i princip inte speciella för uppskoven, utan gäller allmänt för bevakningen av att reavinstredovisning sker efter en fastighetsavyttring. Svigheterna hänger samman med att blanketten Uppgift om avyttring av fastighet ibland inte hinner skrivas ut när det gäller avyttringar som sker sent under beskattningsåret och att utskrift av den angivna blanketten också är beroende av att lagfart söks och beviljas (se del 2 s. 436 f.). Beträffande just uppskoven elimineras dock problemen i stor utsträckning om blanketten Uppgift om taxering av fastighet finns tillgänglig för TN. Se ytterligare beträffande vad som nu sagts del 2 s. 439 ff.

Även om det tillämpade bevakningsförfarandet i huvudsak får anses vara godtagbart bör en del förbättringar gå att åstadkomma om uppskovs- och reafribstbeslut, i enlighet med kommitténs förslag, införs i centrala skatteregistret. Detta tas upp i nästa avsnitt.



## 25.2 Dataregistrering för förbättrad bevakning och kontroll

Som framgått föreslås att ett beslut om uppskov eller reafrist lagras i det ADB-baserade centrala skatteregistret. Några möjligheter till förbättrad kontroll som därmed kan öppna sig är följande.

Beträffande uppskov skulle bevakning kunna ske genom att de uppgifter i skatteregistret om fastigheter som är belastade med uppskov kontrollerades mot FTR:s lagfartsband. Det sistnämnda innehåller uppgifter om alla nya lagfarter som beslutats (jfr. del 2 s. 453). Med hjälp av centrala skatteregistret bör det också vara möjligt att kontrollera att en utsänd uppgift till TN om att en ersättningsfastighet avyttrats verkligen beaktas av nämnden. Med nuvarande rutiner är en sådan kontroll svår att genomföra (se del 2 s. 449 f.).

En annan fördel i bevaknings- och kontrollsammanhang med att utnyttja de beslutsuppgifter som föreslås registrerade i centrala skatteregistret står att vinna när det gäller bevakningen av reafrister. Motsvarande bevakning är i dagens system helt manuell (se del 2 s. 438). Genom att det taxeringsår då fristbeloppet skall redovisas föreslås ingå i skatteregistret, går det att på ett enkelt sätt inför varje taxering maskinellt ta fram uppgifter om de reafrister som löpt ut. En sådan uppgift – där också fristbeloppets storlek anges – kan lätt sorteras in i berörda deklarationer.

## 25.3 Uppskovsloggaren

### 25.3.1 Nuvarande ordning

Enligt de regler som nu gäller skall ett beslutat uppskov antecknas i en särskild liggare som förs hos LSt. Denna skall upprättas enligt fastställt formulär, vilket har nr RSV 3556 i RSV:s blankettserie. Liggarbladet återges i del 2 s. 418 f.

Enligt RSV:s anvisningar bör ett uppskov noteras i uppskovsloggaren i det län där den avyttrade fastigheten är belägen. Taxeras den skattskyldige till statlig inkomstskatt i ett annat län rekommenderas att uppskovet registreras också i det länet. Detsamma gäller om ersättningsfastigheten ligger i ett tredje län. Uppskovet bör då noteras även där. Underlaget för de uppgifter som skall föras in i uppskovsloggaren är det exemplar av uppskovsyrkandeblanketten som TN enligt 13 § första stycket UppskL skall överlämna till LSt. Har uppskov medgetts av skattedomstol utgör domen underlag för noteringen i liggaren.

Registreringen i uppskovsloggaren samt administrationen och uppläggningsen av denna behandlas närmare i del 2 s. 417 ff.

### 25.3.2 Uppskovsloggaren i framtiden

Om den förordade ordningen genomförs, med anteckning i skattelängd av beslut om uppskov resp. reafrist samt av att uppskovsbelopp tagits fram till beskattning, bör det nuvarande systemet med uppskovsloggare kunna slopas



(jfr. del 2 s. 430). Möjligen kan det för överblickens skull vara lämpligt att föra anteckningar motsvarande dem som nu förs i uppskovsliggaren för mer komplicerade fall, exempelvis då ersättningsfastigheten blir föremål för delavyttring. RSV bör anvisa i vilken utsträckning och ordning sådana noteringar bör göras.

Om systemet med uppskovsliggare avskaffas bör, då uppskov eller reafrist medges, i stället den särskilda yrkandebblanketten arkiveras hos LSt (jfr. del 2 s. 422 f.). Uppgifterna på blanketten kan i vissa fall vara till nytta i samband med att ett uppskovsbelopp skall beskattas.

En fördel med att ersätta den nuvarande ordningen med regelrätt uppskovsliggare med enbart en arkivering av yrkandebblanketterna är att de särskilda uppskovsliggarebladen försvinner. Det har från flera håll påtalats att ordningen med särskilda liggareblad innebär onödigt dubbelarbete, eftersom i stort samma uppgifter som skall antecknas på ett liggareblad återfinns på uppskovsyrkandebblanketten. Många LSt anser därför att yrkandebblanketten borde kunna användas direkt i liggaren, en rutin som också införts i ett län (se del 2 s. 428 f.). Det har också rent allmänt ifrågasatts om inte systemet med uppskovsliggare är otympligt.

Då uppskov eller reafrist medges av skattedomstol får en kopia av domen arkiveras på samma sätt som yrkandebblanketterna.

Den nuvarande ordningen med att ett uppskovsbeslut i vissa fall registreras i upp till tre län – länet där ursprungs- resp. ersättningsfastigheten är belägen samt den skattskyldiges hemortslän – torde i de allra flesta fall vara onödig. Handläggningen bör kunna rationaliseras genom att ett uppskov endast dokumenteras i det län där ersättningsfastigheten är belägen. Detta bör i vart fall vara tillräckligt vid uppskov på grund av bostadsbyte (jfr. del 2 s. 429 f.). Kravet på bosättning på ersättningsfastigheten gör att ersättningslänet normalt är det län där reavinstberäkningen på grund av ersättningsfastighetens avyttring kommer att bedömas. Nuvarande ordning med notering i uppskovsliggaren i alla län som berörs av ett uppskov synes inte praktiskt ha fungerat helt tillfredsställande (se del 2 bl. a. s. 427 och 452).

Beträffande ett beslut om reafrist bör yrkandebblanketten alltid arkiveras i den skattskyldiges hemortslän. Sedan den särskilda utbotaxeringen avskaffats är det så gott som alltid TN i detta län som sedan reafristen löpt ut får ta ställning till fristbeloppets redovisning.

### 25.3.3 Beslutsredovisning också på yrkandebblanketten

Med en ordning där arkivering av blanketten för yrkande om uppskov eller reafrist ersätter uppskovsliggaren kan det diskuteras om inte TN bör ange sitt beslut också på denna blankett.

Utgångspunkten skall givetvis även när det gäller ett uppskov eller en reafrist vara att vad som antecknats i skattelängden anses innefatta TN:s beslut (jfr. 68 § fjärde stycket sista meningen TL). Kan det emellertid senare tillförlitligt utredas att uppgift om ett uppskov införts felaktigt i skattelängden bör rättelse kunna göras, ytterst med hjälp av resningsinstitutet. Att ett uppskov blivit felaktigt längdfört skulle kunna utredas bl. a. på grundval av vad TN antecknat som sitt beslut på yrkandebblanketten.

Att ett reafristbeslut inte i alla delar skall antecknas i skattelängden har



tidigare framgått (se s. 234 f.). Det är därför nödvändigt att ett fristbeslut åtminstone i sådana avseenden som ej längdförs noteras på yrkandeblanketten (jfr. 27 a § första stycket TK).



## V TIDIGARELÄGGNING

### 26 Tidigareläggning vid beräkning av reavinst

#### 26.1 Allmänna utgångspunkter

Från den 1 januari 1981 gäller nya regler för reavinstbeskattning av fastigheter (SFS 1980:998-1000). De ändrade reglerna innebär att indexuppräkning av anskaffningsvärdet i fortsättningen inte längre får avse prisutvecklingen under de fyra första åren av ett innehav (initialperioden). Om någon säljer en fastighet och köper en ny gäller i princip att en ny fyraårsperiod börjar löpa. Undantag har dock gjorts från denna princip. En person som säljer en fastighet och köper en ny kan under vissa förutsättningar få tillgodoräkna sig tiden för innehavet av den ursprungliga fastigheten när han säljer ersättningsfastigheten. På det sättet neutraliseras effekterna av att hänsyn vid indexuppräkningsreglerna måste tas till initialperioden. För att ett tillgodoräknande (tidigareläggning) skall få göras krävs att i huvudsak förutsättningar för uppskov skall ha förelegat vid bytet av fastighet (avyttringen och ersättningsförvärvet). Frågan om tidigareläggning prövas först vid den reavinstredovisning som skall göras när ersättningsfastigheten avyttrats.

I kommitténs uppdrag ligger att överväga om förslaget om ändrade uppskofsregler bör medföra att även tidigareläggningsreglerna ändras. Kommittén skall även pröva om beslut om tidigareläggning kan fattas t. ex. redan i samband med att ursprungsfastigheten avyttrats.

De ändrade reglerna för indexuppräkning har på åtskilliga håll väckt stark kritik på grund av sitt komplicerade innehåll (se t. ex. del 2 s. 303 f.). Kommittén har utöver en rent teknisk anpassning mellan de föreslagna uppskofsreglerna och tidigareläggningsreglerna försökt att finna andra lösningar för att förenkla tillämpningen och kontrollen av tidigareläggningssystemet. Som kommer att framgå av de följande avsnitten kan de förenklingar som kan uppnås inom tidigareläggningssystemet knappast anses tillfredsställande. För att nå ett bättre resultat är det enligt kommitténs uppfattning nödvändigt att ändra reavinstreglerna.



## 26.2 Uppskovsreglernas betydelse

### 26.2.1 Nuvarande lagstiftning

För att en skattskyldig inte alltid skall drabbas av att en ny initialperiod börjar löpa om han avyttrar en fastighet och köper en ny har reglerna om tidigareläggning införts. En av förutsättningarna för att tidigareläggning skall kunna ske anknyter till uppskovslagstiftningen. Innan detta förhållande uppmärksammas särskilt skall en allmän redovisning av tidigareläggningsreglerna göras.

Bestämmelserna om tidigareläggning finns i punkten 6 b av anvisningarna till 36 § KL. En förutsättning för tidigareläggning är att den ursprungliga fastigheten har avyttrats efter utgången av år 1980. Syftet med reglerna är att förhindra att ett avbrott i fastighetsinnehavet leder till att inflationsskyddet förloras två gånger. Om den ursprungliga fastigheten har sålts före utgången av år 1980, har de nya reglerna om initialt bortfall av inflationsskyddet över huvud taget inte varit tillämpliga på försäljningen. Det har inte ansetts motiverat att i ett sådant fall låta den skattskyldige genom tidigareläggning tillgodoräkna sig innehavet av ursprungsfastigheten (se prop. 1980/81:32 s. 45).

En andra förutsättning är att den skattskyldige beräknar ingångsvärdet för ersättningsfastigheten på basis av den faktiska köpeskillingen vid förvärvet. När ingångsvärdet bestäms med ledning av ett taxeringsvärde, vid arv eller efter ett mer än 20-årigt innehav, är en genomgående princip vid reavinstbeskattningen att inte ta hänsyn till förhållandena före ingången av det år som taxeringsvärdet avser (prop. 1980/81:32 s. 40).

Det ytterligare villkor som har uppställts för att tidigareläggning skall få ske anknyter till uppskovslagstiftningen. En sådan anknytning har ansetts naturlig eftersom motiven för reglerna om tidigareläggning till stor del överensstämmer med de motiv som har legat bakom uppskovsinstitutet. För att innehavet av ursprungsfastigheten skall få beaktas fordras sålunda i princip att omständigheterna varit sådana att den skattskyldige har haft rätt att få uppskov med beskattningen av den vinst som uppkom vid försäljningen av denna fastighet. Han skall med andra ord ha haft rätt att reinvestera vinsten i ersättningsfastigheten.

Om slutligt uppskov faktiskt har erhållits, är villkoret för tidigareläggning vid reavinstberäkningen uppfyllt. Men även om uppskov inte har erhållits, kan det tidigare innehavet få beaktas vid indexuppräknningen, nämligen om man i efterhand – dvs. när resultatet av försäljningen av ersättningsfastigheten skall beräknas – kan konstatera att förutsättningar för uppskov hade förelegat vid avyttringen av ursprungsfastigheten och förvärvet av ersättningsfastigheten. Alla uppskovsvillkor behöver dock inte ha varit uppfyllda. Vid bedömningen i efterhand skall förutsättningar för uppskov anses ha förelegat oavsett om vinst uppkom vid försäljningen av den ursprungliga fastigheten och oavsett hur stort vederlaget för denna fastighet var i förhållande till det pris som betalades vid förvärvet av ersättningsfastigheten. I frivilligfallen gäller vidare att kravet på bosättning på ursprungsfastigheten skall anses uppfyllt om den skattskyldige har varit bosatt på denna fastighet någon gång under den femårsperiod som föregick försäljningen av fastighe-



ten. I övrigt skall de vanliga uppskovsvillkoren ha varit uppfyllda.

Tidigareläggningen tillgår så att ersättningsfastigheten fingeras ha förvärvats lika lång tid före den faktiska tidpunkten som ursprungsfastigheten hade innehaft vid tidpunkten för avyttringen. Om innehavet av ursprungsfastigheten omfattade fyra år eller mer, blir resultatet av tidigareläggningen i princip att ingångsvärdet för ersättningsfastigheten får indexuppräknas fullt ut redan från det faktiska förvärvsåret. Tidigareläggningen får aldrig ske med mer än fyra år. Det är i första hand förvärvet av ersättningsfastigheten som får tidigareläggas. Har den skattskyldige under den tidsfrist som gällde för förvärvet av ersättningsfastigheten lagt ned förbättningskostnader på fastigheten, får dock även tidpunkten för nedläggande av dessa kostnader tidigareläggas.

För tidigareläggningen gäller vissa beloppsgränser. Tidigareläggning får inte omfatta större del av ingångsvärde och förbättringskostnader för ersättningsfastigheten än som motsvarar det vederlag som erhöles för den ursprungliga fastigheten. Har mer betydande förbättringskostnader lagts ned på ursprungsfastigheten under försäljningsåret eller något av de tre närmast föregående åren, skall sådana kostnader räknas av från vederlaget för fastigheten när beloppstrymmet för tidigareläggning fastställs. För att förbättringskostnader som har lagts ned ett visst år skall räknas av på detta sätt fordras dock att de har uppgått till mer än 10 % av vederlaget för den ursprungliga fastigheten.

Tidigareläggning får konsekvenser inte bara för indexuppräknningen av ersättningsfastighetens ingångsvärde och vissa förbättringskostnader utan även för uppräknningen av värdeminskningssavdrag och uppskovsbelopp.

Som framgått har en av förutsättningarna för tidigareläggning anknutits till uppskovsreglerna. Detta krav är sammanfattningsvis uppfyllt

1. om den skattskyldige faktiskt har erhållit uppskov vid avyttringen av den ursprungliga fastigheten eller
2. om förutsättningar för uppskov förelegat med undantag för nedan vid a–c angivna förhållanden.

Vid bedömningen av kravet på uppskov får man bortse från uppskovslagstiftningens krav på

- a) skattepliktig vinst vid försäljningen av den ursprungliga fastigheten,
- b) prisjämförelsen mellan ursprungsfastigheten och ersättningsfastigheten och
- c) – i frivilligfallen – viss tids bosättning. Det är tillräckligt att den skattskyldige varit bosatt på ursprungsfastigheten någon gång under den femårsperiod som föregick försäljningen.

## 26.2.2 Ändrade förutsättningar med ny uppskovslagstiftning

### *Allmänt om anknytningen mellan regelsystemen*

Kommitténs förslag till en ny uppskovslagstiftning medför vid nuvarande anknytning mellan regelsystemen för uppskov och tidigareläggning, att



tidigareläggning kan komma i fråga i fler situationer än tidigare. Bostadsbegreppet utvidgas så att bostad i uppskovslagstiftningens mening även kan vara en mindre hyresfastighet. De nya reglerna om reinvestering i rörelse och i lantbruk ger möjlighet till uppskov även vid frivillig avyttring av fastigheter, som använts i den skattskyldiges rörelse samt jordbruksfastigheter, vilka inte utgjort bostad åt den skattskyldige eller bildat en förvärvskälla med en sådan fastighet (jfr. 3 § andra och tredje styckena UppskL).

En första fråga är om tidigareläggningsreglerna skall tillämpas i de tillkommande fallen. Det kan nämnas att ett utnyttjande av nuvarande möjlighet att göra avsättning till fond för återanskaffning av rörelsefastighet inte medför rätt till tidigareläggning. Både materiella skäl och starka praktiska hänsyn talar emellertid för att tidigareläggningsreglerna automatiskt bör kunna tillämpas i alla situationer där uppskov i princip kan förekomma. Det innebär att den anknytning mellan uppskovsreglerna och tidigareläggningsreglerna, som finns i dag, behålls och att någon ändring av tidigareläggningsreglerna inte är nödvändig på denna punkt.

### *En närmare samordning*

De enskilda bestämmelserna som reglerar de olika förutsättningarna för uppskov har i kommitténs förslag förändrats i flera avseenden. Man kan därför diskutera om dessa förändringar gör det möjligt att ytterligare knyta an tidigareläggningsreglerna till uppskovslagstiftningen. Att gå så långt i samordning att man för att få tidigareläggning skall kräva att beslut om uppskov har fattats torde inte vara möjligt – även om det ur administrativ synvinkel vore eftersträvansvärt.

