
Nya regler för delavyttringar och substansminskning

Av assessorn *Margareta Sahlström*

Riksdagen har antagit regeringens proposition med förslag angående realisationsvinstbeskattning vid delavyttringar av fastigheter och beräkning av substansminskningsavdrag (lagrådsremiss 1980-11-20, prop 1980/81:104, SkU 40, rskr 228, SFS 1981:256). Förslagen bygger på promemorian (Ds B 1980:9) Delavyttring, substansminskning m m som beträffande frågan om avdrag för substansminskning tog upp ett förslag som företagsskatteberedningen hade lagt fram i sitt slutbetänkande (SOU 1977:86) Beskattning av företag.

Anders Swartling har i Skattenytt nr 3 detta år behandlat de ändringar av realisationsvinstreglerna för fastigheter, främst begränsningen av rätten till indexuppräknings, som riksdagen beslutade i höstas och som gäller för försäljningar fr o m den 1 januari i år. De ändringar för vilka jag kommer att redogöra nedan är av mera teknisk natur och berör framför allt frågan om vilken enhet som skall ligga till grund för vinst- och förlustberäkningen. Bestämmelserna gäller generellt för försäljningar som sker efter utgången av mars 1981 och på den skattskyldiges begäran även för försäljningar som sker under tiden januari t o m mars.

De nya reglerna om substansminskningsavdrag innebär främst att en ny schablon för beräkning av avskrivningsunderlaget införs och att reglerna blir enhetliga för samtliga de inkomstslag där intäkter av utvinning av naturtillgångar kan redovisas. Schablonen anknyter till realisationsvinstreglerna på det sättet att ägaren i princip får beräkna anskaffningsvärdet med utgångspunkt i det belopp som han skulle ha fått dra av vid en realisationsvinstberäkning om han i stället för att exploatera fyndigheten hade sålt den. Vidare öppnas möjlighet till avdrag för avsättning för framtida substansminskning i vissa fall då fastighetsägaren har upplåtit rätten till utvinning mot förskottsbetalning. Reglerna blir generellt tillämpliga då utvinningen påbörjas efter utgången av mars 1981. Även i de fall då utvinningen har påbörjats dessförinnan kan emellertid de nya bestämmelserna om beräkning av avskrivningsunderlaget få användas.

Riksdagen har samtidigt med behandlingen av propositionen 104 också behandlat de ändringar i realisationsvinstreglerna som har föreslagits i prop. 1980/81:68 angående en ändrad företagsbeskattning. Angående dessa ändringar se föregående artikel av Stig von Bahr i detta nummer.

1 Realisationsvinstreglerna

1.1 Enheter för resultatberäkningen

I punkt 2 av anvisningarna till 35 § KL stadgas att beräkningen av realisationsvinst och -förlust skall göras särskilt för varje avyttrad taxeringsenhet eller del av taxeringsenhet. Att man på detta sätt har anknutit realisationsvinstberäkningen till den indelning i taxeringsenheter som görs vid fastighetstaxeringen är naturligt med hänsyn till att man vid fastighetstaxeringen ser till vad som är en ekonomisk enhet och normalt sett utgör föremål för överlåtelse eller upplåtelse. Det har också visat sig praktiskt att anknyta till en enhet som är föremål för återkommande officiell värdering. I propositionen nämns särskilt att detta förhållande har gjort det möjligt att införa olika schabloner för att underlätta den praktiska tillämpningen. Alltjämt skall därför huvudregeln vara att en särskild beräkning görs för varje avyttrad taxeringsenhet eller del av taxeringsenhet.

