Små funderingar kring blankett 16 [1]

Av biträdande taxeringsintendenten Uno Vilmark.

Vid beräkning av realisationsvinst får avdrag ske bl. a. ”för vad som *nedlagts* på förbättring av egendomen”. (Anv. till 36 § KL.) Vad menas med ”nedlagts”?

I de särskilda upplysningarna på blankett 16 anges: ”Förbättringskostnad medtages endast för år, då de *nedlagda* kostnaderna uppgått till minst 3.000 kr”. Skall fastighetsägaren ha ådragit sig kostnader om minst 3.000 kr för arbetslöner och material, som under ett kalenderår använts till förbättring av fastigheten, eller skall han under ett kalenderår ha betalat minst 3.000 kr för ”förbättringar”? När är en kostnad ”nedlagd”? Om det inte är fråga om vad som kontant utgivits, hur skall man då göra med kostnader för material, som vederbörande köpt hem men ännu ej hunnit använda? Måste man av praktiska skäl ”tolka” bestämmelserna på särskilt sätt?

Bestämmelserna i början av anvisningarna till 36 § KL att avdrag får ”ske för alla *omkostnader* för förvärvet och avyttringen, således för erlagd köpeskilling, för vad som *nedlagts* på förbättring av egendomen, för inköps- och försäljningsprovision, för stämpelkostnader m. m.” synes inte ha ändrats sedan lagen stiftades år 1928. 1921 års kommunalskattekommitté (SOU 1924:53) synes icke närmare ha behandlat frågan om beräkning av realisationsvinst. Inkomstskattesakkunniga har emellertid i sitt förslag till förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt (SOU 1923:69) i IX anvisningarna till 9 § använt nära nog samma formulering, som den nyss citerade ur anv. till 36 § KL. Enda skillnaden är, att i stället för ”således”, skrev man ”sålunda framförallt”. Vad de inkomstskattesakkunniga avsåg med ”för vad som *nedlagts* på förbättring av egendomen” kan kanske anses framgå av 9 § i förslaget. Där utsäges, att till utgifter och omkostnader, som skall gå i avräkning mot bruttointäkterna, hänföres bl. a. ”alla omkostnader och utgifter för vinstens erhållande och särskilt vid avyttring av egendom: alla *utgifter* för egendomens anskaffande, förbättrande och avyttring”. Eftersom ordet utgifter särskilt tidigare användes om verkställda kontanta utbetalningar, kan man kanske tolka förslaget så, att avdrag skulle medgivas för *betalade* förbättringskostnader.

Enligt 41 § KL skall inkomst av rörelse och stundom även inkomst av jordbruksfastighet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. I andra fall skall kontantprincipen tillämpas. Stadgandet har väl viss betydelse vid realisationsvinstberäkning trots att man i anvisningarna till samma paragraf angivit dels, att realisationsvinst respektive realisationsförlust skall ”beräknas med hänsyn till köpeskillingens totala belopp, oavsett om detta skall betalas på en gång eller terminsvis”, dels att i ”fråga om avdrag för *utgifter*, som hänföra sig till realisationsvinst, gälla särskilda bestämmelser (jfr anvisningarna till 36 § punkt 1)”? Har det

[1] Se också Erik Eklunds anmälan i detta nummer av Ekmans och Sterners bok ”Skatt på fastighetsvinster”.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:27

någon betydelse att man i det sist citerade avsnittet använt ordet ”utgifter” och inte ”kostnader” eller ”omkostnader”? Är det betalade kostnader som avses?

Såväl ingångsvärdet för fastigheten som förbättringskostnaderna får enligt upplysningarna på blankett 16 omräknas med ledning av vissa omräkningstal. I anvisningarna till 36 § KL finner man stadgandet att ingångsvärdet liksom de förbättringskostnader m. m. ”*för vilka avdrag får ske,* skola omräknas till de belopp, vartill de skulle ha uppgått efter det allmänna prisläget under det år då avyttringen skedde”. Man skall göra en justering på grund av att penningvärdet förändrats under årens lopp. Det synes åtminstone mig naturligt, att man utgår från de betalningsmedel som använts och räknar fram deras vid vinstberäkningen aktuella värde. Rättschefen Gösta Ekman har också i en artikel i Svensk skattetidning (1968 nr 1-2, sid. 11) angivit: ”Sådana förbättrings- och underhållskostnader som får beaktas vid realisationsvinstbeskattningen uppräknas i förhållande till index för de år de *bekostats*”. Departementschefen (Prop 1967:153, sid 131) anförde däremot: ”Sådana förbättringar som beaktas vid realisationsvinstbeskattningen bör uppräknas i förhållande till index för de år de *utförts* vilket i princip överensstämmer med kommitténs förslag”. (Kommittén, SOU 1966:23, sid 293: ”Om fastigheten bebyggts efter förvärvet eller ägaren eljest nedlagt förbättringskostnad av någon betydelse, förslagsvis minst 5.000 kronor under ett år, bör årligt procentuellt tillägg få beräknas på denna kostnad men givetvis endast från det år då kostnaden *nedlagts.”)*