En sådan ordning diskuterades i förarbetena till de nya reavinstreglerna. Depch. framhöll dock att det var nödvändigt att utsträcka rätten till tidigareläggning till vissa fall där uppskov inte har erhållits (prop. 1980/81:32 s. 39). Starka rättviseskäl motiverar att den som uppfyller förutsättningarna för uppskov men som av någon anledning inte vill yrka uppskov ändå har rätt till tidigareläggning. Uppgifter i kommitténs statistiska undersökningar tyder också på att det är ett inte ringa antal skattskyldiga som avstår från att yrka uppskov, trots att förutsättningarna för bifall föreligger (se del 2 s. 162). Möjligheten till tidigareläggning i nu avsedda situationer bör därför finnas kvar. Den fråga som kan övervägas – mot bakgrund av de förändringar av uppskovsreglerna som föreslås – gäller i stället undantagen (a-c ovan) från vissa uppskovskrav som görs vid tillämpningen av tidigareläggningsreglerna. Undantagen innebär, som redan nämnts, att man vid prövningen av yrkande om tidigareläggning när uppskov inte erhållits får bortse från kraven på förekomst av skattepliktig vinst (a), prisjämförelse (b) och bosättningstidens längd (c).

I förslaget till nya uppskovsregler har innehållet i samtliga dessa regler ändrats. Reglerna om prisjämförelse och bosättningskrav innebär lättnader för den skattskyldige. Möjligheterna till uppskov vid förvärv av ersättningsfastighet till ett lägre pris än vederlaget för den avyttrade egendomen utvidgas. Kravet på bosättning sänks från tre års bosättning under den femårsperiod som föregick avyttringen till tolv månader under en treårsperiod. Det krav på skattepliktig vinst, som uppställs i uppskovsreglerna,



skärps däremot och höjs från 15 000 kr. till 25 000 kr.

Med hänsyn till dessa ändringar av uppskovsreglerna bör diskuteras om det är möjligt att begränsa undantagen från de krav som uppskovsreglerna uppställer eller att helt och hållet låta dem utgå. Ur praktisk synvinkel är det naturligtvis fördelaktigt om de krav som uppställs enligt reglerna om tidigareläggning helt överensstämmer med uppskovsreglernas innehåll.

Tidigareläggningsinstitutet innebär i princip att en skattskyldig som medges tidigareläggning får en definitiv skattelindring, medan syftet med uppskov är att åstadkomma en likviditetshjälp genom att erbjuda en skattekredit. Förutsättningarna för att uppställa ett krav på (viss minsta) vinst är därför olika i de båda systemen. Ett *vinstkrav* i tidigareläggnings-systemet skulle – oberoende av vilken vinstnivå som skulle krävas – vara förenat med svåra tröskeffekter. Det torde därför av rättviseskäl vara uteslutet att kräva att vinst skall ha uppstått vid den ursprungliga försäljningen för att tidigareläggning skall vara möjlig.

Med ett godtagande av den nu framförda ståndpunkten finns det ingen anledning att gå närmare in på utformningen av *den nya prisjämförelserregeln*. Utgångspunkten för att tillämpa prisjämförelserregeln – i såväl det nuvarande som det föreslagna systemet – är ju att det förekommer reavinst.

Det återstår då att pröva vilken effekt de ändrade bostadsbytesreglerna kan få. En tillämpning av det nya *bosättningskravet* vid prövningen av tidigareläggningen skulle innebära att kraven för tidigareläggning skärps. Å andra sidan torde för de flesta som åberopar bostadsbytesgrunden innehavstid och bosättningsstid i stort överensstämma. Det betyder att om kravet på tolv månaders bosättning uppställs så kommer den skattskyldige som inte uppfyller detta krav normalt att gå miste om endast ett års tidigareläggning. Mot denna bakgrund finns det knappast några rättviseskäl som talar mot att det nya bosättningsbegreppet kan tillämpas även vid tidigareläggning.

I avsnitt 13.4.2 har frågan om reavinstbeskattningen av fritidsfastigheter berörts. Det redovisades då bl. a. att reglerna om tidigareläggning inte är tillämpliga vid frivilliga avyttringar av fritidsfastigheter på grund av att kravet på bosättning inte kan uppfyllas beträffande dessa fastigheter. I en motion (1980/81:1545) har framförts att fritidsfastigheter i fråga om rätt till tidigareläggning borde jämföras med bl. a. villor. För att fritidsfastigheter skall omfattas av rätten till tidigareläggning i sådana fall skulle ett undantag från bosättningsreglerna behöva göras. Kommittén, som nyss har föreslagit att kravet på bosättning enligt tidigareläggningsreglerna skall skärpas, anser att det inte bör införas något undantag från en sådan regel för fritidsfastigheter.

Sammanfattningsvis kan sägas att de nya uppskovsreglerna bör ge förutsättningar att slopa undantaget för tillämpning av kravet på viss tids bosättning. En sådan åtgärd innebär en viss förenkling av reglerna. I fråga om tillämpningen synes uppgiftskraven och arbetet bli lika stort oavsett vilken linje som väljs. Den föreslagna ändringen får sägas vara av mindre betydelse. Att anpassning sker till uppskovsreglerna torde dock vara av tillräckligt stort värde för att motivera ändringen.



## 26.3 Tidpunkten för beslut om tidigareläggning

### 26.3.1 Problem med nuvarande ordning

Som framgått har kritik riktats mot de ändrade indexuppräkningsreglerna för att de är så komplicerade. Detta gäller inte minst reglerna om tidigareläggning. Beträffande utformningen av tidigareläggningsinstitutet kan också allvarlig kritik riktas mot att möjligheterna till en effektiv kontroll är mycket begränsade. Kontrollsvårigheterna beror på att beslutet om tidigareläggning enligt nuvarande regler skall fattas först när ersättningsfastigheten avyttrats. Om det då har förflutit en lång tid sedan ursprungsfastigheten avyttrades kan betydande utredningssvårigheter uppkomma beträffande de förhållanden som skall läggas till grund för beslutet och är att hänföra till denna fastighet.

På längre sikt får det nuvarande systemets utformning på denna punkt anses ohållbar. För att rimliga kontrollkrav skall kunna upprätthållas måste prövningen om rätt till tidigareläggning föreligger ske i samband med bytet av fastighet.

### 26.3.2 Beslut redan då ersättningsfastighet förvärvas

Tillvägagångssättet att TN har att besluta i en viss fråga som inte har betydelse för det aktuella årets taxering, men som kan få betydelse vid en framtida taxering, har diskuterats tidigare i olika sammanhang (se s. 199 f.). Ett motstånd mot ett sådant förfarande har förelegat från skatteadministrativt håll.

Ett av de skäl som anförts mot förslag i denna riktning har varit att tillräckliga resurser för att kunna registrera besluten för framtida behov inte har förelegat. Med den nya dator teknikens utveckling torde dock dessa svårigheter inte längre kvarstå.

Mot den modell för beslut om tidigareläggning som nu förespråkas kan dock vissa invändningar göras. För det första kan man utgå ifrån att en ordning där beslut fattas redan i samband med förvärvet av ersättningsfastigheten kommer att leda till att antalet yrkanden om tidigareläggning kommer att bli fler än vad det nuvarande systemet på sikt kan tänkas leda till. Att detta blir fallet beror på att den skattskyldige inte med säkerhet kan bedöma om han behöver utnyttja tidigareläggningsinstitutet förrän han avyttrat ersättningsfastigheten. Å andra sidan är det sannolikt så att dagens reavinstregler är så komplicerade att relativt många även med dagens system kommer att yrka tidigareläggning för att inte riskera att gå miste om en eventuell skatteförmån. Farhågorna inför en ökad arbetsbelastning med det föreslagna systemet bör därför inte överdrivas. Dessutom kommer ju själva utredningsarbetet i de enskilda fallen att underlättas väsentligt om frågan om tidigareläggning prövas redan då ersättningsfastigheten förvärvas.

Med den föreslagna metoden finns också en risk att den skattskyldige redan vid tidpunkten för förvärvet av ersättningsfastigheten inte inser värdet av möjligheten till tidigareläggning vid en senare försäljning av fastigheten och att han därför avstår från att yrka tidigareläggning. En sådan passivitet kan få inte obetydliga ekonomiska följder för den skattskyldige. Ordningen



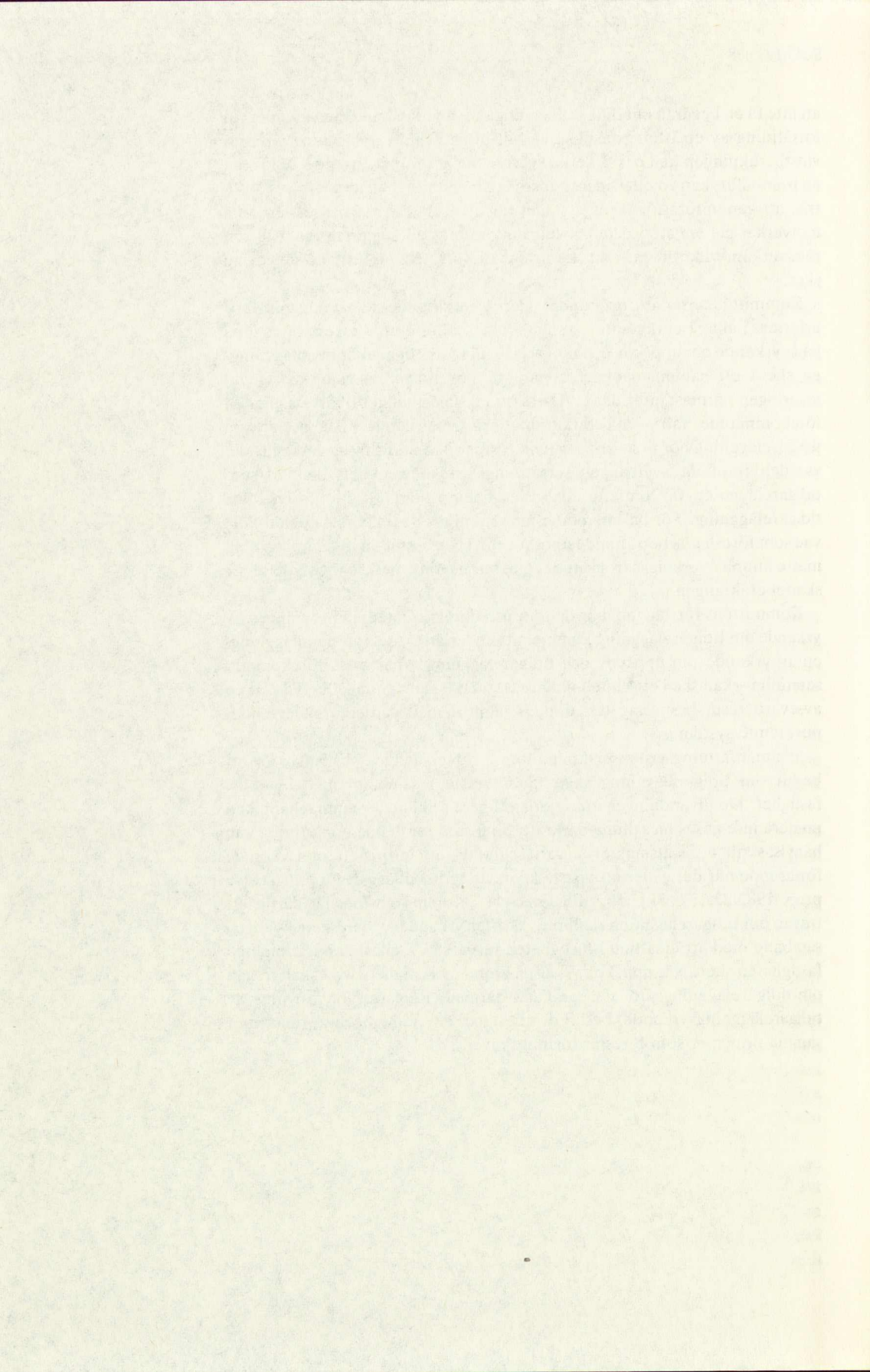
att inte få en begäran om tidigareläggning prövad i samband med att man vid försäljning av ersättningsfastigheten vill utnyttja tidigareläggning vid reavinstberäkningen kan också verka svårförståelig för den enskilde. Vad som nu framhållits kan emellertid inte anses utgöra ett tillräckligt skäl för att avstå från att genomföra förslaget. I stället får de nu beskrivna konsekvenserna motverkas genom att de skattskyldiga informeras om reglernas innehåll och rättsverkan, vilket t. ex. kan ske i samband med att en fastighetsavyttring sker.

Kommittén anser att förfarandereglerna beträffande tidigareläggning bör utformas i allt väsentligt efter samma modell som för uppskoven. I den mån både yrkande om uppskov och tidigareläggning föreligger bör handläggningen ske i ett sammanhang. I annat fall bör tidigareläggning yrkas vid taxeringen närmast efter det år då ersättningsfastigheten förvärvats eller – i förekommande fall – då bosättning skett på denna. Ett beslut om tidigareläggning bör avse dels fastigheten för vilken tidigareläggning får ske vid den framtida avyttringen (ersättningsfastigheten), dels den tid som tidigareläggning får omfatta, dels det belopp som får bli föremål för tidigareläggning. För beslutsredovisning m. m. bör i tillämpliga delar gälla vad som föreslagits beträffande uppskoven. TN:s beslut om tidigareläggning måste kunna överklagas trots att det inte har någon omedelbar betydelse för skatteberäkningen.

Kommitténs förslag innebär dels att utredningsarbetet vid prövningen av yrkande om tidigareläggning kommer att underlättas, dels att handläggningen av yrkande om uppskov och tidigareläggning – när båda förekommer samtidigt – kan ske i ett sammanhang. Detta bör sammantaget betyda att en avsevärd resursbesparing bör uppnås jämfört med vad som gäller enligt nuvarande system.

Sammanfattningsvis anser kommittén att övervägande skäl talar för att beslut om tidigareläggning skall fattas redan i samband med bytet av fastighet. De invändningar som gjorts tidigare i liknande sammanhang kan numera inte anses ha samma bärkraft. Som stöd för denna uppfattning kan hänvisas till att statsmakterna varit beredda att införa ett motsvarande förfarande när det gäller att fastställa underlag för tilläggsbelopp, UTB (se prop. 1982/83:157, SkU 50, SFS 1983:444). Kommittén föreslår därför att frågan om tidigareläggning skall prövas efter yrkande av den skattskyldige i samband med att ersättningsfastigheten förvärvas – eller då bosättning på fastigheten sker. När uppskov yrkas på grund av fastighetsbytet skall frågan om tidigareläggning prövas i samband därmed. Reglerna för prövning av tidigareläggningsyrkande, beslut och beslutsredovisning bör utformas efter samma principer som föreslås för uppskoven.







## VI ÖVRIGA FRÅGOR

### 27 Övergångsfrågor

#### 27.1 Principer för övergången till en ny uppskovslagstiftning

Med hänsyn till den tid som behövs för det sedvanliga remissförfarandet, för en lagrådsremiss och för propositionsarbetet kan riksdagens behandling av och beslut i frågan om ny uppskovslagstiftning väntas först under år 1986.

Mot den bakgrunden har kommittén haft att bedöma när de nya reglerna skall börja tillämpas. Därvid har beaktats att kalenderår alltid är beskattningsår för reavinster (jfr. anv. till 3 § KL). Med hänsyn till detta är det från praktiska synpunkter lämpligt att låta nya uppskavsregler börja tillämpas i samband med ett kalenderårsskifte. Nämnas bör att när UppskL infördes gjordes reglerna tillämpliga på fastighetsavyttringar som skett efter utgången av år 1978. Det är också önskvärt att de skattskyldiga och taxeringsmyndigheterna får god tid på sig för att sätta sig in i lagstiftningen. Kommittén anser därför att den nya uppskovslagstiftningen bör bli tillämplig på avyttringar som sker efter årsskiftet 1986-1987. De nya uppskavsreglerna kommer då att tillämpas första gången vid 1988 års taxering. Det innebär bl. a. att den nya lagstiftningen bör tillämpas i alla fall vid beskattning av uppskovsbelopp på grund av avyttring av ersättningsfastigheten, även då beslut om uppskov fattats enligt äldre lagstiftning, se avsnitt 27.2.

Av den föreslagna ikraftträdandebestämmelsen följer att nuvarande uppskavsregler i princip skall gälla för avyttringar som sker före den 1 januari 1987. Det medför att UppskL måste gälla vid 1987 års taxering. Det skulle därutöver kunna bli nödvändigt att i vissa fall tillämpa UppskL:s regler vid sidan av den nya lagen under flera års tid. Det gäller t. ex. då en fastighet avyttrats under år 1986 men köpeskillingen skall uppbäras först under år 1987 eller för fall preliminärt uppskov löper. Det bör bl. a. av förenklingsskäl undvikas att två lagstiftningar måste tillämpas parallellt. En möjlighet att undvika detta är att låta den nya lagen redan från 1988 års taxering omfatta samtliga uppskovsfall. Vissa särskilda övergångsregler bör då införas så att övergången för de fall där avyttring skett före den 1 januari 1987 blir så smidig som möjligt.

De övergångsregler som föreslås innebär att vissa rekvisit för uppskov enligt UppskL skall tillämpas i stället för motsvarande strängare regel i den



nya uppskovslagstiftningen, t. ex. regeln om beloppsbegränsning. Vidare skall ett preliminärt uppskov anses som ett beslut om reafrikt. Dessa särskilda övergångsbestämmelser behandlas mer ingående i kommentaren till författningsförslagen, (se s. 275 f.).