Den nya fastighetstaxeringslagen (FTL) bygger i och för sig på samma grundprinciper som hittills har gällt. I vissa fall kommer emellertid egendom som för närvarande utgör en taxeringsenhet att delas upp i en eller flera nya. Det gäller bl a vissa jordbruksfastigheter med en yta på 2—5 har, jordbruk där bostadshuset inte ligger i anslutning till lantbruksdelen och inte heller behövs som bostad för ägaren eller för de i jordbruket anställda och jordbruk med täktmark och exploateringsmark. Bostadshusen resp täkt- och exploateringsområdena kommer här att brytas ut till särskilda taxeringsenheter som får beskattningsnaturen annan fastighet. Det är för dessa fall, då egendomen under ägarens innehav — vid benefika förvärv även under föregående ägares innehav — har splittrats upp på flera taxeringsenheter, som de nya reglerna är avsedda. Bestämmelserna utgör ett alternativ till huvudregeln och innebär att säljaren, om två eller flera vid försäljningstillfället befintliga taxeringsenheter tidigare under innehavet har ingått i samma taxeringsenhet, får beräkna realisationsvinsten eller -förlusten som om egendomen alltjämt utgjorde en enda taxeringsenhet. Till indelningen före år 1952 tas dock aldrig hänsyn.

Om de vid avyttringstillfället bestående taxeringsenheterna endast delvis har tillhört den äldre enheten kan gemensam resultatberäkning också få ske. Förutsättningen härför är att mera än hälften av enhetens vid försäljningstillfället gällande taxeringsvärde belöper på den del som har ingått i den äldre enheten. I propositionen nämns följande exempel: Områdena D, E och F har ursprungligen varit samtaxerade. Vid försäljningstillfället finns enheterna D, E + G och F + H. Av de tre befintliga enheterna har således D i sin helhet ingått i den förutvarande enheten. E + G får sammanföras med D om mer än hälften av taxeringsvärdet för E + G belöper på E. F + H får sammanföras med D — och även med E + G om detta område har uppfyllt förutsättningarna — om mer än hälften av taxeringsvärdet för F + H belöper på F.

Den nya alternativregeln skall tillämpas om den skattskyldige begär det. Be-

visbördan ligger hos den skattskyldige som själv förutsätts ta fram den utredning som behövs.

Alternativregeln och vissa bestämmelser som preciserar vad som skall anses med begreppet "fastighet" när fråga är om delavyttringar har tagits in i de nya andra och tredje styckena av punkt 2 av anvisningarna till 35 § KL. Bestämmelserna jämte uttalanden i förarbetena ger följande ledning om vad som i olika fall skall gälla vid beräkningen.

Huvudregeln och alternativregeln avgör i vilka fall en separat resp gemensam resultatberäkning får ske. Om någon säljer en del av en taxeringsenhet eller en del av den större alternativa enheten får de sk delavyttringsreglerna i trettonde stycket av punkt 2 a av anvisningarna till 36 § KL användas. Har delavyttringsreglerna använts skall hänsyn till detta tas vid försäljningen av resterande egendom, oavsett om den säljs i etapper eller i ett sammanhang. Att observera är att gemensam resultatberäkning skall kunna bli aktuell endast om egendom säljs i ett sammanhang till samma köpare. Om någon under ett beskattningsår säljer olika delar av en enhet till skilda köpare eller till en och samma köpare men vid olika tillfällen skall separata resultatberäkningar göras.

Vissa beloppsgränser som gäller vid realisationsvinstberäkning — 3 000-kronorsgränsen för rätt till avdrag för vissa förbättringskostnader m m och för skyldighet att återföra värdeminskingsavdrag på byggnader — hänför sig till förhållandena på "fastigheten". Även rätten till 3 000-kronorstillägg när flera bostadsbyggnader finns kräver att förhållandena på hela "fastigheten" beaktas. Med fastighet skall här förstås den resultatenheter — taxeringsenheten eller den alternativa större enheten — som den skattskyldige valt att tillämpa. Om t ex en försäljning omfattar två taxeringsenheter som båda har en bostadsbyggnad som i och för sig berättigar till 3 000-kronorstillägg kan båda byggnaderna ge rätt till tillägg om huvudregeln tillämpas medan endast ett tillägg kan medges om den skattskyldige i stället valt alternativregeln.

