Erfarenheter av realisationsvinstbeskattningen av fastigheter

Av intendenten Hans Markstedt

Svenska Cellulosa Aktiebolaget SCA:s fastigheter omfattar en landareal av ca 22.100 km² eller en yta större än Uppland och Södermanland tillsammantagna. Det är då helt naturligt att bolagets försäljningar av fastigheter och upplåtelser av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet blir omfattande. Det är här fråga om försäljning av mark för egnahems- och fritidsbebyggelse till anställda men även till andra, försäljning av bostadsfastigheter från nedlagda industrier, upplåtelse av servitut för kraftledningar och vägrätt och rätt att taga grus och att dämma i vatten. Bolaget avger årligen mellan 300 och 400 deklarationer avseende sådana avyttringar och har sedan 1969 avgivit mer än 2.000 deklarationer avseende realisationsvinst vid avyttring av fastighet eller inkomst av tomtrörelse. Det bör framhållas att avyttringarna avser fastigheter belägna i de fyra nordligaste länen och att de slutsatser som författaren måhända anser sig kunna dra av sina erfarenheter som deklarant kanske inte alltid har sin giltighet för södra och mellersta Sverige.

Nu gällande lag om beräkning av realisationsvinst vid avyttring av fastighet och inkomst av tomtrörelse hänför sig i huvudsak till 1967 och 1968 års (upplåtelse av nyttjanderätt och servitutsrätt till mark) lagstiftning. Till grund för 1967 års lagstiftning låg 1963 års markvärdekommittés betänkande. Huvuduppgiften för kommittén borde i enlighet med riksdagens hemställan vara att undersöka frågorna om att med andra medel än genom de expropriationsrättsliga bestämmelserna förhindra oförtjänta jordvärdestegringsvinster. I sitt förslag till omläggning av realisationsvinstbeskattningen har "kommittén sökt beakta intresset av att ge det allmänna del av de stora markvinsterna men har å andra sidan inte ansett påkallat att beskatta små och måttliga vinster på egnahem, hyreshus, vanliga jordbruksfastigheter och industrifastigheter, vinster som ofta endast är uttryck för penningvärdets förändringar" (prop 1967: 153, sid. 48). Den lagstiftning som senare kommit till stånd synes enligt författarens mening väl ha tillgodosett här angivna syften. För att inte hinder skulle uppstå för näringslivets rationalisering eller skogs- och jordbrukets yttre rationalisering har lagstiftningen kompletterats med förordningar om avsättning till fond för återanskaffning av fastighet respektive om uppskov med beskattning av realisationsvinst. Den senare lagstiftningen är även tillämplig på mark som överföres till ny ägare genom fastighetsreglering enligt 5 kap. fastighetsbildningslagen, på engångsersättning för inskränkning i förfoganderätten till fastighet enligt naturvårdslagen eller motsvarande in

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:44

skränkningar enligt andra författningar. Uppskov med beskattningen kan även erhållas om fastigheten tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande och vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet på obegränsad tid.

Samtidigt med att realisationsvinstbeskattningen ändrades enligt 1967 års lag reglerades beskattningen av jordstyckningsrörelse genom nu gällande bestämmelser om beskattning av tomtrörelse enligt KL 23 §.

Erfarenheten av den realisationsvinstbeskattning som varit i tillämpning sedan 1969 års taxering är i stort sett god. Vinster som endast är ett uttryck för penningvärdets förändring synes i stor utsträckning ha undantagits från beskattning och näringslivets behov av rationaliseringar har ej hindrats tack vare ovannämnda kompletterande lagregler. Lagstiftningens uppgift var att förhindra oförtjänt jordvärdestegringsvinst och därmed får väl avses vinster utöver penningvärdets förändring. Sådana vinster har genom beskattningsreglerna blivit indragna till det allmänna.

Realisationsvinstbeskattningen är nu föremål för översyn.[1] Även om erfarenheten av nu gällande regler och deras tillämpning i stort sett är god kan det inte undgås att lagstiftningen kan förbättras eller förtydligas på punkter där oklarhet råder. Jag tillåter mig därför göra några påpekanden.

