Markvinstbeskattningen

Av kammarrättsrådet C. O. Sandström

I den mycket omdiskuterade frågan om markvinstbeskattningen har 1967 års höstriksdag tagit ett avgörande steg genom sitt beslut att i huvudsak anta Kungl. Maj:ts proposition nr 153. I den slutliga lagstiftningen har dock tillkommit vissa kompletteringar och modifikationer som föranletts av bevillningsutskottets behandling av frågan i enlighet med utskottets betänkande nr 64.

De nya bestämmelserna återfinns i SFS nr 748—755.

Propositionens utgångspunkt var markvärdekommitténs betänkande SOU 1966: 23 och 24. En redogörelse för kommitténs förslag i skattefrågorna lämnades av kommitténs ordförande, regeringsrådet Sten Walberg, i Skattenytt 1966 s. 249 ff.

De nya reglerna avser i huvudsak beskattning av vinster vid icke yrkesmässig avyttring av fastigheter (realisationsvinster) och av vinster vid yrkesmässig avyttring av fastigheter i form av tomtrörelse. Dessutom ges regler om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till särskild fond för återanskaffning av fastighet i rörelse. I det följande skall lämnas en redogörelse för de nya reglerna om realisationsvinstbeskattningen och om återanskaffningsfonderna. Reglerna för tomtrörelsebeskattningen skall däremot redovisas vid senare tillfälle.

Realisationsvinstbeskattning oberoende av innehavstid

Systemet med en icke tidsbegränsad vinstbeskattning, som redan införts beträffande aktievinster (se Skattenytt 1966 s. 301 ff), skall nu i princip också gälla fastigheter. Realisationsvinstbeskattningen är m. a. o. inte längre beroende av att fastigheten vid avyttringen innehafts kortare tid än tio år och kan alltså inträda även när denna innehafts tio år eller mera. Liksom enligt nuvarande regler jämställs med avyttring annan överlåtelse mot vederlag, inkl. byte.

Reglerna för realisationsvinstbeskattningen gäller i princip även fastighet som är belägen utomlands, om inte annat följer av avtal för undvikande av dubbelbeskattning. Som fastighet behandlas även tomträtt, strömfall och rättighet till vattenkraft.

Den nya principen för vinstbeskattningen tillämpas på sådana fastighetsförsäljningar som görs fr. o. m. den 1 januari 1968. En annan sak är att vissa tidigare försäljningar, som berör anförvanter eller ett eget bolag m. m., på grund av vilka köparen sökt lagfart först efter den 8 november 1967, vid bedömning av realisationsvinst som uppkommer när köparen i framtiden säljer, för hans del kan bli att betrakta på samma sätt som förvärv genom arv, gåva eller liknande fång. Till detta återkommes senare i samband med övergångsbestämmelserna.

Beskattningsgrundande förvärv och överlåtelser

På samma sätt som nu gäller beträffande aktier och andra värdepapper kan

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:38:12

vinstbeskattning vid avyttring av fastighet enligt de nya reglerna ske inte bara då fastigheten förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförbart fång utan även då den förvärvats genom arv, testamente, gåva, bodelning eller annat sådant fång som i princip är vederlagsfritt. Även dödsbo som säljer en fastighet som ingått i boet kan således bli skattskyldigt för vinsten. Däremot utlöser den äganderättsövergång som sker rum genom arv, testamente, gåva etc. liksom hittills inte någon realisationsvinstbeskattning. En sådan kan även i fortsättningen inträffa endast vid avyttring och liknande överlåtelse mot vederlag.

Innehavstid

Har avyttrad fastighet förvärvats genom köp, byte eller på ett därmed jämförligt sätt, dvs. genom ett oneröst fång, föreligger inte något problem beträffande innehavstidens bestämmande. För överlåtaren räknas innehavstiden på vanligt sätt från hans förvärv av fastigheten. Enda undantaget är de förut nämnda fallen då fastighet före de nya reglernas ikraftträdande varit föremål för släktköp e. d. i vissa fall. Har fastigheten i stället förvärvats genom ett icke oneröst fång, dvs. genom arv, testamente, gåva etc., kan däremot innehavstidens bestämmande enligt de nya reglerna bli mer komplicerat. I sådana fall skall nämligen så anses som om säljaren förvärvat den avyttrade fastigheten genom det köp, byte eller därmed jämförliga fång av onerös karaktär som skett närmast dessförinnan. Detta betyder att, om säljaren ärvt eller i gåva fått den avyttrade fastigheten, han såsom innehavstid för denna får räkna inte endast den tid under vilken han själv ägt fastigheten utan även den tid under vilken den ägts av arvlåtaren eller givaren. Har även denne förvärvat fastigheten genom arv eller gåva, får man gå tillbaka till närmast föregående köp, byte eller därmed jämförliga fång, vare sig detta fång kan härledas till arvlåtarens resp. givarens fångesman eller en ännu tidigare fångesman.

Den på angivna sätt beräknade innehavstiden är av betydelse för vinstbeskattningen i två hänseenden. Dels är innehavstiden bestämmande för hur stor del av den skattepliktiga vinsten som skall tas upp till beskattning och dels är den av betydelse för det anskaffningsvärde (ingångsvärde) för den avyttrade fastigheten som skall ligga till grund för vinstberäkningen.

Skattepliktig vinstandel

Den skattepliktiga realisationsvinsten skall även enligt de nya reglerna sammanläggas med den skattskyldiges övriga inkomst. Detta innebär att skattens storlek på vanligt sätt blir beroende av den skattskyldiges totala beskattningsbara inkomst.