1.2 Övrigt

Övriga ändringar på realisationsvinstbeskattningens område innebär smärre justeringar av de regler som gäller vid delavyttring, upplåtelse för all framtid och fastighetsreglering. De innebär i korthet följande.

Vid vinstberäkningen på grund av *försäljning av en del av en fastighet* ser man först endast till förhållandena på den avyttrade delen. Det innebär att rätten till 3 000-kronorstillägg liksom till avdrag för förbättringskostnader m m och skyldigheten att återföra värdeminskingsavdrag på byggnader bedöms med hänsyn till förhållandena endast på den del av fastigheten som säljs, utan hänsynstagande till förhållandena på den behållna egendomen. För framtiden gäller i stället att bedömningen skall göras med hänsyn till förhållandena på

hela taxeringsenheten, eller, i de fall då den skattskyldige har valt att vid beräkningen utgå från den större alternativa enheten, förhållandena på denna.

När en skattskyldig får engångsersättning på grund av *upplåtelse för all framtid* m m medges f n avdrag med 2 000 kr från samtliga ersättningar. Här kommer i stället att gälla att avdraget skall medges per kommun.

Beträffande kontantersättningar som utgår vid *fastighetsreglering* har reglerna ändrats så att det dels klart framgår att ersättningar på upp till 5 000 kr alltid är skattefria, dels inte längre blir några tröskeeffekter när ersättningen ligger mellan 5 000 kr och 10 000 kr. Att observera är att de under 1.1 beskrivna bestämmelserna om resultatenheter inte skall slå igenom här. I stället skall 5 000 kronorsregeln tillämpas särskilt för varje förrättning oberoende av om den berör en eller flera taxeringsenheter.

2 Avdrag för substansminskning

2.1 Allmänt

Inkomster från exploatering av en naturtillgång kan vara skattepliktiga antingen som inkomst av rörelse, av jordbruksfastighet eller av annan fastighet. Reglerna om beräkning av substansminskningsavdrag är emellertid i dag olika för de olika inkomstslagen.

Som jag redan nämnt kommer de nya reglerna för fastighetstaxering att medföra bl a att täktområden som i dag ingår i jordbruksfastigheter bryts ut och taxeras som annan fastighet. I framtiden kommer utvinningen därför endast i undantagsfall, ofta under ett övergångsskede, att redovisas i inkomstslaget jordbruksfastighet. Verksamheten blir i stället hänförlig till rörelse eller — när rätten till utvinning har överlåtits till annan eller utvinningen bedrivs i så ringa omfattning att rörelse inte föreligger — till annan fastighet. Det kommer inte att vara ovanligt att marken omtaxeras under den tid utvinningen pågår.

De nya reglerna om beräkning av substansminskningsavdrag är gemensamma för samtliga de tre inkomstslagen. En omtaxering av marken och överflyttning av resultatredovisningen till en ny förvärvskälla skall därför inte kunna ändra förutsättningarna för avdrag eller påverka det beräknade avskrivningsunderlaget. Särskilda övergångsbestämmelser har införts för att en omtaxering inte skall föranleda någon ändring av avskrivningsunderlaget för i dag existerande täktverksamhet.

2.2 Beräkning av anskaffningsvärdet

De nya bestämmelserna om beräkning av avskrivningsunderlaget, d v s anskaffningsvärdet, innebär följande.

Huvudregeln är liksom hittills att anskaffningsvärdet beräknas med utgångspunkt i ägarens — vid benefika fång den föregående ägarens — faktiska utgift för förvärvet av tillgången. Till detta belopp läggs de exploateringskostnader som inte dras av i den löpande driften.