## 27.2 Särskilda regler för äldre ersättningsfastigheter

UppskL trädde i kraft den 30 januari 1979. Som framgått tillämpas den beträffande avyttringar som sker efter utgången av år 1978. När det gäller avyttringar som skett dessförinnan gäller alltså UppskL 68 (p. 1 övergångsbestämmelserna till UppskL).

Särskilda övergångsregler ansågs behövas i fråga om reavinstberäkning vid avyttring av ersättningsfastighet där uppskov medgetts enligt UppskL 68. Fråga är om några motsvarande bestämmelser behövs vid införandet av den nya uppskovslagstiftningen. Övergångsbestämmelserna till UppskL innebär i korthet följande.

### *Uppskovsgrundande avyttring t. o. m. 31 mars 1976*

Om en ersättningsfastighet avyttras efter utgången av år 1978 och ursprungsfastigheten avyttrades före utgången av mars 1976 skall de regler för uppskovsbeloppets beskattning som gällde t. o. m. utgången av mars 1976 fortfarande tillämpas (p. 2 övergångsbestämmelserna till UppskL jfr. med 4 § fjärde stycket UppskL 68 enligt SFS 1971:926). Enligt dessa regler skall ersättningsfastighetens ingångsvärde – den nominella köpeskillingen eller annat ingångsvärde – minskas med det nominella uppskovsbeloppet. Vad som sedan återstår skall indexuppräknas på vanligt sätt (se del 2 s. 51 f.). Det innebär att uppskovsbeloppets inverkan på reavinstberäkningen i princip överensstämmer med vad som gäller enligt 11 § UppskL.

### *Uppskovsgrundande avyttring 1 april 1976 – 31 dec 1978*

När ursprungsfastigheten avyttrats efter utgången av mars 1976 men före 1978 års utgång, skall uppskovsbeloppet beskattas enligt reglerna i 1978 års uppskovslagstiftning (p. 3 första meningen övergångsbestämmelserna till UppskL).

Som framgått skall enligt nuvarande regler uppskovsbeloppet indexuppräknas från fjärde året efter det då ersättningsfastigheten förvärvades – om inte tidigareläggning föranleder annat (11 § första stycket UppskL). Under åren 1981, 1982 och 1983 gällde övergångsvis att uppskovsbelopp skulle räknas upp från första, andra respektive tredje året från ersättningsfastighetens förvärv (övergångsbestämmelserna till lagen (1980:1000) om ändring i UppskL).

För de fall då ursprungsfastigheten avyttrats efter utgången av mars 1976 men före utgången av år 1978 och ersättningsfastighet förvärvats före sistnämnda tidpunkt, finns särskilda regler i punkt 3 andra meningen av övergångsbestämmelserna till UppskL. Enligt dessa skulle omräkning av ett uppskovsbelopp med hänsyn till förändringarna i det allmänna prisläget inte avse tid före utgången av år 1978. Undantagsregeln medförde att år 1979 skall utgöra "nollår" vid omräkning av uppskovsbeloppet. Anledningen till denna undantagsregel var att uppskovsbelopp enligt UppskL 68 i lagens lydelse från den 22 juni 1976 beaktades endast med sitt nominella belopp. Detta gällde oavsett hur lång tid ersättningsfastigheten hade innehaft (4 § fjärde stycket UppskL 68 enl. SFS 1976:344).

Genom ändringen av reglerna för uppskovsbeloppets beräkning i samband med att



rätten till indexuppräknning begränsades år 1980 synes undantagsregeln ha förlorat sin betydelse. För fastigheterna i fråga gäller numera enligt huvudregeln i 11 § UppskL att indexuppräknning beträffande nu aktuella fastigheter aldrig kan avse tid före utgången av år 1978 (jfr. del 2 s. 483 f.).

### *Särskilda regler behövs inte*

Enligt förslaget till ny uppskovslagstiftning, kommer inte principerna för uppräknning av uppskovsbelopp att ändras. Några andra övergångsproblem än de som förekom vid införandet av UppskL på grund av avyttringen av äldre ersättningsfastigheter bör därför inte uppkomma. Som redovisats torde undantagsregeln i punkt 3 av övergångsbestämmelserna till UppskL ha förlorat sin betydelse. Det återstår då att ta ställning till om särskild hänsyn behöver tas till de fall då ursprungsfastigheten avyttrats före utgången av mars 1976, dvs. om man vid ersättningsfastighetens avyttring även i fortsättningen skall få tillämpa bestämmelserna i 4 § fjärde stycket UppskL 68 enligt SFS 1971:926.

Från förenklingsynpunkt är det avgjort till fördel om man slipper ta hänsyn till övergångsbestämmelser som påkallar tillämpning av för länge sedan upphävd lagstiftning. Fråga är närmast om en sådan förenkling kan accepteras från de skattskyldigas synpunkt. Det bör då beaktas att det totala antalet uppskov hänförliga till avyttringar före utgången av mars 1976 är ringa. Antalet sådana uppskov kan uppskattas till något eller några tusen (jfr. del 2 s. 180 f.). Av dessa har en del tagits till beskattning genom att ersättningsfastigheten har avyttrats (jfr. del 2 s. 221 f.). Det är vidare enbart i vissa situationer som en tillämpning av äldre regler kommer att leda till förmånligare beskattning, än om den nu gällande beräkningsmetoden tillämpas. De situationer där beräkningsmetoderna kan leda till skilda resultat är om ersättningsfastigheten reavinstberäknas enligt alternativreglerna för fastighet som innehafts i 20 år eller ärvt. Enligt äldre regler skall det nominella uppskovsbeloppet minska det nominella ingångsvärdet för ersättningsfastigheten. Det belopp som herefter framkommer är utgångspunkt för indexuppräknning. Förslaget till ny uppskovslagstiftning liksom reglerna i UppskL innebär att uppskovsbeloppet alltid räknas om utifrån faktisk innehavstid, även om någon alternativregel tillämpas för beräkning av ersättningsfastighetens ingångsvärde.

Enligt kommitténs uppfattning kommer knappast någon skattskyldig att drabbas på ett oskäligt sätt om övergångsregeln för avyttringar före utgången av mars 1976 utgår. Hänsynen till berörda skattskyldiga skulle därför inte utgöra något mer påtagligt skäl för att behålla regeln.

### *Förbudet mot retroaktiv skattelag*

Fråga är slutligen om ett borttagande av den aktuella övergångsregeln står i strid mot det sedan den 1 januari 1981 i RF uppställda förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning (2 kap. 10 § andra stycket RF). Lagrummet har i den del som här är av intresse följande lydelse: "Skatt eller statlig avgift får ej uttagas i vidare mån än som följer av föreskrift som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten".



Enligt kommitténs uppfattning utgör inte grundlagsstadgandet något hinder mot att utmönstra den diskuterade övergångsregeln. När det gäller att bedöma om en tänkt skatteregel får retroaktiv verkan har man att utgå ifrån skattepliktens inträde (se SOU 1978:34 s. 157 f.). Uppskovsreglerna är att se som en del av reavinstbeskattningen. Skatteplikt för en reavinst uppkommer då någon del av köpeskillingen är tillgänglig för lyftning av säljaren. I vilken utsträckning en skattskyldig skall beskattas för en reavinst bör således avgöras utifrån de regler som gäller vid sistnämnda tidpunkt. Då uppskov medges förskjuts dessutom tidpunkten för beskattningen av uppskovsbeloppet till dess avyttring av ersättningsfastigheten sker.

Även utanför retroaktivitetsregelns egentliga tillämpningsområde bör emellertid försiktighet iaktas med ändringar som kan uppfattas som retroaktiv skattelag (jfr. prop. 1978/79:195 s. 56). Som redan konstaterats kommer knappast någon skattskyldig att drabbas på ett oskäligt sätt om övergångsregeln slopas. Inte heller från denna synpunkt sett finns det något hinder mot att slopa de äldre bestämmelserna.

Sammanfattningsvis anser kommittén att övergångsregeln om uppskov som hänför sig till avyttringar före utgången av mars 1976 inte bör överföras till en ny uppskovslagstiftning.

### 27.3 Återanskaffningsfonder

Med hänsyn till de föreslagna reglerna om reinvestering i rörelse skall ÅFFL upphöra att gälla. Avdrag för avsättning till återanskaffningsfond bör få göras sista gången vid 1987 års taxering. Bestämmelserna i ÅFFL bör dock även vid senare års taxering gälla för avsättning till återanskaffningsfond för vilken avdrag medgetts vid 1987 års taxering eller tidigare.

### 27.4 Tidigareläggning

De föreslagna tidigareläggningsreglerna bör i likhet med uppskovsreglerna tillämpas på avyttringar som sker efter årsskiftet 1986-87. De nya reglerna kommer då att tillämpas första gången vid 1988 års taxering. För de fall då avyttring sker innan de nya tidigareläggningsreglerna skall gälla bör möjligheten att yrka tidigareläggning först i samband med att ersättningsfastigheten avyttras finnas kvar. Den skattskyldige bör emellertid få frågan om rätt till tidigareläggning prövad redan tidigare om han så önskar. Eftersom UppskL:s regler inte i något fall skall gälla efter 1987 års taxering bör prövningen av ett tidigareläggningsyrkande i nu avsett fall ske med tillämpning av de nya uppskovsreglerna. För att inte obilliga effekter skall uppstå bör därvid de särskilda övergångsreglerna som föreslås till lagen om reavinstuppskov tillämpas på dessa avyttringar (se s. 280 f.).



## 28 Kostnader för uppskoven m. m.

I avsnitt 7.5.1 har hanteringskostnaderna för uppskovssystemet redovisats. Redogörelsen bygger i sin tur på en mer detaljerad redovisning i bilaga 4. En uppdelning har skett i kostnader för den löpande hanteringen av uppskoven, dvs. de direkta kostnaderna för handläggningen av uppskovsyrkanden, uppskovsdispenser och förhandsbesked samt övriga kostnader, dvs. kostnader för investeringar som krävs för att den löpande hanteringen skall fungera, som t. ex. utbildning av taxeringsfunktionärer, upprättande av deklarationsformulär och anvisningar, utformning av kontrollrutiner och information om lagstiftningen.

Den totala kostnaden för uppskovssystemet under år 1984 (1984 års taxering) kan beräknas till ungefär 2 milj. kr., varav drygt 1,6 milj. kr. avsåg kostnader för den direkta hanteringen av de 2 100 uppskovsyrkanden som förekom. Kostnaderna för det nuvarande uppskovssystemet får därför sägas vara tämligen ringa.

Kommitténs förslag till en ny uppskovslagstiftning innebär under i övrigt oförändrade förutsättningar att antalet uppskovsyrkanden kan komma att öka något. Ökningen bör dock bli ganska marginell. Å andra sidan medför kommitténs förslag att flera kostnadskrävande inslag beträffande förfarandet och bevakningen försvinner. Nämnas kan att antalet dispensansökningar bör komma att minska väsentligt. Dispensernas andel av de löpande kostnaderna är förhållandevis stor (se del 2 s. 237). De ändrade reglerna för förfarandet kommer sannolikt också att medföra att motsvarigheten till preliminära uppskov enligt förslaget, reafrikt, inte kommer att bli lika vanligt förekommande som preliminära uppskov är.

Resultatet av kommitténs förslag från kostnadssynpunkt bör sammantagna bli att kostnaderna för uppskovssystemet bör minska.

Under kommitténs arbete har även berörts om kostnaden för uppskovssystemet till viss del skulle kunna täckas av avgifter för beviljade uppskov (jfr. Dir 1984:5). Detta skulle kunna ske genom att en schablonmässigt bestämt expeditionsavgift uttogs, t. ex. genom en särskild debitering på skattsedeln (jfr. SOU 1984:8 s. 357). Grund för att avgiftsbelägga uppskovsbeslut skulle vara att ett sådant beslut innebär en förmån för den skattskyldige och utgör ett undantag från vad som normalt gäller. På beskattningens område är RSV:s förhandsbesked rörande direkt skatt avgiftsbelagda (se 9 § lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor). I övrigt förekommer inte att expeditionavgifter tas ut för beslut rörande beskattning. Kommittén har därför inte ansett sig böra föreslå att avgifter för uppskov införs.



I samband med att frågan om en begränsning av uppskovssystemet diskuterades i de allmänna övervägandena belystes även om uppskovsinstitutet medför något skattebortfall sett över en längre tidsperiod samt de fördelar som ett uppskovssystem innebär från allmän synpunkt (se s. 89 ff.). Kommitténs slutsats var att man har att räkna med ett visst skattebortfall men att detta i stort torde uppvägas av de gynnsamma effekter som systemet leder till, bl. a. genom att rörligheten på arbetsmarknaden underlättas. Detta omdöme bör enligt kommitténs mening även äga giltighet för det framtida uppskovssystemet.

Kommitténs förslag beträffande tidigareläggning innebär i huvudsak att yrkande om tidigareläggning bör prövas redan då en ny fastighet förvärvas och inte som nu först då denna fastighet avyttras. Som redovisats på s. 252 bör förslaget leda till att antalet yrkanden om tidigareläggning kan förväntas öka jämfört med vad dagens system innebär. Detta talar för att skattemyndigheternas arbetsbelastning på grund av tidigareläggning skulle komma att bli större. Vidare tillkommer kostnader för att registrera tidigareläggningsbesluten. Dessa kostnader, som främst utgörs av kostnad för systemarbete m. m., bör bli marginella. I olika avseenden kommer emellertid kommitténs förslag till ändrat förfarande att leda till en minskad arbetsbelastning. Själva utredningsarbetet kommer i flertalet fall att bli väsentligt lättare än enligt dagens system. Dessutom bör samordningen av prövningen av yrkande om uppskov och tidigareläggning medföra avsevärda rationaliseringsvinster. Kommitténs förslag bör därför vid en samlad bedömning inte innebära någon nämnvärd kostnadsökning för hanteringen av tidigareläggningssystemet.



## 29 Kommentarer till författningsförslagen

### 29.1 Inledning

Kommitténs förslag innebär att UppskL upphävs och att en ny uppskovslag införs, benämnd lag om reavinstuppskov. Som en följd av de nya uppskovsreglerna föreslås ändrade regler i annan lagstiftning, främst i KL och TL.

Även vissa andra författningsändringar föreslås, bl. a. i reglerna om vilken egendom som utgör enhet vid beräkning av reavinst. Vidare föreslås nya regler om när yrkande om tidigareläggning skall ske och hur ett beslut om tidigareläggning skall registreras.

### 29.2 Lag om reavinstuppskov

#### *1 kap. Grundläggande bestämmelser*

1 §. I 1 § finns den grundläggande bestämmelsen att en skattskyldig som avyttrat en fastighet (ursprungsfastighet) kan få uppskov med beskattning av reavinsten om han som ersättning för den avyttrade fastigheten förvärvar en annan fastighet (ersättningsfastighet). Ny- till- eller ombyggnad jämställs med ersättningsfastighet. Av bestämmelserna i 3 kap. 3 § första stycket framgår att vid beräkningen av kostnad för förvärv av ersättningsfastighet skall hänsyn tas även till kostnad för ny-, till- eller ombyggnad på fastigheten. Ersättningsfastigheten måste ha förvärvats genom köp, byte eller något därmed jämförligt fång. En fastighet som förvärvats genom arv eller något annat benefikt fång kan inte godtas som ersättningsfastighet.

Normalt bör ett påstående att en fastighet förvärvats som ersättning för den avyttrade kunna godtas om kraven i övrigt på fastighetstyp m. m. är uppfyllda. I paragrafen anges emellertid uttryckligen att även en fastighet som förvärvats före avyttringen av ursprungsfastigheten kan utgöra ersättningsfastighet. Om en fastighet som förvärvats vid en sådan tidpunkt åberopas som ersättningsfastighet, kan det finnas skäl att närmare pröva om fastigheten förvärvats som ersättning för den avyttrade. Rent allmänt kan sägas att ju längre tid som förflutit mellan förvärv och avyttring, desto större krav på utredning bör ställas. I princip bör uppskov såvitt gäller nämnda bedömning komma i fråga i motsvarande fall som i dag (jfr. 5 § första stycket andra meningen UppskL och del 2 s. 44).



Den begränsning som görs av objektet för reavinstbeskattning och uppskov, dvs. till fastighet, gentemot vad som är av lös egendoms natur bestäms genom hänvisning till 35 § 2 mom. KL. På denna punkt överensstämmer förslaget med gällande rätt. Frågan har behandlats i avsnitt 16.2.

3 §. En närmare precisering av begreppen ursprungsfastighet och ersättningsfastighet sker i 3 §. I *första och andra styckena* anges ursprungsfastighetens resp. ersättningsfastighetens areella begränsning. En motsvarande reglering saknas i nuvarande lagstiftning. I fråga om ursprungsfastigheten anknyter förslaget direkt till de ändrade regler om enheter vid reavinstberäkningen som föreslås. En ersättningsfastighet kan utgöras av en eller flera taxeringsenheter eller delar därav. Vid bostadsbyte skall ersättningsfastigheten utgöras av en taxeringsenhet eller del därav. Något krav på att egendom som förvärvas som ersättningsfastighet skall anskaffas genom ett och samma fång eller från en och samma person finns inte. Frågan om egendom som förvärvats från olika håll är att anse som en taxeringsenhet skall bedömas med hänsyn till förhållandena då egendomen är i den skattskyldiges hand. Vidare skall ställningstagandet till uppskovsyrkandet ske vid en och samma taxering (se s. 201 f.). Bestämmelserna i första och andra styckena behandlas i övrigt på s. 139 ff.