Men frågan om hur stor del av vinsten, som på detta sätt skall sammanläggas med ev. övrig inkomst beror på hur lång innehavstid den skattskyldige säljaren får räkna sig tillgodo i enlighet med det förut sagda. Har fastigheten vid avyttringen innehafts mindre än två år skall hela vinsten upptas såsom skattepliktig inkomst. Enligt förut gällande regler skulle hela vinsten beskattas vid avyttring inom sju år från förvärvet. Den nya tvåårstiden för full vinstbeskattning överensstämmer med vad som gäller för aktier och annan lös egendom. Har fastigheten

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:38:12

vid avyttringen innehafts två år eller mera är endast 75 % av vinsten skattepliktig.

I vissa fall kan emellertid även vid avyttring inom de första två åren den gynnsammare regeln om beskattning av endast 75 % av vinsten få tillämpas. Ett sådant fall föreligger när fastigheten tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller eljest avyttrats under sådana förhållanden att tvångsförsäljning måste anses vara för handen och det inte skäligen kan antas, att avyttringen skulle ha ägt rum även om tvång inte förelegat. Detsamma gäller fastighetsförsäljning som utgör led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering (s. k. arronderingsförsäljningar). Ett ytterligare fall är att fastighet avyttrats till staten, därför att fastigheten på grund av flygbuller inte kan bebos utan påtaglig olägenhet. I de nu nämnda fallen har försäljningsvinsten enligt hittills gällande regler varit skattefri. I och med införandet av en icke tidsbegränsad skatteplikt för realisationsvinster har skattefriheten inte längre ansetts motiverad i dessa fall. Men i propositionen har departementschefen föreskickat att han till 1968 års riksdag ämnar framlägga förslag som skall innebära möjlighet till uppskov med beskattningen i fall som dessa, om en likvärdig fastighet anskaffas inom tre år.

Vinstberäkningen

Även enligt de nya reglerna är det i princip den faktiska vinsten som ligger till grund för vinstbeskattningen. Primärt kan alltså vinsten liksom förut räknas fram såsom skillnaden mellan å ena sidan försäljningssumman och å andra sidan omkostnaderna för förvärvet och avyttringen. Till dessa omkostnader hör erlagd köpeskilling vid förvärvet, förbättringskostnader, inköps- och försäljningsprovision, stämpelkostnader m. m. Genom de nya reglerna har emellertid för beräkningen av fastighetsvinsterna införts vissa speciella bestämmelser som man också har att beakta och som verkar modifierande på vinstberäkningen i förhållande till de förutvarande reglerna. Vilka dessa modifierande bestämmelser är framgår av den följande redogörelsen.

Fastighetens ingångsvärde

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

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

Således gäller att, om den avyttrade fastigheten innehafts mer än 20 år, den skattskyldige i stället kan som ingångsvärde använda 150 % av det taxeringsvärde som gällde för fastigheten 20 år före avyttringen. För en fastighet som

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:38:12

säljs under 1968 kan man alltså, förutsatt att fastigheten innehafts så länge, gå tillbaka till det taxeringsvärde som gällde för fastigheten år 1948.

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

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

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

Förbättringskostnader

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

Enligt de nya reglerna är emellertid avdragsrätten för förbättringskostnader eller sådana reparations- och underhållskostnader som är jämställda med förbättringskostnader begränsad såtillvida att kostnaderna får inräknas i de vid vinstberäkningen avdragsgilla omkostnaderna endast för de år under innehavstiden då kostnaderna uppgått till minst 3.000 kr. Som en yttersta tidsgräns för utnyttjandet av denna avdragsrätt gäller att avdrag för sådana förbättringskostnader inte i något fall får tillgodoräknas för tid före år 1914. I de fall, då vinstberäkningen sker med utgångspunkt från taxeringsvärdet 20 år före avyttringen eller från taxeringsvärdet året före dödsfallet (bouppteckningsvärdet) eller motsvarande värden, gäller att avdrag inte får göras för förbättringskostnader som uppkommit tidigare än 20 år före avyttringen eller tidigare än året före dödsfallet. Avdragsrätten samordnas alltså med den innehavstid som ligger till grund för vinstberäkningen.

När förbättringskostnader och därmed jämförliga kostnader täckts av försäkringsersättning gäller särskilda regler. Till dem skall återkommas längre fram.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:38:12

Uppräkning efter index

I stället för det av markvärdekommittén föreslagna tillägget till anskaffningskostnaden med 6 % av inköpspriset för varje år som säljaren ägt fastigheten föreskriver de nya reglerna, att det för den avyttrade fastigheten gällande ingångsvärdet — antingen detta utgör köpeskillingen vid förvärvet eller något av de till 150 % uppräknade taxeringsvärden (eller motsvarande värden) som alternativt får användas såsom ingångsvärde — skall omräknas till det belopp vartill det skulle ha uppgått efter det allmänna prisläget under det år då avyttringen skedde. Detsamma gäller i fråga om de förbättrings- och därmed jämförliga reparations- och underhållskostnader för vilka avdrag får ske vid realisationsvinstberäkningen. Denna omräkning sker med ledning av en indexserie, grundad på konsumentprisindex och levnadskostnadsindex, med år 1914 som basår. Om ingångsvärdet avser år före år 1914, sker omräkningen som om fastigheten förvärvats år 1914. Riksskattenämnden fastställer årligen de omräkningstal som skall tillämpas. För att belysa den ifrågavarande indexserien och de omräkningstal som skulle få användas, om de nya bestämmelserna tillämpades redan under 1967, återges följande uppgifter från propositionen:

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

Det är att märka att dessa talserier ändras från år till år beroende på penningsvärdeförändringen. I propositionen anförde departementschefen att det lämpligen bör ankomma på riksskattenämnden att varje år ange aktuella uppräkningstal för alla år fr. o. m. år 1914. Han tillade att uppgifterna bör publiceras på lämpligt sätt och vidare framgå av den särskilda deklarationsblankett som obligatoriskt bör lämnas av skattskyldiga som avyttrat fastighet under beskattningsåret. Av praktiska skäl föreslog departementschefen att omräkningstalet skulle hänföra sig till index för juli månad under beskattningsåret.