Fastighetsreglering

Enligt anvisningarna till KL 35 § p. 4 beskattas uppkommen realisationsvinst, när skattskyldig avstått mark genom fastighetsreglering enligt 5 kap. fastighetsbildningslagen, endast om den eller de ersättningar i pengar, som den skattskyldige fått under ett beskattningsår sammanlagt överstigit 5.000 kronor. Bestämmelsen är lätt att tillämpa för en skattskyldig med endast ett mindre fastighetsinnehav. För skogsbolagen med fastigheter spridda över ett flertal kommuner och kanske flera län innebär bestämmelsen att ett stort antal deklarationer måste upprättas med ingen eller endast obetydlig realisationsvinst. Avsevärd förenkling skulle uppstå både för den skattskyldige och taxeringsmyndigheterna om till bestämmelsen gjordes ett tillägg "inom kommunen". Den eventuella skatteminskningen till följd härav uppväges säkert av lättnader för kontrollmyndigheten.

Upplåtelse av nyttjanderätt och servitutsrätt

Erfarenheten har visat att ett stort antal upplåtelser sker av små områden för väg eller kraftledning utan att någon nämnvärd vinst uppstår. Det i anvisningarna till 35 § 4 p. 2 st. angivna 2.000 kronors-avdraget bör gälla ersättningar inom varje kommun. Alternativt kunde man undantaga alla upplåtelser, där ersättningen ej uppgår till 1.000 kr.

[1] Betänkande numera avlämnat, se SN 1975 häfte 8–9 s. 396.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:44

Beräkning av ingångsvärde

1. *Fast tillägg å 3.000 kronor*

Många jordbrukare har i den pågående rationaliseringsprocessen i jordbruket sålt sina fastigheter men velat behålla själva gården med intilliggande mark. För att inte gå miste om 3.000-kronors-tillägget har man sålt hela fastigheten och därefter köpt tillbaka en avstyckning omfattande gården och kringliggande mark. Förfarandet har godtagits av regeringsrätten. (Förhandsbesked RSV Dt 1974: 20). Det ifrågasättes om inte samma beskattningseffekt skulle kunna åstadkommas vid försäljning av fastigheten med undantag för byggnaderna genom ett enklare förfarande. Realisationsvinstkommittén har här föreslagit en praktisk lösning. (SOU 1975: 53 sid 28.)

Oklarhet råder om hur det skall förfaras om ett skogsbolag äger ett stort antal fastigheter inom en kommun. Om fastigheterna bildar en taxeringsenhet synes endast ett 3.000-kronorstillägg kunna medgivas. Är fastigheterna uppdelade på flera taxeringsenheter torde tillägget medges för varje taxeringsenhet. Taxeringen blir även om den är i överensstämmelse med skatteförfattningarna inte i möjligaste måtto likformig och rättvis. Samma sak gäller om ett företag har ett stort antal bostäder som taxerats som en enhet medan ett annat fått varje bostadsbyggnad åsatt särskilt taxeringsvärde.

2. *Anskaffningsvärde*

Svårigheter föreligger ofta att utreda anskaffningskostnaden för äldre fastigheter då fastigheten kan ha undergått avsevärda ändringar genom sammanläggningar och avstyckningar. I dessa fall får ingångsvärdet beräknas med utgångspunkt från taxeringsvärdet 20 år före avyttringen. För ett skogsbolag kan taxeringsenheten omfatta samtliga skogsfastigheter inom en kommun. Det kan inte ha varit lagstiftarnas mening att begärliga fritidstomter eller mark för bebyggelse i närheten av tätort skall värderas efter det genomsnittliga taxeringsvärdet per m² för taxeringsenheten. Marken bör i stället upptas till vad likvärdig mark taxerats till vid den allmänna fastighetstaxering som ägt rum 20 år före avyttringen eller närmast därföre. Taxeringsmyndigheterna har också godtagit att den skattskyldige räknar med något schablonvärde t. ex. 100 kr per tomt eller 10 öre/m² eller liknande. Det borde emellertid underlätta både för den skattskyldige och taxeringsmyndigheterna om lagstiftningen kompletterades med bestämmelser om att länsstyrelserna ägde fastställa sådana schablonvärden. Realisationsvinstkommitténs förslag att uppta ingångsvärdet till 1: – kr/m² vid försäljning av enstaka tomter från en större fastighet är en praktisk lösning.