Begränsningarna i *tredje stycket* av vilka fastigheter som kan komma i fråga som ursprungsfastighet och ersättningsfastighet överensstämmer i princip med vad som gäller i dag.

4 §. I *första stycket* definieras uppskovsbeloppet som det belopp med vilket uppskov kan medges. Till skillnad från vad som gäller enligt UppskL föreslås kravet på visst minsta belopp för uppskov bli knutet till uppskovsbeloppets storlek i stället för till reavinsten. För att uppskov skall kunna medges måste uppskovsbeloppet uppgå till minst 25 000 kr.

En särregel för makar som avyttrat en gemensamt ägd fastighet har införts i *andra stycket*. Vid prövningen av beloppsgränsen bör normalt hänsyn få tas till makarnas sammanlagda uppskovsbelopp. Som förutsättning anges att makarna sålt sin gemensamma fastighet och att makarnas reavinster skall tas till beskattning vid samma års taxering. Om makarna får köpeskillingslikvid vid olika tillfällen så att deras reavinster skall beskattas vid skilda taxeringar kan undantagsregeln inte tillämpas. En tillämpning av regeln även i sådana fall skulle komplicera förfarandet. Frågan om uppskov för den av makarnas reavinster som först skall tas upp till beskattning skulle inte kunna prövas slutligt förrän den andre makens uppskovsyrkande prövades. Som stöd för att införa undantagsregeln har dessutom i den allmänna motiveringen anförts att makars reavinster i princip blir föremål för sambesättning. Detta argument gäller inte i det fall då reavinsterna beskattas olika taxeringsår.

I *tredje stycket* slås principen fast att uppskovet skall avse hela den reavinst som uppkommit på grund av ursprungsfastighetens avyttring. Av detta följer att uppskov inte kan medges med den del av reavinsten som återstår sedan avdrag yrkats för reaförlust. Kvittning av reaförlust mot reavinst för vilken uppskov yrkas kan ske endast om uppskov medges för bara en del av



reavinsten. Kvittning kan då ske beträffande den överskjutande delen. Att uppskovsbeloppet inte motsvarar reavinsten kan aktualiseras i två fall. Liksom i dag skall uppskovsbeloppet bestämmas till ett lägre belopp än reavinsten om ersättningsfastigheten är billigare än ursprungsfastigheten. Hur denna prisjämförelse skall ske framgår av 3 kap. 1–3 §§. Det har vidare ansetts nödvändigt att vid beräkningen av uppskovsbeloppet i vissa fåtaliga fall bortse från egendom som visserligen uppfyller de generella kraven på att utgöra ursprungsfastighet resp. ersättningsfastighet men som på grund av dessa reglers schablonmässiga utformning omfattar egendom vilken måste anses som ovidkommande vid prövningen av uppskovet. En sådan fördelning får betydelse för att ange om hela reavinsten kan bli föremål för uppskov eller endast en mindre del och även för att bestämma ursprungsfastighetens resp. ersättningsfastighetens värde vid prisjämförelsen. I tredje stycket anges därför att utgångspunkt för beräkningen av uppskovsbeloppet skall vara den uppskovsgrundande reavinsten. Med uttrycket uppskovsgrundande reavinst avses den del av reavinsten från ursprungsfastigheten som kan omfattas av uppskovsbeslutet. Som regel är den uppskovsgrundande reavinsten lika med hela reavinsten. I vilka fall den uppskovsgrundande reavinsten utgörs av endast en del av hela reavinsten framgår av 2 kap. 2, 5 och 8 §§.

5 §. I denna paragraf finns de grundläggande bestämmelserna om när uppskov skall yrkas och vad ett uppskovsbeslut skall avse. I *första stycket* anges att uppskov prövas vid den taxering då reavinsten skall tas upp till beskattning. För att uppskov skall medges krävs i princip att samtliga förutsättningar för uppskov är uppfyllda under beskattningsåret. I fråga om förutsättningar hänförliga till ursprungsfastigheten krävs att dessa föreligger redan vid avyttringstillfället. När det gäller förvärv av ersättningsfastighet och i förekommande fall bosättning på denna godtas att detta sker senast den 30 september under det taxeringsår då frågan om uppskov prövas av TN. Detta har behandlats på s. 201. I 5 kap. finns bestämmelser om möjlighet att ändra ett tidigare yrkande om reafrihet till yrkande om uppskov.

Vid beslut om uppskov fastställs uppskovsbeloppet och ersättningsfastigheten. Detta regleras i *andra stycket*. Om ersättningsfastigheten utgörs av flera taxeringsenheter skall uppskovsbeloppet fördelas på de olika enheterna. Fördelningen bör normalt ske i förhållande till enheternas taxeringsvärden. De vid fastighetstaxeringen beslutade värdena skall dock kunna frångås om en tillförlitligare värdeutredning förebringas.

En fördelning av uppskovsbeloppet på de taxeringsenheter som ingår i den förvärvade ersättningsfastigheten syftar till att åstadkomma en godtagbar ordning i systemet. Detsamma gäller i alla de fall då en taxeringsenhet, som belastas med ett uppskovsbelopp, förändras till sin areella omfattning. Utökas enheten med ytterligare egendom skall uppskovsbeloppet belasta hela enheten. Det gäller om taxeringsenhetsindelningen förändras t. ex. på grund av ändrad användning eller på grund av sammanläggning vid köp av ytterligare egendom.

Minskas en taxeringsenhet, som är belastad med ett uppskovsbelopp, genom att en del av enheten avyttras genom en onerös överlåtelse, beskattas den del av uppskovsbeloppet som genom proportionering beräknas falla på den avyttrade delen enligt de regler som gäller för delavyttringar och som



föreskrivs i punkt 2 a av anvisningarna till 36 § KL. Den återstående delen av uppskovsbeloppet belastar den ursprungliga enheten.

Om en med uppskovsbelopp belastad enhet minskas utan att någon avyttring genom onerös överlåtelse sker – t. ex. genom gåva av ett område av enheten eller genom fastighetstaxeringsåtgärd på grund av ändrad användning, bör uppskovsbeloppet fördelas på de nya taxeringsenheterna genom proportionering efter värdeförhållandet mellan dessa enheter vid uppdelningstillfället.

Den beskrivna ordningen svarar mot det synsätt som gäller in fråga om panträtt i fastighet. En sådan belastar alla de aktuella registerenheterna och inte delar därav, en ordning som av främst praktiska skäl visat sig nödvändig. – Några regler eller prejudicerande rättsfall finns f. n. inte till ledning för hur uppskovsbelopp skall behandlas vid förändringar av en ersättningsfastighet. Det finns emellertid inte något i förarbetena till de nuvarande reglerna som tyder på att den nu föreslagna ordningen – som torde innebära den mest rättvisande och praktiskt användbara lösningen – inte var avsedd att tillämpas. En bestämd ordning måste finnas för de aktuella situationerna. Det är av stor vikt ur kontrollsynpunkt att förändringar av de med uppskovsbelopp belastade taxeringsenheterna bevakas enligt angivna riktlinjer t. ex. genom anteckningar i FTR. Det ankommer på RSV att utfärda anvisningar för bevakningen.

6 §. En skattskyldig som uppfyller villkoren för uppskov såvitt avser ursprungsfastigheten men inte har förvärvat någon ersättningsfastighet eller när så krävs bosatt sig på denna kan få reafrist. Det är däremot inte möjligt att få uppskov med en del av reavinsten och reafrist med resterande del (jfr. s. 229).

I likhet med vad som gäller för preliminärt uppskov enligt nuvarande lagstiftning anges i *första stycket* att den skattskyldige måste uttrycka en avsikt att senare förvärva en ersättningsfastighet för att reafrist skall kunna medges. Detta villkor har uppställts för att beslut om reafrist skall kunna underlåtas om det är uppenbart att den skattskyldige inte kommer att skaffa någon ersättningsfastighet. Frågan om bevisbördan och nivån på bevisningen tas upp på s. 204 f. Det uppställs slutligen i första stycket ett krav att den uppskovsgrundande reavinsten skall uppgå till minst 25 000 kr. för reafrist. Detta har skett i förtydligande syfte. Av bestämmelsen att minsta uppskovsbelopp är 25 000 kr. i 4 § andra stycket följer redan att den uppskovsgrundande reavinsten inte kan understiga detta belopp. Beträffande undantagsregeln för makar hänvisas till kommentaren till 4 §. Om delar av reavinsten vid tvångsbyte skall tas till beskattning vid skilda taxeringar gäller inte någon beloppsgräns. Denna fråga behandlas på s. 230.

*I andra stycket* förklaras vad ett beslut om reafrist innebär. Att reafrist kan förlängas genom dispens framgår av 4 kap. 2 §. När reafristen gått ut skall fristbeloppet tas upp till beskattning som reavinst på grund av avyttring av ursprungsfastigheten. Det innebär bl. a. att beloppet kommunalt skall tas upp till beskattning i den kommun där ursprungsfastigheten var belägen. Om den skattskyldige vid taxeringen yrkar uppskov med beskattningen av reavinsten (fristbeloppet) krävs för att uppskov skall kunna medges bl. a. – till skillnad från vad som gäller då uppskov yrkas utan föregående reafrist (jfr. 5 §) – att förvärv av ersättningsfastighet (bosättning på denna) skett



senast under det beskattningsår som närmast föregått taxeringen. Att fristbeloppet skall räknas upp med 10 % om uppskov inte medges efter reafrist framgår av 4 kap. 5 §.

Den närmare regleringen av vad ett beslut om reafrist skall innehålla liksom övriga bestämmelser om reafrist återfinns i 4 kap.

7 §. Detta lagrum innehåller en generell regel om dödsbos möjlighet att träda in i en avlidne skattskyldigs ställe. Regeln är avsedd för samtliga uppskovsfall och ersätter två bestämmelser i UppskL (2 § första stycket och 3 § femte stycket andra meningen). I paragrafen finns för bostadsbytesfallen en hänvisning till 2 kap. 3 § där det framgår vad som krävs för att villkoret för bosättning på ersättningsfastigheten skall kunna uppfyllas. Bestämmelsen innebär i övrigt ingen saklig ändring i förhållande till nuvarande regler.

Tillämpningen av den föreslagna dödsboregeln förutsätter liksom nuvarande lagstiftning att dödsboet består, dvs. att dödsboet inte är skiftat. Ett enmansdödsbo har emellertid i praxis ansetts upplöst i och med att bouppteckningen efter den avlidne registrerats (se prop. 1966:85 s. 94). Bouppteckningen skall normalt förrättas inom tre månader efter dödsfallet (se 20 kap. 1 § ÄB). För att undvika att obilliga effekter uppstår i dessa fall bör vid tillämpningen av den nu föreslagna dödsboregeln ett dödsbo med endast en dödsbodeläggare kunna anses bestå även efter det att registreringen av bouppteckningen skett. Någon uttrycklig reglering för dessa fall torde inte behövas. Nuvarande regler synes ha tillämpats på motsvarande sätt av RSV i ett dispensärende (se del 2 s. 110).

## 2 kap. De särskilda villkoren för uppskov

I 1–3 §§ behandlas *bostadsbyte*, i 4–6 §§ *reinvestering i rörelse*, i 7 och 8 §§ *reinvestering i lantbruk* och i 9 och 10 §§ *tvångsbyte*.

1 §. Förutsättningarna för uppskov vid bostadsbyte anges i första meningen. Liksom enligt nuvarande lagstiftning gäller att såväl ursprungsfastigheten som ersättningsfastigheten skall utgöra den skattskyldiges permanentbostad för att uppskov skall komma ifråga. Kravet på viss tids bosättning på ursprungsfastigheten har sänkts till en sammanhängande period av minst tolv månader under de tre åren närmast före avyttringen. Samtidigt har möjligheten till dispens från bosättningskravet tagits bort. Om den skattskyldiges bosättningstid på ursprungsfastigheten understiger tolv månader kommer en eventuell reavinst alltid att beskattas. I flertalet av de få fall då reavinst kan uppkomma efter så kort bosättningstid – bosättningstiden ligger oftast nära innehavstiden – bör de skattskyldiga kunna bo kvar och dröja med avyttringen den tid som återstår för att uppfylla kravet på tolv månaders bosättningstid. Bosättningskravet på ersättningsfastigheten överensstämmer i princip med vad som gäller enligt nuvarande lagstiftning.

En helt annan princip än enligt nuvarande lagstiftning har valts för att ange vilka typer av bostadsfastigheter som skall komma ifråga för uppskov. Detta framgår av paragrafens andra mening. Till grund för bedömningen av om en fastighet kan utgöra ursprungsfastighet eller ersättningsfastighet vid bostadsbyte ligger FTL:s regler om bostadsbyggnader. Bosättningen skall avse



småhus eller hyreshus. För hyreshus gäller begränsningen att byggnadens sammanlagda bostads- och lokalyta skall uppgå till högst 300 m<sup>2</sup>. Ytan bör mätas som bruksarea enligt Svensk standard SS 021050.

2 §. I så gott som samtliga fall då uppskov kommer att yrkas på grund av bostadsbyte kommer ursprungsfastigheten – och även ersättningsfastigheten – att vara en villa, dvs. en taxeringsenhet (småhusenhet) bestående av ett småhus med tillhörande tomtmark. I sådana fall är hela reavinsten från avyttringen uppskovsgrundande. Detta framgår av *första stycket*. Anknytningen i lagtexten till de mindre enheterna – värderingsenheterna – småhus, hyreshus och (tillhörande) tomtmark har valts för att uppskov vid bostadsbyte även skall kunna omfatta andra bostäder än sådana som finns på småhusenheter utan att samtidigt ovidkommande egendom, t. ex. den del av en lantbruksfastighet som består av den s. k. produktiva marken eller en del av en hyreshusenhet som innehåller ytterligare hyreshus, skall få beaktas vid bestämmandet av den uppskovsgrundande reavinsten. Om det på den värderingsenhet som tomtmarken utgör finns förutom det aktuella bostads- huset även annan bostadsbyggnad eller komplementbyggnad (garage, bastu e. d.) skall värdet av dessa byggnader medräknas när den uppskovsgrundande reavinsten bestäms. Detta har särskilt betydelse då fråga är om brukningscentrum på en lantbruksenhet. Se även den allmänna motiveringen på s. 141 ff.

Av *andra stycket* framgår att, om den egendom på en fastighet som vid bostadsbyte anses ovidkommande enligt första stycket har ett i förhållande till hela fastigheten begränsat värde, får hela reavinsten anses uppskovsgrundande. Värdet av fastighetens bostadsdel måste uppgå till minst 80 % av hela fastighetens värde för att undantaget från huvudregeln skall gälla. Det är i första hand mindre lantbruksfastigheter med lågt värderad mark som regeln är avsedd för. Även småhusenheter med flera värderingsenheter liksom hyreshusenheter omfattas emellertid av undantagsregeln.

Till grund för de proportioneringar som kan aktualiseras både enligt första och andra styckena bör ligga de värden som fastställs vid fastighetstaxeringen. De vid fastighetstaxeringen beslutade värdena skall dock kunna frångås om en tillförlitligare värdeutredning förebringas.

I den allmänna motiveringen har föreslagits att en skattskyldig som avyttrar sin villa, vilken delvis används som bostad och delvis i ägarens rörelse, bör kunna få uppskov med hela reavinsten enligt reglerna för bostadsbyte. Att detta är möjligt enligt den nya lagen framgår av första stycket. Något hinder föreligger inte mot att den skattskyldige i stället yrkar uppskov enligt reglerna för reinvestering i rörelse för den del av vinsten som belöper på rörelsedelen av fastigheten. I ett sådant fall kommer den uppskovsgrundande reavinsten vid bostadsbyte att utgöras av endast återstående del av reavinsten. På motsvarande sätt skall gälla beträffande lantbruksfastigheter att, om uppskov yrkas enligt bostadsbytesreglerna för lantbruksfastighetens bostadsdel, så utgör den uppskovsgrundande reavinsten för uppskov enligt reglerna om reinvestering i lantbruk endast den del av reavinsten som belöper på fastigheten exklusive bostadsdelen.



3 §. I första stycket anges att bosättningsbegreppet skall anknytas till kyrkobokföringen. Detta överensstämmer med vad som gäller enligt UppskL.

Genom *andra stycket* kompletteras dödsboregeln i 1 kap. 7 §. I de fall den skattskyldige avlidit är kravet på bosättning på ersättningsfastigheten ändå uppfyllt om en den avlidne närstående person bosatt sig på ersättningsfastigheten. Beträffande begreppet närstående hänvisas i första hand till 35 § 1 a mom. nionde stycket KL. Enligt den bestämmelsen räknas som närstående – såvitt här är av intresse – föräldrar, far- eller morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, syskon eller syskons make eller avkomling. Dessutom avses med närstående enligt denna lagstiftning en person med vilken den avlidne sammanbott under äktenskapsliknande förhållanden.

4 §. För reinvestering i rörelse uppställs krav på att ursprungsfastigheten använts och ersättningsfastigheten skall användas i rörelse. I fråga om ursprungsfastigheten har kravet på användning utformats på motsvarande sätt som kravet på bosättning i bostadsbytesfallen. Beträffande ersättningsfastigheten gäller i bostadsbytesfallen att bosättning skall ha skett för att uppskov skall kunna medges. För reinvestering i rörelse är det för uppskov tillräckligt att avsikten är att ersättningsfastigheten skall användas i rörelse. I begreppet ersättningsfastighet ligger att det inte får dröja hur länge som helst innan fastigheten tas i anspråk för avsett ändamål. Om ersättningsfastigheten inte börjar användas i rörelse och den skattskyldige lämnat oriktig uppgift då uppskov yrkades om avsikten med förvärvet av fastigheten kan fråga bli om eftertaxering. Det kan i sammanhanget uppmärksammas att lagstiftningen om återanskaffningsfonder också innehåller kravet att ersättningsfastigheten skall användas i rörelse. Någon anmärkning mot lagstiftningen på denna punkt har inte förekommit.