Enligt bestämmelserna skall köpeskillingen vid förvärvet liksom förbättringskostnaderna omräknas till de belopp som o. s. v. Det synes sålunda som om förvärvskostnad och förbättringskostnad skall behandlas på samma sätt. Om man skall omräkna värdet på de betalningsmedel, som användes vid förvärvet, vilket väl inte är oskäligt, blir det sålunda tio omräkningar därest förvärvslikviden erlagts med exempelvis en million per år i tio år. Att vinsten skall beräknas oberoende av om *försäljnings*likviden erhålles på en gång eller terminsvis medför väl inte att *förvärvs*likviden skall behandlas på särskilt sätt?

Enligt bestämmelserna skall omräkning ske till ”det allmänna prisläget under det år då *avyttringen* skedde”. Departementschefen (Prop 1967:153, sid 127) anförde: ”Jag har därför stannat för att föreslå tillämpning av index för juli månad under *beskattningsåret*”. Om fastighet avyttras i slutet av år 1968 medan första delen av köpeskillingen erhålles först under år 1969, torde det sistnämnda året utgöra beskattningsåret. Skall uppräkning ske till prisläget avyttringsåret 1968 eller beskattningsåret 1969?

I nya 25 b § taxeringsförordningen stadgas: ”Har den skattskyldige under beskattningsåret *avyttrat* fastighet, skall han vid självdeklaration foga erforderlig utredning på fastställt formulär — —” (Blankett 16). Om den skattskyldige i exemplet ovan följer denna bestämmelse kommer uppräkningen att ske till 1968 års prisläge. Är det då meningen att vederbörande taxeringsnämnd skall flytta över blanketten från 1969 års till 1970 års deklaration? Med hänsyn till tidigare praxis, som till synes ej ändrats, bör realisationsvinsten deklareras först 1970. För de skattskyldiga torde det då bli besvärligt om 1969 års blankett 16

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:27

måste användas. Meningen är väl att 1970 års blankett användes? Uppräkning sker då till 1969 års prisläge.

I sammanhanget kan måhända noteras vad departementschefen anförde beträffande proportionering av anskaffningskostnad. (Prop 1967:153 sid 134) "Oklarhet råder om från vilken värdenivå proportioneringen bör ske, inköpsårets eller försäljningsårets." — — — "Enligt min mening bör anskaffningskostnaden proportioneras med utgångspunkt från den ursprungliga värdenivån, således den tidpunkt till vilken *kostnaden hänför sig,* d. v. s. *i allmänhet inköpsåret* resp. det år *förbättringar bekostats.*" Bevillningsutskottet (1967:64, sid 67): Utskottet ansluter sig till den av departementschefen uttalade uppfattningen, som överensstämmer med gällande rätt." Har man skrivit "i allmänhet inköpsåret" därför att hela köpeskillingen oftast erlägges under inköpsåret? "Förbättringar bekostats" måste väl innebära att någon form av utbetalning skett?

De nya bestämmelserna om realisationsvinstbeskattning av fastighet kan knappast sägas vara lätta att tillämpa. Dessa funderingar berör endast ett av de många problem som möter vid användandet av blankett 16. Det vore bra för många om man kunde säga, att i kolumnen för år för förvärv och förbättring anges år då förvärvspris eller förbättringskostnad till någon del betalats, i kolumnen för förvärvspris och förbättringskostnad noteras utbetalade belopp. *(Kursiveringarna gjorda av förf.)*

Ett förtydligande

I anslutning till det av rådmannen Atle Eriksson på sid. 30—31 i SN detta år behandlade rättsfallet NJA 1966: 118 bör följande beaktas. 20 § TF ändrades genom förordning den 13 maj 1966 (SFS nr 137) d. v. s. efter det att HD meddelat sitt utslag. Ändringen innebär att *skyldigheten* att *sörja* för att underlag finns för deklarationen kvarstår under sex år efter utgången av det kalenderår som underlaget avser. Preskriptionstiden börjar alltså att löpa från utgången av sexårsperioden i likhet med vad som tidigare gällt och fortfarande gäller beträffande underlåtenhet att bevara underlaget.

Red.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:27