3.000 kronorstillägg

Det av kommittén föreslagna tillägget om 2.000 kr per år till anskaffningskostnaden för varje inköpt fastighet eller fastighetsdel har i de nya reglerna ersatts av ett tilläggsbelopp om 3.000 kr som är knutet till bostadsbyggnader. Enligt de nya reglerna gäller nämligen att, om fastighetsavyttringen omfattat byggnad som i huvudsak är avsedd att användas för bostadsändamål, vid vinstberäkningen får avdragas ett belopp av 3.000 kr för varje påbörjat kalenderår före taxeringsåret som bostadsbyggnaden under innehavstiden funnits på fastigheten, dock icke tidigare år än år 1914. Med innehavstid förstås här som annars i detta skattesammanhang den innehavstid, som ligger till grund för vinstberäkningen, dvs. även om innehavstiden skulle omfatta mer än en ägares innehav.

Finns på den avyttrade fastigheten mer

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:38:12

än en bostadsbyggnad, beräknas avdraget endast för fastighetens huvudbyggnad.

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

I propositionen förutsatte departementschefen att på fastigheten förekom bostadsbyggnad av viss standard för att schablonen skulle vara tillämplig. För jordbruksfastigheter borde fordras mangårdsbyggnad eller annan likvärdig bostadsbyggnad för den kontinuerliga skötseln av fastigheten. Bostaden borde således vara av ej alltför obetydlig standard med hänsyn till att det fasta tillägget avser att kompensera för vissa fastighetsomkostnader. Av det sagda följer enligt vad som framhölls i propositionen, att tillägg beräknas för egnahem, villor, sommarstugor, hyreshus och jordbruksfastigheter men däremot inte för t. ex. tomtmark, skogsmark utan annan bebyggelse än "skogskoja" e. d. (jfr. punkt 4 fjärde st. av anv. till 9 § KL) och inte heller för industrifastigheter.

Uppfattningen om vad som skall anses utgöra bostadsbyggnad av "viss standard" kan givetvis variera. Man får dock hoppas att taxeringsmyndigheterna i den praktiska tillämpningen i tveksamma fall "hellre friar än fäller". Har byggnaden åsatts byggnadsvärde vid fastighetstaxeringen eller bort åsättas ett byggnadsvärde, får det förutsättas att byggnaden i allmänhet uppfyller kravet på "viss standard".

Enligt propositionen skall för varje taxeringsenhet räknas ett fast tillägg oavsett hur många bostadsbyggnader den omfattar. För ideella andelar beräknas motsvarande del av det fasta tillägget.

Bestämmelsen om det fasta tillägget innebär, vilket framhålls i propositionen, bl. a. att den som avstyckar en del av sin villatomt och säljer den avstyckade delen till bebyggelse inte får tillgodoräkna sig något fast tillägg. Likaså får en skattskyldig som driver jordbruk på en med mangårdsbyggnad försedd jordbruksfastighet och som köper en intilliggande fastighet med bostadshus, ändå inte mer än ett fast tillägg på detta sitt fastighetsinnehav, om han sambrukar fastigheterna så att de vid fastighetstaxeringen bildar en taxeringsenhet. Säljer han senare den del som han köpt till, blir hans ingångsvärde för den delen inköpspriset förhöjt endast med indextillägg. (Däremot kan givetvis tillägg, för förbättringskostnader på bostadshuset ifrågakomma för de år dessa överstigit 3.000 kr.)

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

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

En fastighet antas ha inköpts år 1940 för 30.000 kr. Förbättringskostnader nedlades år 1950 med 10.000 kr och år 1960

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:38:12

med ytterligare 5.000 kr. Fastigheten såldes år 1967 för 200.000 kr.

	Kronor	Kronor
Försäljningspris		200.000
Inköpspris år 1940, 30.000 kr.		
Uppräkningstal för år 1940, 2,86.		
Uppräknad köpeskilling	85.800	
Förbättringskostnad år 1950, 10.000 kr.		
Uppräkningstal för år 1950, 2,10.		
Uppräknad förbättring för år 1950	21.000	
Förbättringskostnad år 1960, 5.000 kr.		
Uppräkningstal för år 1960, 1,33.		
Uppräknad förbättring för år 1960	6.650	
Fast belopp, 3.000 kr, för åren 1940—1967 = 28 år	84.000	
Uppräknad anskaffningskostnad	197.450	
Lagfartskostnader, inköps- och försäljningskostnader m. m. ..	500	197.950
Vinst		2.050
Härav beskattas 75 %		*1.537*

Värdeminskningsavdrag

Enligt de förut gällande reglerna skulle, om den skattskyldige tidigare under innehavet fått åtnjuta avdrag för värdeminskning av den avyttrade egendomen o. d., det omkostnadsavdrag som han fick avräkna vid realisationsvinstberäkningen minskas med beloppet av sådana avdrag, i den mån de avskrivna beloppen inte skulle beskattas såsom inkomst av rörelse. Det är m. a. o. fråga om de värdeminskningsavdrag som den skattskyldige s. a. s. ”återvunnit” genom avyttringen.

Även enligt de nya reglerna skall omkostnadsbeloppet minskas med avdrag som för tidigare beskattningsår åtnjutits för värdeminskning av byggnad och sådana inventarier vilkas värde inräknas i fastighetens taxerade byggnadsvärde. Den inskränkningen har dock införts, att ett sådant återförande till beskattning av återvunna värdeminskningsavdrag inte skall ske för år då åtnjutet avdrag understigit 3.000 kr. Därigenom har man nått en viss överensstämmelse med regeln att förbättringskostnader under 3.000 kr. inte tillgodoräknas.

