Beskattning av fastighetsvinster

Författare: Rättschefen Gösta Ekman och f. d. landskamreraren Harry Sterner. P. A. Norstedt & Söners förlag, 138 sidor, häftad. Pris 15 kr. + moms.

Under de senaster åren har som bekant bestämmelserna om beskattning av realisationsvinst av olika slag av egendom undergått högst betydande ändringar. Det började med aktievinstbeskattningen 1966 och fortsättning följde sedan vid höstriksdagen 1967, då en evig beskattning av fastighetsvinster infördes. Denna lagstiftning blev sedan under 1968 påspädd med ett komplex bestämmelser avseende behandlingen av engångsersättningar för nyttjanderätter m. m.

Detta sätt att lagstifta i etapper har helt naturligt gjort det svårt för den stora allmänheten att få ett grepp om ändringarna. Det är därför tacknämligt att någon velat börja bearbetningen av detta oplöjda fält. De från den stora Skattehandboken kända författarna har åtagit sig denna uppgift. Av dem har rättschefen Ekman tagit mycket aktiv del i lagstiftningsarbetet och har därför särskilda förutsättningar att lägga lagstiftarens tankegångar till rätta för en bredare allmänhet.

Boken är skriven i löpande följd och kommentarerna är således inte som i Skattehandboken intagna under de olika bestämmelserna. Detta underlättar läsandet i synnerhet som framställningen indelats i korta kapitel. Den innehåller givetvis en redogörelse för realisationsvinstreglerna beträffande fastigheter men också olika avsnitt om andra nymodigheter t. ex. möjligheterna att göra avsättning till återanskaffningsfond och att få uppskov i vissa fall med realisationsvinstbeskattningen. Den aktuella lagtexten på dessa områden har samlats och fyller enbart den 32 av bokens totalt 139 sidor.

Det säger sig självt att på ett så pass begränsat utrymme som c:a 100 sidor i litet oktavformat finns det inte stora möjligheter att få med mycket mer än en allmän beskrivning av reglerna i stort. Författarna har dock bemödat sig om att åtminstone antyda olika problem som kan dyka upp i den praktiska tillämpningen. De har emellertid inte alltid kunnat ge någon lösning, vilket är förlåtligt med hänsyn till den ovisshet som råder om hur regeringsrätten kommer att se på den nya lagstiftningen i stort. Några anvisningar från Riksskattenämnden har inte heller kommit. Att här gå in på de olika frågor som kan ställas låter sig inte göra; det blir kanske tillfälle att återkomma i annat sammanhang. Här skall emellertid några spörsmål som författarna tagit ställning till behandlas, främst kanske därför att anmälaren har en divergerande uppfattning.

En sådan fråga rör tolkningen av begreppet nedlagd kostnad avseende förbättring. I boken anges att om arbetena utförts det ena året men betalts det andra så torde betalningsåret vara avgörande vid tvist eftersom den s. k. kontantprincipen gäller i förvärvskällan. Samtidigt tillägger författarna emellertid att principen inte bör hårdras. I lagtexten talas om ”nedlagda kostnader”. Även om den av författarna hävdade tolkningen kan ha praktiska fördelar

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:28

skulle den i många fall leda till orimliga resultat. Om en tillbyggnad påverkat det taxeringsvärde som läggs till grund vid vinstberäkningen kan naturligtvis inte byggnadskostnaden få medräknas såsom en förbättringskostnad därför att den bestritts året efter det då taxeringsvärdet höjdes, i så fall skulle den bli medräknad två gånger. Särskilt när det gäller förfluten tid kan det vara svårt att veta när betalning skett men man kan däremot visa att ett visst arbete utförts, exempelvis utbyte av kakelugnar mot värmeledning. Då något behov inte har förelegat tidigare att bevara räkenskapshandlingar, mer än tio år i vart fall, är det ofta omöjligt att veta både hur stor den totala kostnaden varit och när arbetet betalts. Taxeringsmyndigheterna torde i sådana fall få nöja sig med en skälig uppskattning av vad arbetet kunde ha kostat vid tidpunkten för utförandet. Enligt anmälarens mening bör frågan om 3 000 kronorsgränsen uppnåtts för förbättringskostnad bedömas efter tidpunkten för arbetets utförande. I sammanhanget kan det påpekas att författarna, då det gäller indexberäkningen, utgått ifrån att betalningstiden är avgörande i fall som de nu nämnda och inte det år då arbetet utförts. Även denna slutsats kan måhända diskuteras eftersom normalt kostnaderna för arbetet följer det prisläge som råder då arbetet utförs.