Ersättningsfastigheten behöver inte användas i samma rörelse som ursprungsfastigheten. Detta överensstämmer med ÅFFL. Eftersom en ersättningsfastighet kan utgöras av flera taxeringsenheter, se 1 kap. 3 § andra stycket, är det inget hinder mot att använda de olika enheterna i skilda rörelser.

I *andra stycket* utesluts från uppskov de fall då mer än 80 % av ursprungsfastigheten eller ersättningsfastigheten används för annat ändamål än ägarens rörelse. I fråga om hur andelen skall beräknas hänvisas till kommentaren till 2 §.

6 §. Enligt ÅFFL krävs att både den rörelse som ursprungsfastigheten används i och den rörelse som ersättningsfastigheten skall användas i drivs av den skattskyldige. Det innebär t. ex. att ett företag som äger en fastighet på vilken ett dotterbolag driver rörelse inte kan utnyttja fondreglerna för att skjuta upp beskattningen av en reavinst. Genom reglerna i 6 § införs en möjlighet att utnyttja uppskofsreglerna i vissa fall då annan än fastighetsägaren driver rörelsen. Det fall som avses i första stycket 3 är att både den skattskyldige och rörelseidkaren är juridiska personer och det föreligger ett sådant koncernförhållande mellan dem som enligt 10 § lagen (1981:296) om eldsvådefonder fordras för att ett övertagande av en sådan fond skall kunna medges. Med närstående enligt första stycket avses samma krets av personer som enligt 3 § andra stycket andra meningen.



7 §. I denna paragraf anges vilka fastigheter som kan komma i fråga som ursprungs- resp. ersättningsfastighet vid reinvestering i lantbruk.

8 §. Här redovisas hur uppskovsgrundande reavinst beräknas. I fråga om hur proportionering skall ske i förekommande fall hänvisas till kommentaren till 2 §.

9 och 10 §§. De avyttringar och upplåtelser som kan medföra att reglerna om tvångsbyte skall tillämpas överensstämmer med vad som gäller enligt 2 § UppskL. Angående hittillsvarande praxis beträffande vad som faller under tvångsavyttringsreglerna, se del 2 s. 15 ff. Kravet på jämförlighet har däremot utmönstrats ur lagstiftningen. Det innebär t. ex. att något hinder inte föreligger mot att ersätta en tvångsavyttrad lantbruksfastighet med en industrifastighet, en villa eller ett fritidshus.

### *3 kap. Uppskovsbeloppet*

1 §. I paragrafen anges principerna för hur uppskovsbeloppet skall beräknas (prisjämförelseregeln). Om ersättningsfastigheten är minst lika dyr som ursprungsfastigheten, skall – liksom är fallet i dag – uppskov medges med hela den uppskovsgrundande reavinsten. Om ersättningsfastighetens pris är lägre än ursprungsfastighetens skall den uppskovsgrundande reavinsten reduceras. Det skall ske genom att uppskov medges med en mot priserna på de båda fastigheterna svarande proportionell andel av den uppskovsgrundande reavinsten.

I flertalet fall kommer prisjämförelsen att avse ursprungsfastighetens försäljningspris och ersättningsfastighetens förvärvspris, inklusive kostnader för förvärvet. Som nämnts i anslutning till 1 kap. 4 § skall i vissa fall bortses från egendom som ingår i ursprungsfastigheten resp. ersättningsfastigheten och som är att anse som ovidkommande vid uppskovsprövningen. Med tanke på de fall då fastigheten innehåller egendom som är ovidkommande vid uppskovsprövningen har begreppet jämförelsevärde fått införas. Med ursprungsfastighetens och ersättningsfastighetens jämförelsevärden avses de värden som får beaktas vid prisjämförelsen. Hur dessa värden beräknas framgår av 2 och 3 §§.

2 och 3 §§. Ursprungsfastighetens jämförelsevärde beräknas på motsvarande sätt som den uppskovsgrundande reavinsten. Vid tvångsbyte är alltid jämförelsevärdet lika med hela vederlaget för avyttringen.

I 3 § första stycket har angetts att i ersättningfastighetens jämförelsevärde ingår även kostnad för ny-, till- eller ombyggnad på ersättningsfastigheten. Detta följer redan av 1 kap. 1 § och överensstämmer med vad som gäller enligt nuvarande lagstiftning. Fortfarande skall bl. a. gälla att nybyggnad på en tomt, som innehafts sedan tidigare och inte i sig utgör ersättningsfastighet, skall betraktas som förvärv av ersättningsfastighet.

Vid tvångsbyte är alltid ersättningsfastighetens jämförelsevärde lika med hela kostnaden för förvärvet av ersättningsfastighet. Motsvarande gäller vid reinvestering i lantbruk. Det innebär i lantbruksfallen att fastighetens bostadsdel normalt skall ingå vid beräkningen av ersättningsfastighetens jämförelsevärde. Om en lantbruksenhet samtidigt åberopas som ersättnings-



fastighet enligt bostadsbytesreglerna (beträffande fastighetens bostadsdel) och enligt reinvesteringsreglerna (beträffande fastigheten i övrigt) måste jämförelsevärde för hela fastigheten fördelas på de olika fastighetsdelarna efter delarnas taxeringsvärden. Ett lägre jämförelsevärde, än hela kostnaden för förvärv av ersättningsfastighet, kan komma i fråga vid bostadsbyte och reinvestering i rörelse. Fördelningen av vederlaget för ersättningsfastigheten skall då ske enligt de principer som gäller vid beräkning av uppskovsgrundande reavinst. Dessa framgår av 2 kap. 2 och 5 §§.

4 §. Denna paragraf innehåller en hänvisning till KL:s regler för beräkning av reavinst och reaförlust på grund av fastighetsavyttring dit bestämmelserna om uppskovsbeloppets beskattning vid avyttring av ersättningsfastighet har förts.

7 §. Av första stycket framgår att de regler som gäller för beskattning av uppskovsbeloppet vid beräkning av reavinst på grund av avyttring av ersättningsfastigheten i princip skall tillämpas vid avskattning. Huvudregeln att uppskovsbeloppet skall indexuppräknas först från fjärde året efter det år då ersättningsfastigheten förvärvades skall dock inte tillämpas. Indexuppräknning vid avskattning skall i stället alltid ske från det att ersättningsfastigheten anskaffades, eller enligt bestämmelserna i KL skall anses anskaffad då ursprungsfastigheten avyttrats först efter det att ersättningsfastigheten förvärvats (jfr. s. 179). Vid avskattningstillfället känner skattemyndigheterna inte till om tidigareläggningsreglerna kommer att tillämpas vid en senare avyttring eller inte. Om tidigareläggning inte yrkas skall uppskovsbeloppet räknas upp enligt huvudregeln. Det innebär att om en särskild regel inte infördes i avskattningsfallen skulle en skattskyldig kunna sätta principerna för indexuppräknning ur spel genom att yrka avskattning ett år och avyttra ersättningsfastigheten året därpå och då utnyttja tidigareläggningsreglerna vid indexuppräknningen. Slutpunkten för indexuppräknningen skall vara året före det år då avskattning yrkas eller, vid avskattning enligt 6 §, det år då ersättningsfastigheten överläts.

I andra stycket anges att uppskovsbeloppet vid avskattning beskattas såsom reavinst på grund av avyttring av ersättningsfastigheten. Det innebär bl. a. att beloppet skall beskattas kommunalt i den kommun där ersättningsfastigheten är belägen.

#### 4 kap. Reafrist

1 §. I paragrafens första mening slås till att börja med fast att ett beslut om reafrist skall innehålla uppgift om dels fristbeloppets storlek, dels det taxeringsår då beloppet skall tas upp till beskattning. Av 68 § andra stycket TL framgår att dessa uppgifter skall antecknas i skattelängden. De skall också registreras i centrala skatterregistret (se s. 234 f.). TN behöver dock inte uttryckligen ange det taxeringsår då fristbeloppet skall redovisas. Denna uppgift kan anges maskinellt sedan fristbeloppet registrerats (se s. 234). Det är härvid att märka att det enligt 68 § fjärde stycket TL är vad som noteras i skattelängden som anses innefatta TN:s beslut. När det gäller en reafrist som beslutas av skattedomstol skall fristbelopp och det taxeringsår då detta skall redovisas anges i domslutet.



Om RSV enligt 4 kap. 2 § genom dispens medger förlängning av en reafrist, måste taxeringsåret då fristbeloppet skall beskattas ändras i skatteregistret och i skattelängden. RSV får i sådant fall sända ett exemplar av dispensbeslutet till den längdförande myndigheten för åtgärd (jfr. 53 § TK).

Av paragrafens *andra mening* framgår att ett reafristbeslut, utöver fristbelopp och det taxeringsår då detta skall redovisas till beskattning, också skall innehålla uppgift om ursprungsfastighet, uppskovsgrund enligt 1 kap. 2 §, ursprungsfastighetens jämförelsevärde och uppskovsgrundande realisationsvinst. Dessa uppgifter är nödvändiga för prövningen av ett yrkande om uppskov i samband med att fristbeloppet redovisas. Det är tillräckligt att de senare beslutsuppgifterna antecknas på blanketten för reafristyrkandet (se s. 234 f.). Enligt 13 § femte stycket TK skall en sådan blankett sparas särskilt.

2 §. En allmän motivering till reglerna om förlängning av en reafrist har lämnats på s. 213 ff.

I *första stycket* anges att förlängning av en reafrist kan medges med längst fyra år. Det innebär att en reafrist som längst kan sträcka sig sex år, dvs. två år enligt de generella reglerna i 1 kap. 6 § andra stycket och fyra år enligt dispensreglerna (jfr. fig. s. 217). RSV skall medge så lång förlängning som i det enskilda fallet bedöms nödvändig. Förlängning skall medges med visst antal år, eftersom innebörden av en reafrist är att fristbeloppet skall tas upp till beskattning vid en viss senare taxering. Att särskilda villkor i vissa fall bör kunna anges för ett dispensbeslut framgår av s. 213. Av den allmänna motiveringen framgår hur dispensgrunderna är tänkta att tillämpas.

I paragrafens *andra stycke* regleras när en ansökan om förlängning av en reafrist senast skall göras. Normalt skall en sådan ansökan för att kunna prövas ha kommit in till RSV före det att fristen enligt tidigare beslut av TN, skattedomstol eller RSV går ut. I vissa fall kan det emellertid förekomma att ett yrkande om reafrist inte slutligt avgjorts, trots att den tidsfrist som reafristen avser har gått till ända. Detta kan ofta vara fallet om frågan är föremål för process i skattedomstol eller om reafrist först yrkas genom kvittningsinvändning i ett mål om eftertaxering. I sådana fall bör en dispensansökan om förlängd reafrist alltid prövas, om den kommer in till RSV inom sex månader från det att beslut meddelades om att medge reafrist. Detta framgår av lagtexten. Det bör anses åligga skattedomstolarna att i samband med en dom om reafrist upplysa den skattskyldige om vad han har att iaktta för att i rätt tid kunna ansöka om förlängning av fristen.

Inget hindrar att en skattskyldig som medgetts förlängning av en reafrist kortare tid än fyra år ansöker om ytterligare förlängning av fristen, om det senare visar sig att den redan beslutade förlängningen är för kort. En sådan förlängningsansökan skall ha kommit in innan reafristen enligt det första förlängningsbeslutet gått ut.

Ett dispensbeslut som fattas av RSV vinner enligt allmänna förvaltningsrättsliga principer inte negativ rättskraft (jfr. del 2 s. 115). En skattskyldig som fått en ansökan om förlängning avslagen kan således på nytt ansöka om samma sak. Detta kan vara av betydelse, eftersom ett beslut om förlängningsdispens enligt 5 kap. 11 § inte får överklagas. Om en ansökan om



förlängning gjorts inom föreskriven tid – dvs. före det att reafristen löpt ut – bör det inte vara nödvändigt att också en förnyad ansökan görs före fristens utgång. Omprövning av en vägrad förlängning torde dock inte kunna ske sedan taxeringen då fristbeloppet beskattats vunnit laga kraft.

Att en dispensansökan om förlängd reafrist skall göras på blankett enligt formulär som RSV fastställer framgår av 5 kap. 10 §.

3 §. Regeln om att ett företags reafrist får övertas av ett annat företag inom samma koncern motiveras allmänt på s. 215. Att ett dispensbeslut om övertagande av en reafrist inte får överklagas framgår av 5 kap. 11 §.

4 §. Paragrafen behandlar fall då ett fristbelopp skall tas till beskattning i förtid, dvs. utan att reafristen löpt ut. Reglerna har motiverats allmänt på s. 212 f.

Om vid fusion det övertagande företaget enligt *andra stycket* träder i dotterföretagets ställe i fråga om en reafrist, så innebär det att det nya företaget kan medges uppskov då fristbeloppet redovisas till beskattning.

I *tredje stycket* regleras att omedelbar beskattning av ett fristbelopp före utgången av en genom dispens förlängd reafrist kan ske på yrkande av den skattskyldige. Om exempelvis förlängning med tre år medgetts av en reafrist som beslutats vid taxeringen år ett skall fristbeloppet tas upp till beskattning vid taxeringen år fem. Hinner den skattskyldige förvärva en ersättningsfastighet under år tre, får han i stället redovisa fristbeloppet redan vid taxeringen år fyra och då yrka uppskov. Någon motsvarande möjlighet att beskatta fristbeloppet i förtid finns inte under de två första – generella – åren (jfr. s. 213).

Vid tillämpningen av regeln i tredje stycket kan beskattningen ske omedelbart, dvs. redan vid det innevarande årets taxering. Det är därvid tillräckligt att den skattskyldige framställer yrkandet om beskattning under pågående taxeringsperiod och ytterst senast i besvär hos LR (jfr. 74 § första stycket TL). För att uppskov skall kunna medges vid förtida beskattning av ett fristbelopp fordras liksom annars efter beslut om reafrist att ersättningsfastigheten förvärvats senast under det beskattningsår som föregått taxeringen då yrkandet om beskattning framställs (jfr s. 201 f.).

5 §. Innehållet i paragrafen har kommenterats allmänt på s. 219 ff.

## 5 kap. Förfarandet

1 §. I 5 kap. 1 § slås fast att en fråga enligt lagstiftningen om uppskov – frånsatt dispenser – prövas som ett led i inkomsttaxeringen. En fråga om uppskov är således en taxeringsfråga (se s. 196).

Om annat uttryckligen inte sägs i lagen om reavinstuppskov skall TL tillämpas när det gäller förfarandet. Även de allmänna principer som i praxis utbildats när det gäller tillämpningen av TL skall tillämpas vid uppskovshandlingen (jfr. s. 223). Den närmare betydelse i en taxeringsprocess av att ett yrkande om uppskov m. m. skall behandlas som ett led i inkomsttaxeringen har tagits upp bl. a. på s. 225 ff. Där berörs exempelvis när ett yrkande om uppskov eller reafrist senast får framställas samt kvittningsfrågor.



2 §. *Första stycket* har allmänt kommenterats s. 224 f. Enligt 3 kap. 6 § skall avskattning obligatoriskt ske om ett aktiebolag eller en ekonomisk förening överlåter en ersättningsfastighet genom utdelning eller utskiftning. Om i sådant fall den skattskyldige underlåter att yrka avskattning, måste sådant yrkande kunna framställas av ti. Det senare hindrar inte att obligatorisk avskattning genomförs ex officio av TN om saken uppmärksammas redan där.

*I andra stycket* erinras om att ett yrkande om uppskov, reafrist eller avskattning skall ske på särskild blankett. Föreskriften är dock enbart av ordningskaraktär. Ett yrkande skall medges även om det görs i en vanlig skrift, förutsatt att nödvändiga uppgifter och tillräcklig utredning lämnas. Om ett yrkande framställs först hos skattedomstol torde det oftast ske i en vanlig inlaga till rätten och inte på den särskilda blanketten.

3 §. I lagrummet behandlas olika fall av ändring av yrkande som rör uppskov. Bestämmelserna har motiverats på s. 227 f.

När det gäller lagrummets *första stycke* avses med att yrkandet framställs hos TN, att den skattskyldiges yrkande skall ha kommit TN (eller LSM) tillhanda senast sista dagen i taxeringsperioden. Ändringsyrkandet skall således enligt nuvarande regler ha framställts före oktober månads utgång. Om TN inte hinner fatta beslut i frågan eller om TN i ett omprövningsbeslut vägrat ändring från reafrist till uppskov, kan den skattskyldige föra saken vidare till LR genom besvär. Det får i så fall förutsättas att LR handlägger besvären med förtur, så att frågan avgjorts i god tid före det att fristbeloppet skall deklarerars. Däremot är det inte möjligt att i besvär hos LR yrka uppskov i stället för reafrist, om frågan inte väckts hos TN innan taxeringsperiodens slut.