Den angivna begränsningen i fråga om skyldigheten att återföra återvunna värdeminskningsavdrag gäller emellertid endast byggnader och i byggnadsvärdet inräknade inventarier. Är fråga om tidigare åtnjutna avdrag för värdeminskning av skog eller annan naturtillgång, skall däremot de genom avyttringen återvunna avdragen återföras utan inskränkning. Detsamma gäller beträffande värdeminskning av skogsvägar eller täckdikningsanläggningar. I fråga om dessa slags värdeminskningsavdrag har en begränsning av återföringsskyldigheten inte ansetts motiverad då det här ofta rör sig om stora belopp.

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

I samband med värdeminskningsavdragen erinras om möjligheten att få skatten beräknad enligt de särskilda reglerna om ackumulerad inkomst. Denna möjlighet står enligt de nya reglerna till buds, om realisationsvinsten till mer än hälften utgörs av återvunna avdrag för värdeminskning av den avyttrade fastigheten.

Proportionering av anskaffningskostnad m. m.

När delar av fastighet säljas uppkommer fråga om proportionering av an-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:38:12

skaffningskostnaden jämte tillägg för beräkning av säljarens realisationsvinst. Denna fråga har berörts i några remissyttranden. Det framhölls bl. a. att proportioneringen inte kan ske direkt efter areal och inte heller utan vidare efter nedlagda kostnader. Vidare påpekades att oklarhet råder om från vilken värdenivå proportioneringen bör ske, inköpsårets eller försäljningsårets. Det uppkommer givetvis också svårigheter att hålla reda på säljarens "skattemässiga restvärde" för framtida avyttringar.

I propositionen tog departementschefen upp de antydda problemen och anförde bl. a.

> Att i lagtexten ge föreskrifter till lösning av dessa praktiska problem är knappast möjligt. Denna uppgift lämpar sig bättre för riksskattenämnden som allmänt har att meddela anvisningar till de skattskyldigas och taxeringsmyndigheternas ledning. Vad beträffar svårigheterna att hålla reda på hur mycket av anskaffningskostnaden, som för varje skattskyldig återstår outnyttjad vid beskattningen, kan det som någon remissinstans förordat övervägas att tillskapa en särskild liggare på länsstyrelsen för detta ändamål. En bättre metod synes dock vara att undersöka möjligheterna att bevara deklarationsmaterialet längre än nu är fallet. Det bör emellertid beaktas att det alltid finns möjlighet att hos lantmäteri- och inskrivningsmyndigheter kontrollera i vad mån försäljningar tidigare förekommit från en fastighet. Med ledning härav bör taxeringsmyndigheterna kunna bedöma, om de skattskyldigas uppgifter om hur mycket av anskaffningskostnaden som tagits i anspråk tidigare framstår som sannolika. I sista hand lär en rekonstruktion vara möjlig med ledning av de uppgifter som inhämtats från nyssnämnda myndigheter och de handlingar den skattskyldige bevarat.
>
> Enligt min mening bör anskaffningskostnaden proportioneras med utgångspunkt från den ursprungliga värdenivån, således den tidpunkt till vilken kostnaden hänför sig, dvs. i allmänhet inköpsåret resp. det år förbättringar bekostats.
>
> I detta sammanhang vill jag ta upp en fråga som några remissinstanser ställt, nämligen i vad mån taxeringsvärdet enligt någon av de hjälpregler jag tillstyrkt i det föregående bör påverkas av att den ursprungliga anskaffningskostnaden delvis konsumerats genom delförsäljningar. Jag anser att taxeringsvärdet i dessa fall måste anses representera fastighetens värde i det skick den befann sig vid den tidpunkt som taxeringsvärdet hänför sig till. Tidigare delförsäljningar måste förutsättas vara beaktade och bör inte reducera det officiella värdet. Detta gäller givetvis bara om försäljningarna ligger före den fastighetstaxering då taxeringsvärdet åsattes. Senare försäljningar måste däremot givetvis påverka taxeringsvärdet i sänkande riktning.

Försäkringsersättningar

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

Mot bakgrund av att flertalet skadeförsäkringsfall torde vara sådana, där försäkringsföretaget betalar kostnaderna för skadans avhjälpande, har i de nya reglerna fastslagits att förbättringskostnad (eller därmed jämförlig kostnad för reparations- eller underhållsarbete, se ovan) är avdragsgill vid realisationsvinstbeskattningen endast i den mån kostnaden överstigit utgående försäkringsersättning. För det motsatta fallet, nämligen att försäkringsersättningen överstigit kostnaderna för att avhjälpa skadan, gäller att fastig-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:38:12

hetens ingångsvärde, uppräknat till tiden för skadetillfället med index och — i förekommande fall — fast tillägg, minskas med skillnaden mellan försäkringsersättningen och kostnaderna. Därigenom beskattas alltså den överskjutande delen av försäkringsersättningen i princip. Vad som återstår av det sålunda minskade ingångsvärdet skall därefter ligga till grund för den fortsatta indexräkningen för tiden efter skadetillfället.

I propositionen framhöll departementschefen att dessa regler i praktiken innebär att t. ex. försäkringsersättning för en vattenskada inte påverkar realisationsvinstbeskattningen för fastigheten. Om byggnad på en fastighet brinner ned utan att återuppföras och fastigheten därefter säljs skall vidare vid beräkningen av om skattepliktig realisationsvinst uppkommit försäljningslikviden minskas med den del av det uppräknade ingångsvärdet för fastigheten som återstår sedan försäkringsersättningen räknats av. Om viss tid förflutit mellan brandskadan och försäljningen kan indexberäkning komma i fråga på det sålunda nedräknade beloppet. Om det uppräknade ingångsvärdet inte täcker försäkringsersättningen skall skattskyldighet för fastighetsägaren inte inträda för det överskjutande beloppet. Kostnaderna för t. ex. en senare företagen nybyggnad får emellertid inte räknas som förbättringskostnad i samband med en eventuell senare försäljning till den del de motsvarar sådant överskjutande belopp. Detta följer av regeln att förbättringskostnad är avdragsgill endast i den mån den överstiger försäkringsersättning.