Vid bedömandet av realisationsvinstens storlek skall som bekant hänsyn i princip tas till åtnjutna värdeminskningsavdrag. Bestämmelserna i p. 1 av anvisningarna till 36 § talar endast om värdeminskningsavdrag som den *skattskyldige* fått åtnjuta tidigare. Det är i och för sig inte självklart hur detta skall tolkas, då den sålda fastigheten erhållits genom arv och den skattskyldige går tillbaks till arvlåtarens anskaffningstid. Är han då tvungen att ta med även värdeminskningsavdrag, som inte den skattskyldige säljaren själv utan arvlåtaren åtnjutit? Det hade varit önskvärt om författarna velat tillkännage sin uppfattning på denna punkt.

Lagstiftningen kan kanske inte sägas vara komplicerad för normalfallen då en hyresfastighet, villafastighet eller hel jordbruksfastighet säljs. Komplikationer inträder emellertid då en fastighet inköpts i omgångar och då försäljning sker av endast en del av fastigheten. Inte minst blir detta fallet genom att i 1968 års lagstiftning vissa upplåtelser av nyttjanderätter jämställts med delförsäljningar av fastighet. Det hade varit intressant att få en antydan om hur man skall tolka begreppet fastighet. Skall det anses vara registerfastighet, taxeringsenhet enligt 8 § eller förvaltningsenhet enligt 18 § kommunalskattelagen eller eventuellt någon annan enhet. Frågan är av stor praktisk betydelse särskilt för fastighetsägare med stort fastighetsbestånd där upplåtelser och delförsäljningar tillhör den dagliga rutinen. Resultatet kan bli högst varierande bl. a. då det gäller att fördela värdeminskningsavdrag, förbättringskostnader etc.

En egendomlighet i lagstiftningen som författarna inte berört är vad som faller in under begreppet förbättringskostnad. Enligt allmänt språkbruk är det orimligt att kalla en tomtägares uppförande av en byggnad på en inköpt tomt för en förbättringskostnad, men i lagstiftningen talas å ena sidan om anskaffningskostnad, vilket för den som anskaffar en obebyggd tomt inte kan avse annat än själva tomten, och å den andra sidan om förbätt-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:28

ringskostnad. Om man låter en byggmästare bygga ett hus på sin tomt kan kostnaden för detta kanske sägas vara en anskaffningskostnad för byggnaden men en förbättringskostnad avseende den redan innehavda tomten. Frågan skulle sakna betydelse om man inte haft vissa spärregler beträffande förbättringskostnader. Hänsyn får t. ex. inte tagas till sådan kostnad om kostnaden nedlagts före år 1914. Det är uppenbarligen orimligt att tänka sig att den som år 1900 köpt en tomt som han bebygger 1902 inte skulle få räkna med byggnadskostnaden då han skall räkna fram ingångsvärdet.

Exempel på andra frågor som kanske förtjänat att belysas mer än som skett är behandlingen av det särskilda bostadstillägget då vid sambruk av jordbruksfastigheter en befintlig mangårdsbyggnad på den ena fastigheten inte längre blir utnyttjad utan ägaren bebor en byggnad på den sambrukade egendomen, av förbättringskostnaders fördelning på olika delar av fastighet, av förbättringskostnader som nedlagts av arrendator eller hyresgäst och av undantagsförmåner vid köp och avyttring. En fråga som väckt mycket intresse är hur sådana situationer skall behandlas, där t. ex. barn fått köpa billigt av sina föräldrar och gränser mellan köp och gåva är flytande.

Framställningen är lättläst och illustreras med fler överskådliga tablåer och exempel. Detta gör att även den i skattelagstiftningen föga bevandrade läsaren har utbyte av boken. Då det gäller realisationsvinstbeskattningen av fastigheter är sistnämnda kategori förhållandevis stor. För många fastighetsägare går det inte att sitta med armarna i kors och hoppas att någon realisationsvinst vid framtida försäljning inte uppkommer. Det gäller inte endast att för evärderliga tider samla och bevara räkningar o. dyl. beträffande förbättringskostnader etc. för att vara väl rustad då fastigheten skall säljas utan även att lära sig fundamenten i realisationsvinstbeskattningen.

Erik Eklund.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:28