Ändring från reafrist till uppskov torde främst aktualiseras om den skattskyldige vid upprättandet av deklarationen ännu inte hunnit förvärva en ersättningsfastighet, men detta sedan sker under taxeringsperioden. I anslutning till denna situation kan följande påpekas. Vet den skattskyldige då deklarationen lämnas att han inom en snar framtid kommer att uppfylla kraven för uppskov, är det inte nödvändigt att han först yrkar reafrist. Den skattskyldige kan i stället vänta med sitt yrkande till dess att förutsättningar för uppskov föreligger. Uppskov kan då yrkas direkt i en begäran om omprövning enligt 69 § 3 mom. TL av TN:s beslut att beskatta aktuell reavinst. I sådant fall är det dock en fördel om den skattskyldige i deklarationen anmärker att han senare inom taxeringsperioden avser att yrka uppskov. TN kan då behålla deklarationen i avvaktan på att begäran om omprövning inkommer. Härigenom kan omprövningen oftast handläggas snabbare än vad som annars skulle bli fallet.

Med att ändringsyrkande framställs hos TN eller LR avses i *andra stycket* att ändring skall yrkas senast då den ordinarie besvärstiden till LR löper ut. Yrkandet skall således i allmänhet ha kommit LR tillhanda före utgången av februari året efter taxeringsåret (76 § första stycket TL). Biträder ti ett ändringsyrkande får det dock provas om det kommer in till LR före utgången av juni året efter taxeringsåret (76 § fjärde stycket TL).



4 § Eftersom det för uppskov eller reafrist krävs att uppskofs- resp. fristbeloppet uppgår till visst minsta belopp och dessutom i princip överensstämmer med den uppskovsgrundande reavinsten, kan det hända att reglerna om beloppsprocess gör att det inte alltid går att yrka uppskov eller reafrist. Detta inträffar om en underinstans beräknat en i och för sig uppskovsgrundande reavinst till ett lägre belopp än det minsta föreskrivna. Ifrågasätts i sådant fall höjning av vinsten med så stort belopp att vinsten totalt sett kommer att vara tillräcklig, kan uppskov eller reafrist – utan särskild reglering – ändå inte yrkas i kvittning mot yrkandet om höjning av vinsten. Ett exempel illustrerar förhållandet.

TN beräknar i ett fall den uppskovsgrundande reavinsten till 20 000 kr., vilket omöjliggör uppskov då för sådant krävs att vinsten uppgår till minst 25 000 kr. I besvär hos LR yrkar ti höjning av vinsten med 10 000 kr. Om den skattskyldige inte besvärar sig för egen del blir beloppsramen för processen i så fall 10 000 kr. Det går då inte för den skattskyldige att enligt vanliga regler kvittningsvis mot ti:s höjningsyrkande yrka uppskov, trots att den totala reavinsten uppgår till 30 000 kr., dvs. mer än föreskrivna 25 000 kr.

Även om höjningen uppgått till 25 000 kr. eller mer hade det inte gått att få uppskov, eftersom uppskovsbeloppet normalt skall motsvara den uppskovsgrundande reavinsten.

De påvisade konsekvenserna kan endast undvikas om den skattskyldige vars reavinst yrkas höjd i egna besvär yrkar uppskov. Detta är emellertid ofta ingen framkomlig väg. Då den skattskyldige får reda på ti:s yrkande om höjning av reavinsten, har ofta den skattskyldiges besvärstid gått ut. Detta hänger främst samman med att ti:s besvärstid går ut senare än besvärstiden för den skattskyldige (se 76 § TL).

Enligt bestämmelserna i 4 § får dock uppskov, som svar på ett yrkande om höjning av en reavinst, kvittningsvis yrkas även om kvittningsyrkandet till viss del faller utanför processens beloppsram. Med tillämpning av denna regel skulle den skattskyldige i det nyssnämnda exemplet, i samband med ti:s yrkande om höjning av reavinsten med 10 000 kr., kunna yrka uppskov med 30 000 kr. För bifall till ett sådant kvittningsyrkande krävs dock på samma sätt som annars då uppskov yrkas att kravet på förvärv av ersättningsfastighet och – i förekommande fall – bosättning på denna uppfyllts senast den 30 september taxeringsåret. Är det senare inte fallet kan emellertid reafrist medges.

Det skulle i och för sig kunna ifrågasättas att inskränka särregleringens tillämpning till fall där reavinsten tidigare beräknats till så lågt belopp att det inte varit möjligt för den skattskyldige att yrka uppskov eller reafrist. Såsom regleringen i lagrummet utformats gäller dock inte denna begränsning. Kommittén har ansett att övervägande skäl talar för att regleringen inte bör kompliceras på detta sätt. Bl. a. kan den situationen tänkas att en skattskyldig i deklarationen avstår från ett uppskofs- eller reafristyrkande, därför att vinsten relativt sett är blygsam. Saken kan senare komma i ett annat läge om det visar sig att vinsten beräknas till ett avsevärt större belopp.



5 §. Av paragrafen framgår att eftertaxering kan ske av en reavinst även om förutsättningar föreligger för uppskov eller reafrist. Om således uppskov eller reafrist kvittningsvis yrkas mot ett yrkande om eftertaxering av en reavinst – ett sådant kvittningsyrkande föreslås kunna göras (jfr. s. 226) – och förutsättningar för yrkandet om uppskov eller reafrist föreligger, skall uppskov resp. reafrist medges samtidigt som eftertaxering av vinsten beslutas. Eftertaxering får således ske trots att det oriktiga meddelandet inte lett till för lågt skatteuttag vid den aktuella taxeringen (jfr. s. 231 f.).

7 §. Bestämmelsen, som kommenterats allmänt på s. 228 f., tar sikte både på de fall då en reavinst ändras av TN genom omprövning enligt 69 § 3 mom. TL och det fall reavinständringen görs av skattedomstol efter besvär. I sådana fall skall, samtidigt som reavinsten ändras, utan yrkande motsvarande ändring ske av det tidigare beslutade uppskofs- eller fristbeloppet. Ex officio-ändring skall också göras om en reavinst ändras efter besvär i särskild ordning eller på grund av eftertaxering.

Regeln om ex officio-ändring avser endast de fall då uppskov eller reavinst tidigare medgetts. Uppskov eller reafrist kan således inte med stöd av regeln beslutas utan yrkande, på grund av att en reavinst efter ändring blivit tillräckligt stor för uppskov. I en sådan situation måste den skattskyldige uttryckligen yrka uppskov om sådant önskas. Ett yrkande härom kan också alltid behandlas tillsammans med reavinsthöjningen. Detta gäller enligt 5 kap. 4 § även om processens beloppsram egentligen inte tillåter att uppskov eller reafrist yrkas. En annan sak är att regeln om ex officio-ändring någon gång kan medföra – då en reavinst sänks – att uppskov eller reafrist helt vägras. Detta är en följd av att visst minsta belopp krävs för uppskov (reafrist).

8 §. Paragrafen behandlar dels det fall då en reafrist beslutats först sedan fristen löpt ut (jfr. s. 216), dels det fall då uppskov beslutats först sedan ersättningsfastighetens avyttrats (jfr. s. 203). Utan särskild reglering skulle det i dessa fall ibland vara omöjligt att beskatta frist- resp. uppskovsbeloppet.

Om en domstols avgörande av ett yrkande om reafrist drar ut på tiden kan det inträffa att taxeringen för det år då fristbeloppet skall beskattas vunnit laga kraft när reafristen medges. Det är givet att fristbeloppet måste kunna beskattas också i en sådan situation. Med sikte på detta ges enligt lagrummets *första stycke* möjlighet till beskattning i den ordning som gäller för eftertaxering. Bestämmelsen får tillämpas om en reafrist beslutats efter det taxeringsår då beskattning av fristbeloppet enligt 1 kap. 6 § skulle ha skett. Liknande regler som ger möjlighet att bryta upp en laga kraftvunnen taxering med hänsyn till ett senare fattat beslut som rör en tidigare taxering finns i bl. a. 11 § FAL. Det kan påpekas att om reafristen beslutats under taxeringsåret då fristbeloppet skall redovisas, så har ti enligt vanliga regler ytterligare minst sex månader på sig att anföra besvär över taxeringen och yrka att fristbeloppet skall tas upp till beskattning (jfr. 76 § tredje stycket TL).

Med uttrycket att fristbeloppet får tas upp till beskattning i den ordning som gäller för eftertaxering menas, att de förfaranderegler som gäller för eftertaxering enligt 115 och 116 §§ TL skall tillämpas. Yrkande om be-



skattning av ett fristbelopp skall således ske genom ansökan av ti hos LR. Kommunen får också göra en sådan ansökan när det gäller den kommunala beskattningen. Beträffande den tid inom vilken en ansökan med yrkande om beskattning av ett fristbelopp skall göras gäller dock att en sådan ansökan skall ha kommit in senast inom sex månader från det att reafristbeslutet vann laga kraft. Denna frist bör vara tillräcklig för att ti skall kunna agera.

Då ett fristbelopp tas upp till beskattning med tillämpning av reglerna i den aktuella paragrafen är det självfallet möjligt för den skattskyldige att yrka uppskov och på så sätt neutralisera beskattningen. Om uppskov inte medges skall fristbeloppet, precis som då beskattning sker inom ramen för det vanliga förfarandet, räknas upp med 10 %. Detta framgår av 4 kap. 5 §.

I paragrafens *andra stycke* behandlas det fall att ett uppskov medges först sedan ersättningsfastigheten avyttrats. För att i en sådan situation kunna beskatta uppskovsbeloppet finns en regel som motsvarar den som enligt paragrafens första stycke gäller då reafrist beslutats först sedan fristen löpt ut.

9 §. Motsvarande bestämmelse finns nu i punkt 6 första meningen av anvisningarna till 35 § KL. Då behov av att inhämta yttrande från lantbruksnämnd om en avyttring utgjort led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering endast föreligger vid tillämpningen av tvångsbytesreglerna i lagen om reavinstuppskov – 2 kap. 10 § 2 – bör rätten att inhämta yttrande regleras i denna lag.

Mot bakgrund av att det är svårt för TN att avgöra om en försäljning av en lantbruksenhet är att se som en rationaliseringsavyttring, får förutsättas att yttrande i frågan regelmässigt inhämtas från lantbruksnämnden (jfr. prop. 1967:153 s. 136 och 1968:88 s. 16). I uppenbara fall behöver dock yttrande inte inhämtas (jfr. prop. 1959:44 s. 61).

Lagrummet ger uttryckligen rätt för TN och skattedomstolarna att inhämta yttrande från lantbruksnämnden. Inget torde dock hindra att även ti eller den skattskyldige själv begär sådant och åberopar detta. Då den skattskyldige yrkar uppskov under åberopande av rationaliseringsavyttring är det praktiskt och tidsbesparande om yttrande biläggs deklARATIONEN (jfr. prop. 1959:44 s. 61). Det kan i och för sig ifrågasättas om det inte redan av allmänna förvaltningsrättsliga regler följer att i vart fall en skattedomstol kan infor dra yttrande från lantbruksnämnden (jfr. 24 § FPL). För att undvika oklarhet har det dock ansetts angeläget att frågan uttryckligen regleras.

10 §. Bestämmelsen är av ren ordningskaraktär (jfr. s. 272).

11 §. Att dispensbeslut av RSV inte skall få överklagas har kommenterats allmänt på s. 215.

### Övergångsbestämmelser

Enligt *punkterna 1 och 2* träder den nya lagen i kraft den 1 januari 1987 och tillämpas första gången vid 1988 års taxering. Det innebär att den nya lagen gäller i samtliga fall då en avyttring skett efter utgången av år 1986. Det gäller både då uppskov yrkas på grund av en avyttring och då uppskovsbeloppet skall beskattas på grund av att en ersättningsfastighet avyttrats.

Den nuvarande uppskovslagstiftningen upphävs då den nya lagen träder i



kraft. UppskL gäller emellertid fortfarande vid 1987 års taxering. Detta framgår av *punkt 3*. Efter 1987 års taxering skall UppskL inte tillämpas i något fall.

För avyttringar som skett före den 1 januari 1987 men för vilka uppskL inte slutligt avgjorts vid 1987 års taxering måste därför den nya lagen tillämpas. Det gäller dels alltså löpande preliminära uppskov, dels fall där en fastighet avyttrats före den 1 januari 1987 men reavinstbeskattning skall ske först vid 1988 års taxering eller senare. I flertalet situationer synes den nya lagen inte medföra några försämringar för de skattskyldiga jämfört med vad som gäller enligt UppskL:s regler. För att undvika att obilliga effekter uppkommer i samband med denna övergång krävs dock att vissa modifieringar görs i förhållande till den nya lagens regler. För att infoga redan beslutade preliminära uppskov i det nya systemet krävs också särskilda regler. Dessa redovisas i *punkt 4*.

Då den nya lagen tillämpas på dessa övergångsfall skall för det första beloppsgränserna enligt UppskL i princip gälla. Beloppsgränserna skall emellertid avse uppskL-beloppet och inte reavinsten. Detta kan undantagsvis innebära att en skattskyldig med en reavinst som precis överstiger beloppsgränsen inte kan få uppskov om han förvärvat en ersättningsfastighet som är billigare än ursprungsfastigheten.

I övergångsfallen skall tidsfristerna för förvärv av ersättningsfastighet och för bosättning på denna fastighet enligt 5 § UppskL tillämpas. Det innebär bl. a. att i stället för vad som stadgas i 1 kap. 6 § andra stycket i den nya lagen om när fristbeloppet skall tas upp till beskattning, skall beloppet tas upp till beskattning vid den taxering som infaller närmast efter det beskattningsår då tidsfristen för förvärv av ersättningsfastigheten, eller bosättning på denna, löper ut. Om den skattskyldige begär det skall han kunna ta upp fristbeloppet till beskattning vid ett tidigare års taxering.

De preliminära uppskoven skall behandlas enligt reglerna för reafrist. UppskL-beloppet skall då anses som fristbelopp. I den mån de övriga undantagsreglerna i denna punkt kan aktualiseras beträffande dessa reafrister skall de också iaktas.

Av undantagsreglerna framgår vidare att dispenser som den skattskyldige medgetts enligt UppskL skall gälla även vid tillämpningen av den nya lagen och då anses ha motsvarande betydelse som enligt UppskL. En skattskyldig som t. ex. medgetts bosättningsdispens enligt 3 § femte stycket första meningen UppskL skall därför anses uppfylla den nya lagens krav på viss tids bosättning även om han flyttat från ursprungsfastigheten innan han varit bosatt där i tolv månader (jfr. 2 kap. 1 §).

Enligt *punkt 5* skall garantiförbindelser som lämnats enligt UppskL återlämnas till den skattskyldige snarast efter den 1 januari 1988. Eftersom UppskL inte skall tillämpas efter 1987 års taxering – och förekommande preliminära uppskov skall anses som reafrister – finns det inte längre något skäl att behålla lämnade garantiförbindelser.

Av *punkterna 1* och *6* framgår att ÅFFL skall upphöra att gälla då den nya lagen träder i kraft. Avdrag för avsättning till återanskaffningsfond skall få göras även vid 1987 års taxering. Vidare skall bestämmelserna i ÅFFL fortfarande gälla i fråga om belopp som avsatts till återanskaffningsfond vid 1987 års taxering eller tidigare.



### 29.3 Ändringar i KL<sup>19</sup>

*Punkt 2 av anvisningarna till 35 §.* De ändringar som föreslås i anvisningspunkten har föranletts av att den år 1981 införda alternativregeln för beräkning av reavinst i andra stycket har fått ett alltför begränsat tillämpningsområde. De ändrade reglerna medför en större möjlighet för den skattskyldige att få göra en reavinstberäkning avseende ytterligare egendom utöver vad som omfattas av en taxeringsenhet eller del därav. I fortsättningen kommer i princip även identitet alltid att föreligga mellan den fastighet för vilken en reavinstberäkning skall göras och den fastighet som är att anse som ursprungsfastighet enligt uppskovslagstiftningen (jfr. 1 kap. 3 § lagen om reavinstuppskov).

I *första stycket* införs begreppet *beskattningsenhet*. Med beskattningsenhet avses den enhet som skall utgöra grund för beräkning av vinst eller förlust. I de fall en överlåtelse avsett egendom utöver vad som kan omfattas av en beskattningsenhet måste liksom enligt gällande regler en proportionering inledningsvis göras för att fördela köpeskillingen med hänsyn till att olika reavinstberäkningar måste göras.

Den nya alternativregeln finns i *andra stycket*. Bestämmelserna har närmare behandlats på s. 141 ff. Enligt *andra stycket c* finns bestämmelser som medger att två eller flera taxeringsenheter med beskattningsnaturen jordbruksfastighet sammanförs till en större beskattningsenhet i de fall de ingått i samma förvärvskälla vid avyttringstillfället. Till beskattningsenheten får även hänföras sådana från en jordbruksfastighet utbrutna taxeringsenheter med beskattningsnaturen annan fastighet, om de vid avyttringstidpunkten inte används i en rörelse som den skattskyldige bedriver. Hänsyn får emellertid tas endast till den indelning i taxeringsenheter som har förelegat den 1 januari 1952 eller senare. Detta överensstämmer med vad som gäller f. n. Enligt den nuvarande alternativregeln får hänsyn tas endast till sådana förändringar i indelningen av taxeringsenheter som skett under ett och samma innehav. Om fastigheten förvärvats genom benefikt fång får även tidigare innehav beaktas, se prop. 1980/81:104 s. 46. Någon motsvarande begränsning till ett och samma innehav föreslås inte i de nya reglerna.