En konsekvens av systemet är att man upphör att räkna fast tillägg om 3.000 kr. per år för fastighet där byggnaden förstörts genom brand och inte ersatts. Detsamma gäller om byggnad rivs. Uppförs en ny byggnad till ersättning för den nedrivna skall kostnaden såsom förbättringskostnad öka anskaffningsvärdet och fast tillägg på nytt beräknas.

Markupplåtelse mot engångsersättning

De ändrade reglerna för realisationsvinstbeskattning berör även de engångsersättningar som markägaren får i samband med upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet för obegränsad tid. Sådana ersättningar är vanliga i samband med vattenregleringar, framdragande av vägar m. m. Dessa upplåtelser har enligt förut gällande regler likställts med avyttring och engångsersättningen har beskattats på samma sätt som realisationsvinst.

I de nya reglerna görs skillnad mellan engångsersättningar för sådana upplåtelser, som innebär ett totalt ianspråktagande av mark, och andra engångsersättningar. Som exempel på de förra kan nämnas vägrätt och flertalet upplåtelser enligt vattenlagen. Sådana ersättningar kan också utgå enligt t. ex. expropriationslagen och byggnadslagen. Enligt de nya reglerna är ersättningar av nu nämnt slag alltjämt likställda med köpeskilling vid avyttring av själva fastigheten och alltså skattepliktiga.

Innebär upplåtelsen att fastighetsägaren fortfarande kan förfoga över marken, om än med viss begränsning, gäller däremot enligt de nya reglerna att engångsersättningen behandlas på samma sätt som likvid vid avyttring av vanlig lös egendom. Detta medför skattefrihet för ersättning som utfaller efter utgången av en femårsperiod från fastighetsförvärvet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:38:12

Enligt propositionen bör i regel inte någon del av anskaffningskostnaden för fastigheten avräknas vid vinstberäkning i dessa fall.

Realisationsförluster

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

Realisationsförlusten beräknas med utgångspunkt från de faktiska beloppen. Anskaffningskostnaden får alltså inte räknas upp med indextillägg eller fast belopp. Inte heller får realisationsförlust beräknas med utgångspunkt från sådana fiktiva anskaffningsvärden på grundval av de taxeringsvärden som i vissa fall får användas vid vinstberäkningen. Beträffande egendom som förvärvats genom arv eller gåva eller annat benefikt fång blir vederlaget vid närmast föregående köp, byte eller därmed jämförliga förvärv avgörande för förlustberäkningen.

Fastighetsinnehav via aktier m. m.

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

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

Om överföringen från aktie- eller andelsägaren skett genom oneröst fång (köp, byte etc.) bör vid vinstberäkningen som anskaffningskostnad anses det belopp, vartill fastigheten överfördes till företaget. Detta värde får uppräknas med index och fast tillägg enligt de allmänna reglerna.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:38:12

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

Den nu berörda bestämmelsen har placerats bland de föreskrifter som reglerar realisationsvinstbeskattningen av aktier. Dessa har sammanförts i 35 § 3 mom. KL och är i övrigt sakligt oförändrade, bortsett från att den nuvarande begränsningen av skattefriheten för överlåtelser i koncernförhållanden utsträckts att gälla även aktier som innehafts kortare tid än fem år.

Deklarationsförfarandet m. m.

De nya reglerna förutsätter att, om fastighet avyttrats under beskattningsåret, erforderliga uppgifter till ledning för bedömningen av frågan om skattepliktig realisationsvinst uppkommit eller ej skall finnas i deklarationen redan från början. Om sådan vinst föreligger bör givetvis deklarationen innehålla alla de uppgifter som behövs för vinstberäkningen. Uppgifterna bör lämnas på särskild bilaga och på blankett enligt formulär som riksskattenämnden fastställer och som innehåller uppgifter om aktuella uppräkningstal med hänsyn till index o. d. Eftersom index torde undergå åtminstone någon förändring för varje år fordras årligen nytt formulär. Bestämmelse av denna innebörd meddelas i en ny paragraf i taxeringsförordningen, 25 b §.

Beträffande de utredningssvårigheter som kan uppkomma när den skattskyldige säljaren skall fullgöra sin uppgiftsskyldighet rörande realisationsvinst genom en fastighetsförsäljning anförde departementschefen i propositionen bl. a. följande.

Några remissinstanser har berört frågan hur taxering skall åsättas om den skattskyldige inte lämnar tillfredsställande uppgifter om förbättringskostnader m. m. Det ifrågasätts att ge taxeringsmyndigheterna rätt att åberopa alternativmetod för beräkning av anskaffningskostkostnad om utredningen är ofullständig. Enligt min mening bör kraven på bevisning kunna ställas tämligen högt vad gäller kostnader som läggs ned på fastighet sedan lagstiftningen trätt i kraft. För äldre tid måste hänsyn tas till att de skattskyldiga inte haft lika stor anledning att bevara verifikationer o. d. för framtiden. Det bör emellertid för avdragsrätt åtminstone fordras att den skattskyldige gör sannolikt att förbättringar skett och att han haft kostnader på minst 3.000 kr. med anledning härav. Brister bevisningen t. ex. beträffande inköpsår bör taxeringsmyndigheterna kunna åberopa den alternativregel som kan vara tillämplig. Någon skyldighet för taxeringsmyndigheterna att efterforska rätt inköpsår och inköpspris kan inte rimligen föreskrivas.