Dagens schablon — 60% av fyndighetens allmänna saluvärde vid exploaterings början, vilket kritiserats såsom varande alltför förmånligt — har ersatts med en alternativregel som anknyter till realisationsvinstreglerna. Fastighetsägaren får utgå från det belopp som han skulle ha fått dra av enligt realisationsvinstreglerna om han i stället för att exploatera fyndigheten hade sålt den vid tidpunkten för exploaterings början. Det kan visserligen antas att anknytningen till realisationsvinstreglerna normalt kommer att leda till ett lägre anskaffningsvärde än dagens schablon, inte minst med tanke på den skärpning av reglerna som gäller fr o m den 1 januari i år. Det motsatta förhållandet kan emellertid också inträffa. För att undvika ett sådant resultat har en gräns införts för vad som kan räknas fram enligt den nya alternativregeln. Beloppet får således inte vara högre än 75% av täktmarkens allmänna saluvärde vid tidpunkten för exploaterings början.

Till det belopp som räknas fram med hjälp av realisationsvinstreglerna skall sedan läggas dels de eventuella kostnader som visserligen uppkommit före exploaterings början men som inte beaktats vid beräkningen — det torde främst bli fråga om kostnader för projektering — dels de exploateringskostnader som senare uppkommer, allt under förutsättning att kostnaderna inte har fått dras av i den löpande driften.

Krävs tillstånd för utvinningen skall beräkningen av anskaffningsvärdet göras endast för det område som omfattas av tillståndet. Ges nytt tillstånd för ett angränsande område skall en ny beräkning göras på grundval av förhållandena vid den tidpunkt då utvinningen börjar på det nya området.

Den nya alternativregeln innebär merarbete i förhållanden till dagens schablon. I flertalet fall kommer förmodligen beloppet att bestämmas med hjälp av delavyttringsreglerna, särskilt bestämmelsen om att omkostnadsbeloppet får fördelas med hänsyn till värdförhållandena vid avyttringstillfället. Det innebär att man först skall beräkna omkostnadsbeloppet för hela fastigheten och därefter fördela detta mellan täktområdet och resterande del med hänsyn till värderelationerna vid exploaterings början. Värderingen kan utan tvivel leda till svårigheter i vissa fall. De vid fastighetstaxeringen åsatta värdena bör visserligen kunna tjäna till ledning för fördelningen men det kommer ofta nog att inträffa att någon särtaxering ännu inte skett. Departementschefen utesluter heller inte att den utredning som har gjorts vid projekteringen ibland kan ge ett säkrare underlag.

2.3 Avdrag vid förskottsättning m m

Avdrag för substansminskning skall i princip göras i takt med den faktiska utvinningen. Om den skattskyldige har utnyttjade avdrag från tidigare år får han dock använda det utnyttjade utrymmet oberoende av vilken utvinning som har skett under beskattningsåret. Däremot medges inte avdrag i snabbare takt än utvinningen sker.

Det har länge påtalats att de ägare som upplåter rätten till utvinning mot förskottsersättning kan komma att beskattas fullt ut för ersättningen, trots att den motsvaras av en förpliktelse att i framtiden avstå från en betydande mängd av fastighetens substans. Så kan bli fallet både när ägaren i upplåtelseavtalet förbehållit sig en viss årlig ersättning oavsett om uttag sker i motsvarande omfattning och när upplåtelsen sker mot engångsersättning. Under förutsättning att ägaren avslutar sin löpande bokföring med årsbokslut enligt bokföringslagen eller jordbruksbokföringslagen införs nu en möjlighet till avsättning i räkenskaperna för framtida substansminskning och rätt till avdrag för avsättningen vid inkomsttaxeringen. Avdraget får uppgå till högst så stor del av anskaffningsvärdet som belöper på den förskottsbetalade men outtagna substansen. Det skall återföras till beskattning påföljande år, varefter rätten till avdrag prövas på nytt med hänsyn till förhållandena vid årets utgång. Det krävs också att upplåtelsen har skett i skriftlig form till en utomstående person.