I *tredje stycket* kompletteras regeln i *andra stycket c* i ett avseende. Det gäller då en eller flera av taxeringsenheterna med beskattningsnaturen annan fastighet endast delvis har ingått i den äldre enheten, jordbruksfastigheten. En vid försäljningstillfället befintlig enhet som har ingått i jordbruksfastigheten bara med viss del skall enligt den föreslagna regeln kunna ingå i beskattningsenheten under förutsättning att mer än hälften av enhetens vid försäljningstillfället gällande taxeringsvärde belöper på den del som har ingått i jordbruksfastigheten. Innehållet i bestämmelsen överensstämmer i stort med vad som enligt nuvarande regler gäller enligt *andra stycket* *andra meningen*. Detta lagrum har utförligt kommenterats i prop. 1980/81:104 s. 23 f.

Ändringarna i *fjärde stycket* är följdändringar till den nya alternativregeln. I de fall delavyttringsreglerna i punkt 2 a trettonde stycket av anvisningarna till 36 § KL får tillämpas när någon säljer en del av en större beskattningsenhet än en taxeringsenhet skall den skattskyldige ha möjlighet att välja om han önskar tillämpa delavyttringsreglerna.



*Punkt 6 av anvisningarna till 35 §.* Anvisningspunkten tillkom i samband med 1959 års omläggning av skogsbeskattningen (se prop. 1959:44 bl. a. s. 38 f. och s. 60 f.). Enligt de regler som då infördes gjordes reavinst som uppkommit vid en fastighetsavyttring som skett som ett led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering skattefri. För en jordbruksfastighet som inom två år förvärvats som ersättning för en sådan avyttring räknades vidare innehavstiden från ursprungsfastighetens förvärv. För att möjliggöra för taxeringsmyndigheterna att bedöma om en avyttring utgjort ett led i lantbrukets yttre rationalisering infördes möjligheten att infordra yttrande från lantbruksnämnden.

Andra meningen i anvisningspunkten kom att förlora sin betydelse i och med att den eviga reavinstbeskattningen av fastigheter infördes år 1967 och efter 1976 års ändringar av reavinstreglerna har bestämmelsen om yttrande från lantbruksnämnd endast haft betydelse vid tillämpningen av uppskovsreglerna. Då dessa efter 1978 års lagstiftning i sin helhet återfinns utanför KL, bör reglerna om yttrande flyttas från denna lag. En bestämmelse av samma innebörd som nu återfinns i punkt 6 första meningen av anvisningarna till 35 § KL har i stället tagits med i förslaget till ny uppskovslag, se s. 275.

*Punkt 2 a av anvisningarna till 36 §.* I *tionde stycket* har ett tillägg gjorts varigenom framgår att uppskovsbelopp skall minska omkostnadsbeloppet vid reavinstberäkningen.

Reglerna för uppskovsbeloppets beskattning har tagits in som ett nytt *tjugoförsta stycke* i anvisningspunkten. Bestämmelserna överensstämmer i princip med gällande rätt.

Vid reavinstberäkningen då ersättningsfastigheten avyttrats skall uppskovsbeloppet indexuppräknas. Utgångspunkten för uppskovsbeloppets indexuppräknings skall vara den tidpunkt då ersättningsfastigheten förvärvades. Detta framgår av andra meningen i *tjugoförsta stycket*. Denna bestämmelse har tagits in för att klargöra att uppskovsbeloppets indexuppräknings inte får grundas på den kortare innehavstid efter vilken omkostnadsbeloppet skall uppräknas om fastighetens ingångsvärde beräknas enligt reglerna om 20-årigt innehav eller förvärv genom arv m. m. Bestämmelsen överensstämmer med vad som gäller f. n. Tillämpningen av regeln att utgångspunkten för uppskovsbeloppets indexuppräknings alltid skall vara tidpunkten för förvärvet av ersättningsfastigheten kan, i de fall ursprungsfastigheten avyttras först senare, medföra att uppskovsbeloppet kan räknas upp för tid som ligger före reavinstens uppkomst. För att undvika sådana effekter gäller enligt *tjugoförsta stycket tredje meningen* att ersättningsfastigheten i detta avseende anses förvärvad då ursprungsfastigheten avyttrades.

När reglerna i punkt 6 b av anvisningarna om tidigareläggning av fastighetens förvärvstidpunkt skall tillämpas vid indexuppräknings av omkostnadsbeloppet skall motsvarande gälla för uppskovsbeloppet. Detta framgår av *fjärde meningen* i *tjugoförsta stycket*. Det innebär att om endast en del av omkostnadsbeloppet skall tidigareläggas, så skall vid indexuppräknings även uppskovsbeloppet delas upp på motsvarande sätt.



Enligt femte meningen i tjugoförsta stycket skall vid delavyttring uppskovsbeloppet proportioneras i förhållande till hur stor del av hela omkostnadsbeloppet som utnyttjas vid vinstberäkningen. Om upprepade delavyttringar skett skall anknytningen till omkostnadsbeloppet ske utifrån uppskovsbeloppets resp. omkostnadsbeloppets storlek vid överlåtelsen. Av sjätte meningen framgår att den skattskyldige kan välja att inte beskatta del av uppskovsbelopp om fråga är om avyttring av en relativt mindre värdefull del av ersättningsfastigheten.

*Punkt 3 av anvisningarna till 36 §.* Ändringen innebär att nya fjärde och femte meningar har införts. Av fjärde meningen framgår att uppskovsbeloppet skall indexuppräknas även vid beräkning av reaförlust. Därvid skall övriga bestämmelser om uppskovsbeloppets beskattning som framgår av tjugoförsta stycket av punkt 2 av anvisningarna till 36 § KL iakttas.

*Punkt 6 b av anvisningarna till 36 §.* I tredje stycket anges de villkor för tidigareläggning som anknyter till uppskovslagstiftningen. Av senare ledet av tredje stycket 1 i dess nuvarande lydelse framgår att en förutsättning för att uppskov skall medföra rätt till tidigareläggning är att uppskovet har stått fast och därmed skall beaktas enligt 11 § UppskL när resultatet av avyttringen av ersättningsfastigheten skall beräknas. På grund av kommitténs förslag om att ett yrkande om tidigareläggning skall framställas redan då ersättningsfastigheten förvärvats kan något motsvarande krav inte uppställas vid tillämpningen av det förfarande som nu föreslås. Någon skillnad i den grundläggande synen på att ett beslut om tidigareläggning bygger på att uppskovet inte förfallit utan att det kommer att beaktats vid reavinstberäkningen då ersättningsfastigheten avyttras finns emellertid inte. I det nya systemet kommer dock ett beslut om tidigareläggning som vunnit laga kraft då ett beslut om uppskov förfaller att kunna undanröjas endast genom resning.

I fjärde stycket har undantaget från uppskovsreglernas krav på viss tids bosättning på ursprungsfastigheten slopats. Enligt de nya reglerna gäller som villkor för tidigareläggning att den skattskyldiges bosättningsperiod på ursprungsfastigheten skall ha uppgått till minst tolv månader under den treårsperiod som inföll närmast före avyttringen (se 2 kap. 2 § lagen om reavinstuppskov). I övrigt har vissa följändringar gjorts i fjärde stycket (jfr. 3 kap. 1 §).

*Åttonde stycket* innehåller förfaranderegler. I första meningen föreskrivs att tidigareläggning skall yrkas i anslutning till det beskattningsår då ersättningsfastighet förvärvats, eller vid bostadsbyte då bosättning skett på denna.

I de fall då även uppskov yrkas på grund av fastighetsbytet bör prövningen av uppskovet och tidigareläggningen ske i ett sammanhang. En fråga om uppskov kan emellertid i vissa fall komma under prövning både före och efter den taxering då tidigareläggning skall yrkas enligt första meningen. Det anges därför i andra meningen att, då fråga är om samma fastighetsbyte, yrkande om tidigareläggning alltid skall framställas vid den taxering då uppskov yrkas. Vad som nu sagts blir tillämpligt då en ersättningsfastighet förvärvats efter beskattningsårets utgång men före utgången av september under taxeringsåret. Uppskov kan då enligt förslaget i 1 kap. 5 § lagen om



reavinstuppskov yrkas redan under innevarande års taxering och ett tidigareläggningssyrkande skall i så fall framställas samtidigt, vilket innebär att det görs ett år tidigare än vad som följer av första meningen i åttonde stycket. Om reafrist beslutats kan det i vissa fall bli aktuellt att yrka tidigareläggning ett senare år än vad som följer av huvudregeln.

Reglerna om beslut om tidigareläggning finns i *nionde stycket* andra meningen. Vid beslut om tidigareläggning fastställs den tid som tidigareläggning får omfatta, det belopp som får bli föremål för tidigareläggning samt ersättningsfastighet. Om ersättningsfastigheten utgörs av flera taxeringsenheter eller delar därav skall det belopp som får bli föremål för tidigareläggning fördelas på de olika enheterna. Fördelningen bör normalt ske i förhållande till enheternas taxeringsvärden. De vid fastighetstaxeringen beslutade värdena skall dock kunna frångås om en tillförlitligare värdeutredning förebringas. Det beskrivna förfarandet överensstämmer med vad som gäller vid beslut om uppskov i motsvarande situation (se kap. 5 § andra stycket lagen om reavinstuppskov).

*Punkt 6 av anvisningarna till 41 §.* För en bakgrund till den nuvarande regleringen hänvisas till prop. 1979/80:68 s. 50 ff. Eftersom det förfarande som föreslås inte innehåller några regler om efterbeskattning motsvarande de nuvarande, finns inte längre något behov av anvisningspunkten och denna bör därför slopas.

Om en skattskyldig medgetts reafrist och någon ersättningsfastighet inte anskaffas, skall fristbeloppet uppräknat med 10 % beskattas som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet vid taxeringen då beloppet skall redovisas (jfr. 4 kap. 5 § lagen om reavinstuppskov). Avdrag för pensionsförsäkringspremie kan då göras vid denna taxering, om premien betalats under året som föregått det år då fristbeloppet skall redovisas, dvs. under beskattningsåret som den aktuella taxeringen hänför sig till. Den som fått reafrist och som inte kommer att förvärva någon ersättningsfastighet har således utan särskild reglering möjlighet att kvitta fristbeloppet mot ett allmänt avdrag för pensionsförsäkringspremie.

### *Övergångsbestämmelser*

Enligt *punkterna 1 och 2* träder de nya bestämmelserna i kraft den 1 januari 1987 och tillämpas första gången vid 1988 års taxering. Det innebär att de nya bestämmelserna gäller i samtliga fall – bortsett från tidigareläggning – då en avyttring skett efter utgången av år 1986. Vad detta innebär för ersättningsfastigheter då uppskov medgetts enligt UppskL eller äldre lagstiftning har kommenterats på s. 256 ff.

I *punkt 4* finns undantag för vissa tidigareläggningssituationer. Det gäller de fall då det fastighetsbyte som skall ligga till grund för yrkandet om tidigareläggning är genomfört – dvs. om både ersättningsfastighet förvärvats och i förekommande fall bosättning skett på denna – innan de nya bestämmelserna skall börja gälla. Då ett yrkande om tidigareläggning prövas i ett sådant fall, skall de nya bestämmelserna tillämpas liksom de nya uppskavsreglerna. För att undvika att obilliga effekter uppkommer i samband med denna övergång krävs dock att de särskilda uppskavsregler



som framgår av punkt 4 av övergångsbestämmelserna till lagen om reavinstuppskov får tillämpas. Yrkande om tidigareläggning skall då kunna ske när som helst under innehavstiden och senast, i likhet med vad som nu gäller, då avyttringen av ersättningsfastigheten skall reavinstbeskattas. Det betyder i t. ex. den situationen att den skattskyldige förvärvat och bosatt sig på en ersättningsfastighet under år 1987 att tidigareläggning kan yrkas redan vid 1988 års taxering.

## 29.4 Övriga författningsändringar

### *Lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor*

1 §. När det gäller det föreslagna förfarandet slås fast att en fråga enligt uppskovslagstiftningen utgör en del av inkomsttaxeringen (se 5 kap. 1 §). Att förhandsbesked kan erhållas angående en uppskovsfråga följer då redan av det aktuella lagrummets inledning. Det behöver således inte anges särskilt. Eftersom en fråga om uppskov torde behandlas som en taxeringsfråga även enligt nuvarande lagstiftning (se s. 195 f.), bör lagändringen genomföras omgående.

### *Taxeringslagen (1956:623)*

68 §. Enligt vad som framgår av den allmänna motiveringen (s. 234 f.) bör ett beslut om uppskov föras in i skattelängden. Detsamma gäller de väsentligaste delarna av ett reafriktbeslut. Detta regleras i den föreslagna ändringen av 68 § TL, som reglerar vad som skall antecknas i skattelängd.

Den föreslagna utformningen av lagrummet upptar också vad som skall noteras i skattelängden i fall då tidigareläggning enligt punkt 6 b av anvisningarna till 36 § KL beslutats.

Som framgått bör införingen i skattelängden av de aktuella besluten normalt ske enligt samma ordning som allmänt tillämpas för taxeringsbeslut, dvs. via registrering i centrala skatteregistret. Någon särskild regel om att beslut om uppskov, reafrikt, beskattning av uppskovsbelopp eller tidigareläggning skall anges i detta register behövs inte. Enligt 5 § första stycket 3 skatteregisterlagen (1980:343) gäller generellt att förhållanden som enligt lag eller förordning skall antecknas i skattelängd också skall anges i skatteregistret (jfr. 7 § 13 nyssnämnda lag).

### *Lagen (1960:63) om förlustavdrag*

Punkt 1 av anvisningarna till 2 §. Förslaget är en följdändring på grund av att lagstiftningen om fond för återanskaffning av fastighet föreslås avskaffad och ersatt av möjlighet till uppskov då rörelsefastighet avyttrats.

### *Taxeringsförordningen (1957:513)*

13 §. Av paragrafens nya stycke framgår att deklaraionsblankett på vilken uppskov eller reafrikt yrkats inte skall förstöras. Bestämmelsen hänger bl. a. samman med att ett reafriktbeslut endast delvis skall noteras i skattelängden



(se s. 234 f.). Övriga beslutsanteckningar framgår därför bara av yrkandeblanketten och det måste således tillses att denna bevaras även om deklARATIONEN i övrigt enligt bestämmelserna i 50 § 2 mom. TL och 13 § TK skall förstöras. Även mot bakgrund av att systemet med särskilda uppskovsliggare föreslås avskaffat bör yrkandeblanketterna arkiveras (se s. 244 f.). Det bör vara originalblanketten som sparas. Denna kan lämpligen plockas ut ur berörd deklARATION efter taxeringsperiodens utgång. DeklARATIONEN bör i stället tillföras en kopia.

I den mån beslut om uppskov eller reafrist antecknas på yrkandeblanketten bör detta ske med beständig skrift och beslutet bör signeras (jfr. 27 a § första stycket TK).

32 §. Bestämmelsen om att TN senast den 30 november under taxeringsåret skall underrätta sc särskilt om medgivna uppskov bör upphävas. Om aktuella beslut, i enlighet med vad som föreslås, dataregistreras enligt samma rutiner som flertalet andra taxeringsbeslut är det inte nödvändigt att TN underrättar LSt särskilt (jfr. s. 235 f.).

53 §. Om reafrist beslutas skall taxeringsåret då fristbeloppet skall tas upp till beskattning bestämmas. Detta utgör en del av reafristbeslutet och skall antecknas i skattelängden (se 68 § TL). Om RSV genom dispens medger förlängning av fristen beslutas ett nytt taxeringsår då fristbeloppet skall redovisas. Detta utgör en ändring av det tidigare beslutet, varför också ändringen skall antecknas i skattelängden (jfr. s. 234). Genom det föreslagna tillägget till 53 § TK skapas förutsättningar för att ett dispensbeslut noteras i längden.

57 § 1 mom. Genom ändringen slopas föreskriften att beslutade uppskov skall antecknas i en särskild uppskovsliggare. Bakgrunden till ändringen har tagits upp på s. 244 f., jfr. 13 § TK.

Det bör ankomma på RSV att besluta om och i vilken utsträckning de nuvarande uppskovsliggarna fortfarande skall föras när det gäller uppskov som medgetts enligt 1968 och 1978 års lagstiftning. Om sådana uppskov registreras enligt de riktlinjer som föreslås gälla för uppskov och reafrister som beslutas enligt det föreslagna förfarandet, är det kanske möjligt att på sikt slopa uppskovsliggarna även för de äldre uppskoven.

*KK (1968:477) med tillämpningsföreskrifter till förordningen den 6 juni 1968 (nr 276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst*

Eftersom några uppskov inte längre medges enligt UppskL 68 bör kungörelsen upphävas.