På tal om kontrollen framhöll departementschefen angelägenheten av att taxeringarna i framtiden skall grundas på ett så riktigt och fullständigt material som möjligt. Han tillade.

Jag avser därför att närmare pröva möjligheterna med något slags aktsystem för förvaring av deklarationshandlingarna för varje skattskyldig. Det bör också övervägas om moderna hjälpmedel i form av mikrofilmning o. d. kan användas för ändamålet i syfte att spara utrymme. Ställning till dessa spörsmål behöver dock inte tas för dagen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:38:12

Övergångsbestämmelserna

Den nya lagstiftningen har ansetts böra träda i kraft så snart som möjligt. Av departementschefens uttalanden i propositionen framgår att han inte ansåg särskilda övergångsbestämmelser nödvändiga i likhet med vad markvärdekommittén föreslagit. Markvärdekommittén hade nämligen förordat bl. a. att fastigheter som skulle varit skattefria, om de sålts vid ikraftträdandet, skulle få säljas skattefritt under ytterligare två år. Kommitténs förslag gick emellertid inte igenom.

I stället föreskrevs att den nya lagstiftningen skulle träda i kraft den 1 januari 1968 och tillämpas första gången vid 1969 års taxering. Äldre bestämmelser skall fortfarande gälla i fråga om avyttring av fastighet som ägt rum under år 1967 eller tidigare år.

För att i samband med övergången till de nya reglerna bedöma om de gamla eller de nya reglerna skall tillämpas är alltså avgörande om avyttringen skett före eller efter årsskiftet 1967/68. Oavsett vad som i civilrättsligt avseende kan anses gälla beträffande frågan om tidpunkten för äganderättens övergång vid fastighetsöverlåtelse, har den i skattehänseende avgörande faktorn enligt stadgad praxis ansetts vara dagen för köpekontraktets undertecknande. Detta gäller även om av köpekontraktet framgår att köpebrev senare skall upprättas. I skattehänseende anses avyttring ha ägt rum i och med köpekontraktets undertecknande i behörig ordning, även om överlåtelsen gjorts beroende av Kungl. Maj :ts eller annan myndighets godkännande. Sådana faktorer som tidpunkten för köpeskillingens erläggande, tillträdet, ansökan om lagfart m. m. ändrar inte heller köpeskontraktets avgörande betydelse härvidlag. Är köpekontraktet daterat senast den 31 december 1967 skall således i princip de gamla reglerna för realisationsvinstbeskattningen tillämpas på avyttringen. Är det däremot daterat den 1 januari 1968 eller senare gäller de nya reglerna för beskattningen.

Men anledning av vad som anfördes i vissa motioner vid riksdagsbehandlingen uttalade sig emellertid bevillningsutskottet för att det skall finnas möjlighet att ingripa mot transaktioner, som före lagstiftningens ikraftträdande gjorts i uppenbart syfte att undkomma eller väsentligen mildra verkningarna av en framtida realisationsvinstbeskattning. Med anledning härav har i övergångsbestämmelserna till den nya lagstiftningen intagits en föreskrift av följande innehåll.

Har skattskyldig förvärvat fastighet före ingången av år 1968 genom köp, byte eller därmed jämförligt fång och har lagfart på fånget sökts efter den 8 november 1967 och har därjämte

antingen den skattskyldige förvärvat fastigheten från föräldrar, far- eller morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make eller från aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening, vari den skattsyldige ensam eller tillsammans med sådana personer, direkt eller indirekt, på grund av det samlade innehavet av aktier eller andelar har ett bestämmande inflytande,

eller fastigheten genom fånget övergått på aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening, vari säljaren ensam eller tillsammans med nämnda personer, direkt eller indirekt, har ett sådant inflytande, eller på dödsbo, vari säljaren eller sådan person är delägare,

skall fastigheten vid framtida realisationsvinstbeskattning anses förvärvad genom det köp, byte eller därmed jämförliga fång som närmast dessförinnan skett från annan än här angiven person. Lika med lagfartsansökan anses annan ansökan

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:38:12

hos myndighet om viss åtgärd med åberopande av fångeshandlingen.

Bestämmelsen gäller endast överlåtelser som berör de uttryckligen angivna fysiska eller juridiska personerna. Den gäller alltså inte förvärv av fastighet från faster, morbror, syskon, för att nämna några exempel.

De överlåtelser, som det här är fråga om, vilka gjorts före 1968 års ingång (också här är köpekontraktets dag avgörande) och för vilka lagfart sökts efter den 8 november 1967 (dvs. då propositionen bordlades), utlöser alltså ingen realisationsvinstbeskattning enligt de nya reglerna, eftersom det är de gamla reglerna som skall gälla för dem. Den "retroaktiva" effekten är blott att den likvid som avtalas vid överlåtelsen inte får utnyttjas som fastighetens ingångsvärde vid en framtida realisationsvinstberäkning enligt de nya reglerna, när den som genom den ifrågavarande överlåtelsen blivit ägare av fastigheten sedermera avyttrar fastigheten. Till grund för vinstberäkningen läggs då i stället den närmast föregående ägarens ingångsvärde med de konsekvenser detta kan få för beskattningen.

Föreskriften om att annan ansökan hos myndighet kan likställas med lagfartsansökan har motiverats med att den nya lagstiftningen annars kunde få retroaktiv verkan i större utsträckning än motionärerna avsett. Utskottet erinrade om att köparen av legitima skäl kunde ha underlåtit att omedelbart söka lagfart på fånget. Utskottet tänkte här på fall då köparen under åberopande av fångeshandlingen ansökt om t. ex. förvärvstillstånd eller fastställelse av lantmäteriförrättning. För att tillräcklig bevisning skall kunna anses förebragt bör enligt utskottet fordras att fångeshandlingen i original eller avskrift finns bevarad hos myndigheten. Med hänsyn till svårigheten att i författningstexten närmare ange de fall, då skatteflyktsregeln inte är avsedd att tillämpas, förutsatte utskottet i detta sammanhang att tillämpningen blev så välvillig som möjligt utan att syftet med bestämmelsen äventyras.