2.4 Några redovisningsfrågor

Som jag nämnt skall det förhållandet att ett täktområde bryts ut ur en jordbruksfastighet och omtaxeras till annan fastighet inte medföra några konsekvenser för det materiella beskattningsresultatet. I de fall redovisningen har påbörjats medan marken fortfarande ingick i jordbruksfastigheten kan emellertid vissa rent redovisningsmässiga svårigheter uppkomma. Redovisningen kan nämligen i och med omtaxeringen komma att flyttas över till en ny förvärvskälla. Det finns anledning att kortfattat redogöra för vad som sagts om detta i propositionen.

a) Ägaren har upplåtit rätten till utvinning mot löpande ersättning: Intäkter och avdrag som belöper på tiden före särtaxeringen hänförs till jordbruksfastigheten. Fr o m det år de särtaxeringen äger rum sker redovisningen i en ny förvärvskälla inom inkomstslaget annan fastighet. Om ägaren fått förskottsersättning och gjort avdrag för avsättning för framtida substansminskning året före särtaxeringen måste dock avdraget återföras i den gamla förvärvskällan vid taxeringen för det år då täktmarken första gången särtaxeras. Ny avsättning och nytt avdrag sker emellertid i den nya förvärvskällan.

b) Upplåtelsen har gjorts mot engångsersättning: Ersättningen tas upp som intäkt i den förvärvskälla som området tillhörde vid upplåtelsefallet. Utgjorde verksamheten rörelse vid tiden för upplåtelsen skall dock ersättningen i regel behandlas som intäkt i rörelsen. För avdrag och återföringar efter upplåtelsen skall i princip samma förvärvskälla behållas. Trots de nyligen införda bestämmelserna i 47 § KL om att den som mot engångsersättning fått nyttjanderätt till täktmark under vissa förutsättningar skall beskattas för garantibelopp i ägarens ställe, skall således i detta sammanhang fastighetsägaren behandlas som ägare till täktmarken även efter upplåtelsen. För att undvika varje risk för missolkning har en uttrycklig regel införts om detta.

c) Utvinningen görs i egen regi: Har verksamheten så pass ringa omfattning att den behandlats som binäring till jordbruket skall överflyttning till en ny förvärvskälla inom inkomstslaget annan fastighet ske i samband med särtaxeringen. Om verksamheten har en sådan omfattning att den utgör rörelse, torde någon överflyttning emellertid inte bli aktuell. I praxis har nämligen substansminskningsavdragen oftast hänförs till rörelsen även om tänken fortfarande ingått i en jordbruksfastighet.

3 Övergångsbestämmelser

Den nya lagstiftningen har trätt i kraft den 1 april detta år och tillämpas på de fall där en avyttring sker resp en utvinning påbörjas efter utgången av mars 1981. De ändringar i realisationsvinstreglerna som föreslagits i propositionen om ändrad företagsbeskattning skall emellertid tillämpas först vid 1984 års taxering.

Som jag inledningsvis har nämnt kan vissa av de nya bestämmelserna tillämpas även på avyttringar som skett och utvinningar som påbörjats dessförinnan. Beträffande *realisationsvinstreglerna* gäller det främst bestämmelserna om att två eller flera taxeringsenheter vid beräkningen får sammanföras till en större enhet. Dessa bestämmelser skall således kunna tillämpas även på försäljningar under tiden januari—mars. Bakgrunden till den retroaktiva tillämpningen är att bestämmelserna till väsentlig del föranletts av de nya fastighetstaxeringsreglerna som får verkan redan fr o m den 1 januari 1981.

En sammanföring vid realisationsvinstberäkningen får betydelse i flera avseenden. En gemensam resultaträkning kan ge större utrymme för indexuppräkningskostnader och förbättringskostnader. Även beträffande rätten till avdrag för förbättringskostnader m m kan en sammanföring vara till den skattskyldiges fördel. När det gäller rätten till 3 000-kronorstillägg och skyldigheten att återföra värdeminskingsavdrag är emellertid den gemensamma resultatberäkningen till den skattskyldiges nackdel. Användningen av den nya alternativregeln kan således i enstaka fall leda till en större realisationsvinst än huvudregeln.