*Förordningen (1979:573) med länsrättsinstruktion*

21 §. Enligt paragrafen får länsrättsnotarie med en minsta tjänstgöringstid av ett år och sex månader förordnas att handlägga mål enligt 1978 års uppskovslagstiftning. Bestämmelsen gäller utöver vad som allmänt gäller för taxeringsmål enligt p. 14 i paragrafens första stycke. Något skäl till



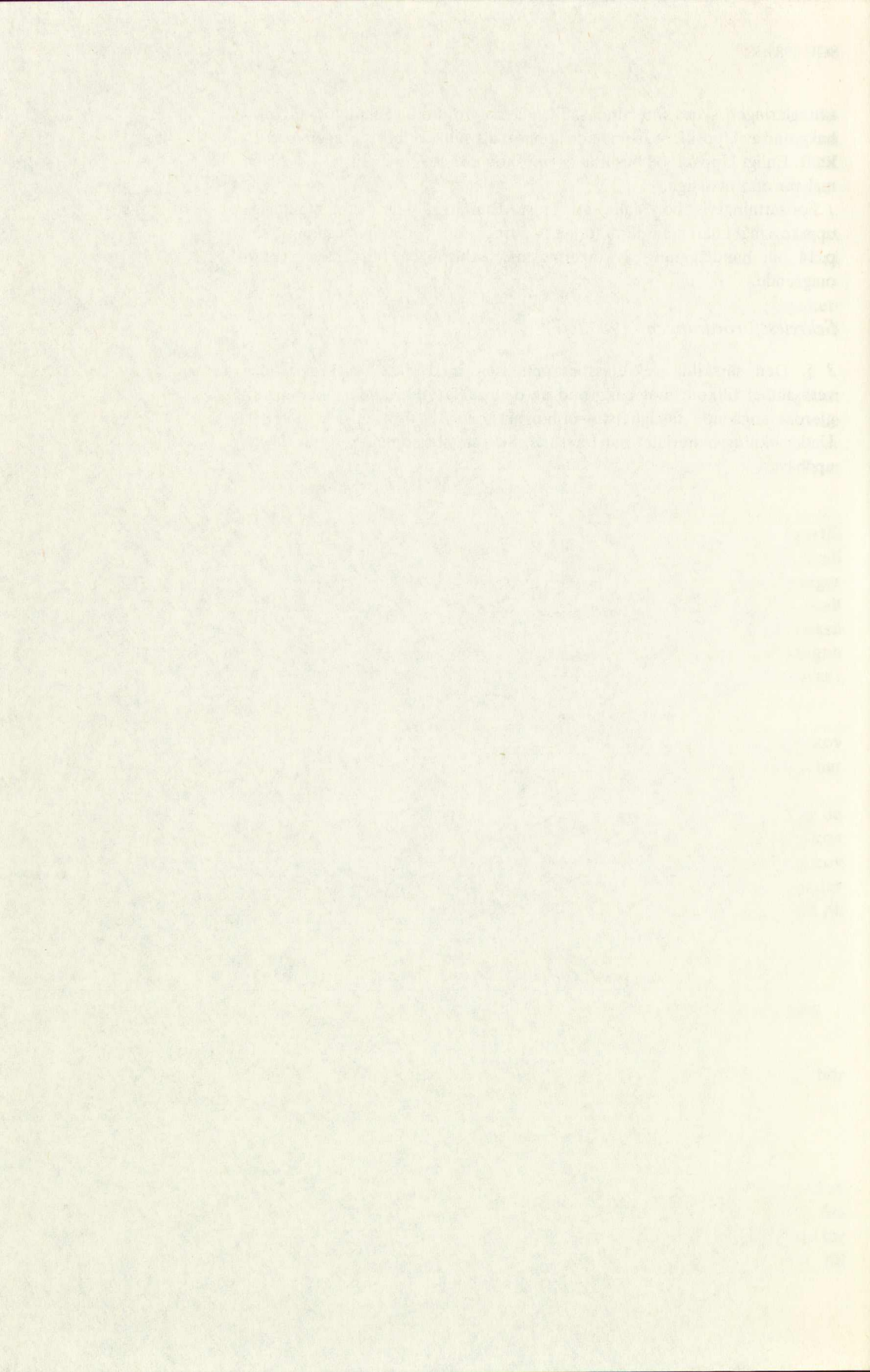
särregleringen synes inte finnas. Denna har förmodligen tillkommit mot bakgrund av UppskL 68, som hade upphört att gälla då förordningen trädde i kraft. Enligt UppskL 68 beslutades uppskov av LR i första instans. Sådana mål var ofta otvistiga.

Fortsättningsvis bör gälla att länsrättsnotarie endast får handlägga uppskovsmål i den mån detta följer av paragrafens generella bestämmelse i p. 14 om handläggning av taxeringsmål. Ändringen bör träda i kraft omgående.

#### *Sekretessförordningen (1980:657)*

3 §. Den särskilda sekretessbestämmelsen med sikte på kommitténs verksamhet tillkom mot bakgrund av den deklarationsundersökning som gjordes angående fastighetsförsäljningar år 1979 (jfr. del 2 s. 159 ff.). Undersökningsmaterialet har förstörts. Sekretessbestämmelsen bör därför upphävas.







## Särskilt yttrande

### *Särskilt yttrande av ledamöterna Egon Jacobsson och Anita Johansson*

Kommittén för reavinstuppskov har främst uppfattat sina direktiv så att man skall göra en teknisk översyn av reglerna för uppskov av vinsten vid försäljning av fastigheter.

Den översyn som kommittén har gjort innebär i flera avseenden betydande förbättringar av det nuvarande systemet. Flera skäl, inte minst önskvärdeheten av ett enkelt skattesystem, gör emellertid att man på sikt bör avveckla systemet med uppskov för realisationsvinster. Ett arbete med inriktningen på att avveckla systemet för uppskovsrätten kan knappast undgå att också beröra reglerna för beräkningen av realisationsvinsterna för fastigheter.

Vi är självfallet medvetna om att en sådan omläggning inte är fri från komplikationer. För att bl. a. klara den omställning som en sådan förändring kan komma att innebära för såväl marknaden som för den enskilde fastighetsägaren bör en sådan förändring ske under en inte alltför kort tidsperiod alternativt med en rimlig varseltid.



# Statistik

Statistik ist die Lehre von der Erfassung, Aufbereitung und Auswertung von Daten.

Die Statistik unterscheidet sich in zwei Hauptbereiche: die deskriptive Statistik, die die Daten beschreibt, und die inferentielle Statistik, die Rückschlüsse auf die Grundgesamtheit ermöglicht.

Die deskriptive Statistik umfasst die Berechnung von Mittelwerten, Standardabweichungen und die Darstellung von Häufigkeitsverteilungen.

Die inferentielle Statistik umfasst die Schätztheorie und die Testtheorie, die es ermöglichen, Aussagen über die Grundgesamtheit auf Basis von Stichproben zu treffen.

Die Schätztheorie beschäftigt sich mit der Bestimmung von Punktschätzern und Konfidenzintervallen für die Parameter der Grundgesamtheit.

Die Testtheorie beschäftigt sich mit der Überprüfung von Hypothesen über die Parameter der Grundgesamtheit.



## Förkortningar, litteratur och blanketter

### Förkortningar

AckL	lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomsskatt för ackumulerad inkomst
Anv. 80	RSV:s anvisningar (RSFS 1980:16) om registrering m m av uppskovsbeslut, förvaring av garantiförbindelser, m m, vid tillämpning av lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst vid avyttring av fastighet – RSV Dt 1980:6
Anv. 82	RSV:s anvisningar (RSFS 1982:48) om registrering m m av uppskovsbeslut, förvaring av garantiförbindelser, m m, vid tillämpning av lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst vid avyttring av fastighet att tillämpas fr o m 1982 års taxering – RSV Dt 1982:16
BeU	bevillningsutskottet; bevillningsutskottets betänkande
BL	byggnadslagen (1947:385)
BoU	bostadsutskottets betänkande
depch.	föredragande departementschef
DVFS	Domstolsverkets författningssamling
ExprL	expropriationslagen (1972:719)
FAL	lagen (1960:63) om förlustavdrag
FAVIL- registret	fastighetsaviregistret
fb	förhandsbesked
FBF	folkbokföringsförordningen (1967:198)
FBL	fastighetsbildningslagen (1970:988)
FL	förvaltningslagen (1971:290)
FPL	förvaltningsprocesslagen (1971:291)
FTL	fastighetstaxeringslagen (1979:1152)
FTR	fastighetstaxeringsregistret
GB	giftermålsbalken
JB	jordabalken
JO	justitieombudsmannens ämbetsberättelse
JuU	justitieutskottets betänkande
KF	kungl. förordning
KFM	kronofogdemyndighet
KK	kungl. kungörelse



KL	kommunalskattelagen (1928:370)
KR	kammarrätt
KU	konstitutionsutskottet; konstitutionsutskottets betänkande eller memorial
LR	länsrätt (före den 1 juli 1979 länsrättsrätt och före den 1 juli 1971 prövningsnämnd) och i förekommande fall mellan-kommunala skatterätten
LSM	lokal skattemyndighet
LSt	länsstyrelse – LSt i ett visst län betecknas oftast med utelämnande av län, t. ex. LSt i Jämtland
NJA	Nytt juridiskt arkiv, Avd 1 (rättsfall från högsta domstolen)
RD	riksdagens protokoll
RegR	regeringsråd
RF	regeringsformen
RK	Rättsfall från kammarrätterna
RN I	Meddelanden från Riksskattenämnden, Serie I
RR	regeringsrätten
RRK	Rättsfallsreferat från regeringsrätten och kammarrätterna
RSV I	Meddelanden från Riksskatteverket, Serie I
RSV Dt	Riksskatteverkets meddelanden, Serie Dt Direkt skatt – Taxering
RSV/FB Dt	Riksskatteverkets förhandsbesked m m, Serie Dt Direkt skatt – Taxering
RSV Du	Riksskatteverkets meddelanden, Serie Du Direkt skatt – Uppbörd
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SamägL	lagen (1904:48 s. 1) om samäganderätt
sc	skattechef
SCB	statistiska centralbyrån
SekrL	sekretesslagen (1980:400)
SIL	lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
SkU	skatteutskottet; skatteutskottets betänkande
SL	lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter
Sm P	SCB:s statistiska meddelanden serie P
SN	Skattenytt
SvSkT	Svensk Skattetidning
TfR	Tidskrift for Rettsvitenskap
ti	taxeringsintendent
TK	taxeringsförordningen (1957:513)
TL	taxeringslagen (1956:623)
TN	taxeringsnämnd
TSA	Tidskrift för Sveriges Advokatsamfund
UL	uppbördslagen (1953:272)
UppskL	lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst
UppskL 68	lagen (1968:276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst



VL	vattenlagen (1983:291)
VägL	väglagen (1971:948)
ÅFFL	lagen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet
ÄB	ärvdabalken

## Litteratur

Nedan förtecknas litteratur som citeras i förkortad form. Om inte annat anges används för böcker och uppsatser i samlingsverk författarens namn, medan tidskriftsartiklar citeras med författarnamn och tidskriftens namn och årgång.

- von Bahr, S., Ändrade uppskavsregler, SN 1979 s. 40 ff.
- Bergström, S., Skatter och civilrätt, Stockholm 1978
- Geijer, E., Rosenqvist, E. och Sterner, H., Skattehandbok,  
 Del I – Författningstexter med kommentarer, 8 uppl., Stockholm 1977 (cit. *GRS I*)  
 Del II – Regeringsrättens domar 1959–1979 och meddelanden från riksskattenämnden 1959–1970 och från riksskatteverket 1971–1979 samt register, 7 uppl., Stockholm 1980 (cit. *GRS II*)
- Granskningshandbok för taxering 1984 (utg. av RSV)  
 Del I – Administrativa rutiner (cit. *Granskningshandbok I*)  
 Del II – Beslutsredovisning m. m. (cit. *Granskningshandbok II*)
- Handledning för taxering 1985 (utg. av RSV), Stockholm 1985 (cit. *Handledning*)
- Hirschfeldt, J., Uppsatser i Rättssäkerheten i beskattningen – Rapporter vid nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium i Helsingfors i oktober 1982, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie NSFS 12, Göteborg 1983:  
 Förutsebarhet i beskattningen, s. 267 ff.  
 Likformighet och effektivitet i beskattningen, s. 299 ff.  
 Generalrapport om förutsebarheten i beskattningen, s. 381 ff.
- af Klercker, B., och Eklund, E., Skatteproblem för företagen, 4 uppl., Tyresö 1980
- Nilsson, G., och Öhrn, H. R., Arbetet i taxeringsnämnd, SN 1985 s. 98 ff.
- Oehme, P., Uppskov med realisationsvinstbeskattning – gamla problem och nya, SvSkT 1979 s. 419 ff.
- Ragnemalm, H., Förvaltningsprocessrättens grunder, 4 uppl., Uddevalla 1983
- Roos, O., Reavinst på fastigheter – Beskattnings- och uppskavsregler, 4 uppl., Göteborg 1982
- Tivéus, U., Dispenser m m i uppskovslagen, SN 1980 s. 251 ff.
- Wennergren, B., Förvaltningsprocess, 2 uppl., Stockholm 1977



## Förteckning över en del återopade blanketter

RSV nr	Benämning	Avbildad	
3060	T1	Inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet	
3061	T2	Avyttring av fastighet. Utredning angående realisationsvinst. Underbilaga till blankett T 1	
3062	T3	Garantiförbindelse enligt lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst	del 2 s. 378 f.
3064	T2A	Avyttring av fastighet. Utredning angående realisationsvinst vid avyttring av en- eller tvåfamiljsfastighet. Underbilaga till blankett T 1	
3087		Uppgift om fond för återanskaffning av fastighet enligt lagen 1967:752	del 2 s. 262 f.
3088		Garantiförbindelse enligt lagen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet med intyg att fogas till självdeklaration	
3125		Ansökan om uppskov med beskattning av realisationsvinst vid avyttring av fastighet	del 2 s. 310 ff
3539		Uppgift om avyttring av fastighet	del 2 s. 434
3541		Uppgift om taxering av fastighet	del 2 s. 432 f.
3556		Uppskovsliggare enligt 57 § 1 mom taxeringskungörelsen	del 2 s. 418 f.
3570		Meddelande – fastighet med uppskov har bytt ägare	
3571		Meddelande – fastighet på annans mark har bytt ägare	
3572		Bilaga till underrättelse om medgivet uppskov vid realisationsvinstbeskattning	



# Statens offentliga utredningar 1985

## Kronologisk förteckning

---

1. Församlingar i samverkan. C.
  2. Livsmedelsforskning II. Jo.
  3. Leva som äldre. S.
  4. Rättshjälp. J.
  5. Barn genom befruktning utanför kroppen m. m. J.
  6. Förförköp av bostadsrätter. B.
  7. Arbetsmarknadsverkets ansvarsområde. A.
  8. Beredskapsarbete i AMS-regi. A.
  9. Kulturarbetsförmedling. A.
  10. Pantsättning av patent. J.
  11. Ny räntelag. J.
  12. Skolbarnsomsorgen. S.
  13. Fornlämningar om exploatering. V.
  14. Den barn- och ungdomspsykiatriska verksamheten. S.
  15. Handel med alkoholdrycker. S.
  16. Den svenska psalmboken. Texter och melodier. Volym 1. C.
  17. Den svenska psalmboken. Historik, principer, motiveringar. Volym 2. C.
  18. Den svenska psalmboken. Text- och musikkommentarer. Volym 3. C.
  19. Den svenska psalmboken. Ackompanjemang. Volym 4. C.
  20. Sammanhållen skatteförvaltning. Fi.
  21. Ökat förtroendemannainflytande i försäkringskassorna. S.
  22. Förskola – skola. U.
  23. Svensk säkerhetspolitik inför 90-talet. Fö.
  24. Ordningsslag m. m. J.
  25. Kunskap för kemikaliekontroll. Jo.
  26. JO-ämbetet. R.
  27. Grippe, anhöll, häktad. Ju.
  28. Aktivt folkstyre i kommuner och landsting. C.
  29. Principer för ny kommunallag. C.
  30. Skola för delaktighet. C.
  31. Dagens äldre. S.
  32. Hushållning för välfärd. Fi.
  33. Några barn- och ungdomsfrågor 1982–1985. SB.
  34. Gruppförsäkring. Fi.
  35. Ersättningar och förmåner inom frivilligförsvaret. Fö.
  36. Värnplikten i samhället. Fö.
  37. Om smittskydd. S.
  38. Reavinstitutionsfastigheter. Del 1 Förslag. Fi.
-



# Statens offentliga utredningar 1985

## Systematisk förteckning

---

### Justitiedepartementet

- Rättshjälp. [4]
- Barn genom befruktning utanför kroppen m. m. [5]
- Pantsättning av patent. [10]
- Ny räntelag. [11]
- Ordningsslag. [24]

### Försvarsdepartementet

- Svensk säkerhetspolitik inför 90-talet [23]
- Ersättningar och förmåner inom totalförsvaret. [35]
- Värnplikten i samhället. [36]

### Socialdepartementet

- Leva som äldre. [3]
- Skolbarnsomsorgen. [12]
- Den barn- och ungdomspsykiatriska verksamheten. [14]
- Handel med alkoholdrycker. [15]
- Ökat förtroendemännainflytande i försäkringskassorna. [21]
- Om smittskydd. [37]

### Finansdepartementet

- Sammanhållen skatteförvaltning [20]
- Hushållning för välfärd. [32]
- Gruppförsäkring. [34]
- Reavinstuppskov – fastigheter. Del 1 Förslag. [38]

### Utbildningsdepartementet

- Fornlämningar och exploatering. [13]
- Förskola - skola [22]

### Jordbruksdepartementet

- Livsmedelsforskning II. [2]

### Civildepartementet

- Församlingar i samverkan. [1]
- Den svenska psalmboken. Texter och melodier. Volym 1. [16]
- Den svenska psalmboken. Historik, principer, motiveringar. Volym 2. [17]
- Den svenska psalmboken. Text- och musikkommentarer. Volym 3. [18]
- Den svenska psalmboken. Ackompanjemang. Volym 4. [19]

### Arbetsmarknadsdepartementet

- Arbetsmarknadsverkets ansvarsområde. [7]
- Beredskapsarbete i AMS-regi. [8]
- Kulturarbetsförmedling. [9]

### Bostadsdepartementet

- Förköp av bostadsrätter. [6]

---

Anm. Siffrorna inom klammer betecknar utredningarnas nummer i den kronologiska förteckningen.









 **Liber**  
Allmänna Förlaget

ISBN 91-38-08631-X  
ISSN 0375-250X