En särskild övergångsbestämmelse har ansetts erforderlig när fastighet är föremål för expropriation eller liknande förfaranden. Härom gäller att de gamla reglerna skall gälla, om talan i målet väckts före den 1 januari 1968 eller om egendomen tagits i besittning före nämnda dag. Exempel på med expropriation likställda förfaranden är tvångsförfarandena enligt vattenlagen och lagen om allmänna vägar. Besittningstagandet i samband med expropriation tillmäts i detta sammanhang betydelse antingen det gäller ett s. k. kvalificerat förhandstillträde eller icke (se Mutén i Skattenytt 1967, sid. 227).

När fråga är om avyttring av fastighet, som utköpts enligt 7 § i 1954 års fondskatteförordning, föreskrivs i övergångsbestämmelserna, att fastigheten vid tillämpning av de nya reglerna om realisationsvinstbeskattningen skall anses ha anskaffats till det vid förvärvet från företaget bestämda beloppet men vid tidpunkten för företagets förvärv av fastigheten.

Avsättning till återanskaffningsfond

I sitt remissyttrande över markvärdekommitténs förslag hade näringslivets skattedelegation pekat på att de föreslagna reglerna för realisationsvinstbeskattningen skulle medföra risk för att företag, som vill flytta från de centrala delarna i en större stad till en mindre ort,

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:38:12

skulle bli beskattade för en del av den vinst de gör på fastighetsförsäljningen. Delegationen föreslog därför att företaget i sådana fall skulle få möjlighet till uppskov med beskattningen under viss tid för att kunna förvärva annan fastighet. Ett sådant uppskov föreslogs också för anskaffning av maskiner och andra anläggningstillgångar. I detta sammanhang hänvisade delegationen till de bestämmelser om avsättning till särskild nyanskaffningsfond, som då var föreslagna och som nu återfinns i den särskilda förordningen därom den 7 april 1967 (nr 96).

I propositionen tog departementschefen fasta på detta uppslag och anförde.

Med tanke på bl. a. den strukturrationalisering som pågår inom industrin och handeln anser jag att det finns starka skäl att pröva metoden med fondavsättningar även i fråga om fastigheter. Däremot anser jag inte tillräcklig anledning föreligga att nu utsträcka bestämmelserna att gälla även inkomst av jordbruksfastighet. Såsom fallet är med förordningen om avsättning till särskild nyanskaffningsfond får även de bestämmelser jag nu föreslår ses som ett provisoriskt arrangemang som det kan vara anledning att senare ompröva. Skulle erfarenheterna ge vid handen att en utvidgning av tillämpningsområdet är önskvärd får detta tas under övervägande vid omprövningen.

Rätten att avsätta till särskild återanskaffningsfond har i enlighet med det sagda begränsats till att gälla endast inkomst av rörelse.

Avdragsrätt föreligger, när en rörelseidkare avyttrar fastighet som han använt i rörelsen för att i stället anskaffa en annan fastighet för samma rörelse eller annan rörelse som han bedriver eller ämnar bedriva. Vinsten genom fastighetsförsäljningen kan alltså härigenom skattefritt avsättas till fonden. Fondmedlen kan härefter inom viss tid användas för avskrivning av byggnad på den nyanskaffade fastigheten. Detta innebär alltså att t. ex. ett företag som säljer sin fastighet i en stad och förvärvar en ny fastighet för rörelsen på annat håll kan använda försäljningsvinsten på den gamla fastigheten för avskrivning på en ny byggnad på den nya fastigheten, vare sig företaget självt uppfört byggnaden eller ej. Till byggnaden räknas i detta sammanhang även sådana fasta maskiner och andra till byggnaden hörande inventarier, vilkas värde ingår i det taxerade byggnadsvärdet utan att ha åsatts särskilt maskinvärde. Däremot kan inte fondavsättningen användas för avskrivning av marken, eftersom gällande regler för inkomstbeskattningen inte medger sådan avskrivning, inte heller kan avsättningen användas för avskrivning på andra maskiner och inventarier än de nyss nämnda. Lagstiftningen åsyftar nämligen i princip företagens ersättningsanskaffning av fastigheter. I enlighet med det anförda ges en bestämmelse om fondens ianspråktagande för avskrivning av byggnad som i princip överensstämmer med 4 § förordningen den 19 februari 1954 (nr 40) om särskild investeringsfond för avyttrat fartyg.

Avdragsrätten skall vid inkomsttaxeringen prövas på samma sätt som övriga taxeringsfrågor. Avdragsyrkandet bör således framställas i självdeklarationen. Frågan om avdrag för avsättning till återanskaffningsfond skall prövas av taxeringsmyndigheterna liksom motsvarande avsättningar enligt nyssnämnda förordning och förordningen den 15 maj 1959 (nr 168) om särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:38:12

Som förutsättning för rätten till avdrag för avsättningen gäller att den skattskyldige ställer en bankgaranti motsvarande halva det avsatta beloppet. Bankgarantins syfte skall vara att gentemot det allmänna garantera den skatt som — om någon återanskaffning inte görs — måste påföras på grund av att fondmedlen återförs till beskattning. Tekniskt har detta utformats på samma sätt som enligt förordningen om fartygsfonder. Garantin skall alltså avse den kvarstående eller tillkommande skatt, som den skattskyldige kan ha att erlägga för beskattningsår, under vilket fondmedel återförs till beskattning utan att ha disponerats för sitt ändamål. Bankgarantin skall ändå vara maximerad till fondavsättningens halva belopp.