I både lagrådsremissen och lagrådets yttrande diskuterades ingående huruvida den retroaktiva tillämpningen av alternativregeln skulle kunna komma i konflikt med regeringsformens förbud mot retroaktiv skattelagstiftning, om en uttrycklig erinran om förbudet var nödvändig och vad taxeringsmyndigheterna skulle ha att iakta vid tillämpningen. I propositionen uttalade departementschefen sedan följande.

För egen del vill jag till en början erinra om att de nya bestämmelserna om sammanföring av taxeringsenheter har till syfte att eliminera vissa olägenheter som den nya indelningen i taxeringsenheter kan medföra vid realisationsvinstbeskattningen och att de skall tillämpas bara om den skattskyldige begär det. Förslaget att de skall kunna tillämpas även på avyttringar som sker före ikraftträdandet föranleds av att de nya fastighetstaxeringsreglerna får verkan redan fr o m den 1 januari

1981 och att det därför har ansetts angeläget att även de som avyttrar en fastighet under tiden den 1 januari—den 31 mars 1981 får möjlighet att utnyttja dem.

De nya reglerna är således avsedda att vara till de skattskyldigas förmån. Som utvecklats i lagrådsremissen kan de dock i undantagsfall ge ett ogynnsamt resultat. Enligt min uppfattning skulle retroaktivitetsförbudet rent teoretiskt kunna bli tillämpligt i vissa sådana fall. I praktiken torde dock några problem inte uppkomma. Man kan nämligen utgå från att de skattskyldiga handlar på ett rationellt sätt när de tar ställning till om de nya reglerna skall tillämpas eller ej. Skulle någon av förbiseende eller missförstånd yrka att de nya bestämmelserna skall tillämpas trots att det är till hans nackdel, följer dessutom redan av de allmänna principer som ligger till grund för taxeringsarbetet att myndigheten skall göra honom uppmärksam på förhållandet och lämna honom möjlighet till rättelse. Mot denna bakgrund behöver enligt min mening någon uttrycklig erinran om retroaktivitetsförbudet inte tas in i övergångsbestämmelserna.

Beträffande realisationsvinstreglerna skall vidare den nya bestämmelsen om att 2 000-kronorsavdraget vid allframtidsupplåtelser skall medges per kommun undantagslöst tillämpas första gången vid 1982 års taxering. Den kommer då visserligen att beröra avyttringar före ikraftträdandet men det leder inte till någon konflikt med retroaktivitetsförbudet eftersom bestämmelsen är enbart gynnande.

När det gäller de nya reglerna om *avdrag för substansminskning* ges inte någon möjlighet till retroaktiv tillämpning när fråga är om avsättning för framtida substansminskning. Däremot har det ansetts så angeläget att kunna korrigera de ojämna beskattningsresultat som nuvarande och tidigare lagstiftning har lett till beträffande beräkningen av anskaffningsvärdet att möjlighet att tillämpa de nya beräkningsreglerna har öppnats för samtliga fastighetsägare oberoende av när utvinningen har påbörjats. Under förutsättning att yrkande om tillämpning av de nya bestämmelserna ställs vid den första taxering efter år 1981 då den skattskyldige yrkar avdrag för substansminskning för det aktuella området får han således rätt att använda dem. En ny utvinning anses då ha påbörjats vid ingången av det beskattningsår för vilket avdrag första gången yrkas enligt de nya bestämmelserna. Att märka är att det är de realisationsvinstregler som gäller vid det aktuella tillfället som skall tillämpas. De övergångsbestämmelser som gäller för den i höstas beslutade skärpningen av realisationsvinstreglerna och som tillämpas vid försäljningar under 1981—1983 får således betydelse.