Genom garantiförfarandet möjliggör man på ett smidigt sätt för den skattskyldige att frigöra medel för erläggande av delbetalningar avseende den nya fastigheten.

Avdragsrätten skall emellertid även stå i relation till realisationsvinsten. Eftersom den skattepliktiga realisationsvinstens belopp kan vara olika vid den statliga och den kommunala taxeringen, gäller i enkelhetens intresse, att avdraget inte får överstiga den vid den statliga inkomsttaxeringen skattepliktiga realisationsvinsten genom avyttringen.

I likhet med vad som gäller beträffande särskild nyanskaffningsfond föreskrives, att återanskaffningsfond skall tas i anspråk senast under det beskattningsår, för vilket taxering sker under tredje taxeringsåret efter det, då avdrag för avsättningen medgavs. Vidare finns även här möjlighet till förlängning av denna tid med ytterligare högst tre år. Beslut om förlängningen meddelas av Kungl. Maj:t eller myndighet som Kungl. Maj:t bestämmer.

Den bestämmelse som nu berörts och övriga bestämmelser om återanskaffningsfond har utformats i nära anslutning till motsvarande bestämmelser i 4—8 samt 10 och 11 §§ förordningen angående särskild nyanskaffningsfond.

I detta sammanhang erinras om de föreskrifter angående beskattningen av återvunnen avskrivning på fastighet som finns i 9 § förordningen om särskild nyanskaffningsfond och i 23 § förordningen den 27 maj 1955 (nr 256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning. Det gäller här sådana avskrivningar som skett genom ianspråktagande av fondmedel och som återvunnits i samband med senare avyttring av fastigheten. Med hänsyn till den icke tidsbegränsade beskattning av realisationsvinst på fastigheter som införts har de ifrågavarande bestämmelserna om beskattning av återvunna belopp i de båda nämnda förordningarna utgått. Enligt de nya reglerna för realisationsvinstbeskattningen kommer nämligen de återvunna avskrivningarna att i princip alltid vara skattepliktiga.

Reglerna om avsättning till återanskaffningsfond har föranlett en ändring av förordningen den 8 april 1960 (nr 63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst. Liksom när investeringsfond eller särskild nyanskaffningsfond återförs till beskattning, bör nämligen den omständigheten att en återanskaffningsfond återförs till beskattning inte i och för sig hindra skattskyldig att utnyttja sin rätt till förlustavdrag enligt förlustutjämningsförordningen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:38:12

Andra frågor

I samband med frågan om realisationsvinstbeskattningen tog man även upp ett par frågor som inte har något direkt samband med markvärdebeskattningen.

Skyldemansregeln

Den ena gällde skyldemansregeln i andra stycket av punkt 4 av anvisningarna till 22 § KL, som avser beräkningen av ingångsvärde på skog. Ändringen innebär att skyldemansregeln i detta sammanhang skall bli tillämplig även när den skattskyldiges fångesman förvärvat fastigheten genom gåva från skyldeman eller genom bodelning från make. Hittills har regeln för sin tillämpning förutsatt att förvärvet varit av onerös karaktär. Genom ändringen har överensstämmelse åstadkommits med den motsvarande regel som för realisationsvinsterna infördes i samband med införandet av de nya reglerna för aktievinstbeskattningen. Eftersom samma skyldemansregel skall gälla även när beräkningen baserar sig på det för ägaren gällande ingående virkesförrådet, har även punkt 5 av anvisningarna till 22 § KL kompletterats.

Ränta på bostadslån

Vidare har uppmärksammats frågan om avdragsrätt för ränta på lån enligt bostadslånekungörelsen den 1 september 1967 (nr 552) och för sådan ränta på vissa statliga lån enligt äldre kungörelser för vilken räntelån kan utgå enligt räntelånekungörelsen den 1 september 1967 (nr 553) samt för ränta på sådant räntelån. Det system för statligt bostadslån och räntelån, som godkändes av 1967 års vårriksdag (prop. 1967: 100, SU 100, rskr 265), innebär att räntekostnad, som debiterats för dessa lån för vissa år, kan läggas till kapitalskulden i stället för att betalas kontant under året. Ränta på de äldre lånen kan i viss omfattning betalas med hjälp av räntelån. Betalningen av skuldökning och räntelån kommer att ske först vid en framtida tidpunkt.

I allmänhet är ränta avdragsgill vid beskattningen det år då räntan betalats kontant. Tveksamhet kan med hänsyn till konstruktionen av bostads- och räntelånen uppkomma om vilket år avdrag bör göras vid beskattningen för ränta på sådana lån och för ränta på äldre lån som betalas med hjälp av räntelån. Enligt departementschefens uttalanden i propositionen borde räntan i dessa fall vara avdragsgill vid taxering för det beskattningsår då den debiterats eller räntelånet betalats ut. I fråga om icke statliga lån i berörda fastigheter gäller däremot enligt huvudregeln att räntekostnaderna blir avdragsgilla de år då de faktiskt betalas, oavsett om kostnaderna delvis kompenseras genom räntelån eller skuldökning på bostadslånet. Likaså gäller att sådan ränta på statliga lån som skall betalas i vanlig ordning skall följa hittills gällande regler. I enlighet med det sagda har riksdagen beslutat sådan ändring av punkt 5 av anvisningarna till 25 § KL som betingas av de nya lånens utformning.

Nämnda anvisningspunkt innehåller f. n. i andra stycket bestämmelser om hur ränta på vissa äldre statliga lån skall behandlas vid beskattningen. Fr. o. m. 1968 års ingång lämnas i regel inte lån av något av de slag som nämns i lagrummet. De nuvarande bestämmelserna synes dock vara aktuella under viss övergångstid och har därför ansetts böra stå kvar oförändrade t. v.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:38:12