3. *Lagfarts- m. fl. kostnader för förvärv*

Enligt anvisningarna till KL 36 § får vid beräkning av realisationsvinst

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:44

avdrag 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 stämpelskatt m. m. Det för fastigheten gällande ingångsvärdet liksom de förbättrings- eller därmed jämförliga reparations- och underhållskostnader för vilka avdrag får ske skall omräknas till de belopp, vartill de skulle ha uppgått efter det allmänna prisläget under det år då avyttringen skett.

Såsom anvisningarna utformats borde det inte råda någon tvekan om att lagfartsstämpel, avstycknings- och jämförliga kostnader skall omräknas även om de utgetts senare än det år då fastigheten förvärvades. Emellertid har i prop. 1967: 153 (sid. 131) intagits ett exempel som visar hur beskattningsbar realisationsvinst skall beräknas i vilket lagfarts-, inköps- och försäljningskostnader m. m. ej omräknats. Exemplet, som inte överenstämmer med lagtexten, har skapat viss förvirring hos såväl skattskyldiga som taxeringsmyndigheter och riksskatteverket bör därför utfärda förtydligande anvisningar.

4. *Realisationsförlust*

Vid försäljning av fastigheter har i många fall kunnat konstateras att den uppburna köpeskillingen inte motsvarar de nedlagda kostnaderna om dessa omräknas med beaktande av penningvärdets förändring. För förlust som uppstått genom uppräkning av anskaffningsvärdet medges emellertid ej avdrag. Avdrag medges endast för skillnaden mellan den uppburna köpeskillingen och de faktiska anskaffningskostnaderna och förbättringskostnaderna. Det faktum att visa skattskyldiga vid avyttring av fastighet erhåller en vinst sedan ingångsvärdet omräknats med beaktande av penningvärdets förändring, vilken ej i sin helhet tages till beskattning, bör ses mot bakgrunden av att avdrag ej erhålles för många reella förluster. En skärpning av realisationsvinstbeskattningen, vilket från vissa håll påyrkats, bör därför ej genomföras utan att detta problem belysts och utan att samtidigt genomföra carryback-regler för realisationsförluster.

Tomtrörelse

I andra fall än då fråga är om kvalificerad tomtrörelse anses tomtrörelse konstitueras, när den skattskyldige under en tioårsperiod sålt minst femton byggnadstomter. Avyttringen av de fjorton första tomterna beskattas som tillfällig förvärvsverksamhet medan inkomsten av den femtonde tomten blir inkomst av rörelse. Om under ett år t. ex. 30 tomter säljes på en gång till en och samma köpare, vilka tomter skall då anses utgöra de fjorton första? Fråga är om inte i detta fall hela försäljningen skall betraktas som kvalificerad tomtrörelse. (Se remissyttrande från länsstyrelsen i Värmlands län, prop. 1967: 153, sid 102.)

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:44

I prop. 1967: 153 (sid. 149) har departementschefen gjort följande uttalande:

"Har tomtförsäljning skett från olika fastigheter eller olika delar av en fastighet, anser jag att man vid bedömningen av antalet tomtförsäljningar skall medräkna endast försäljning av sådana tomter som normalt kan anses ingå i en och samma tomtrörelse. Enligt kommittéförslaget skulle hänsyn tas till den skattskyldiges samtliga tomtförsäljningar, oavsett belägenheten. En sådan ståndpunkt skulle enligt min mening lätt leda till mindre tillfredsställande resultat, något som också framhållits i vissa remissyttranden. Jag anser därför att viss hänsyn skall tas till de försålda tomternas inbördes geografiska läge. Om någon äger fastigheter belägna långt från varandra, kanske i olika delar av landet, skall antalet tomtförsäljninga· bedömas för de olika fastighetsinnehaven var för sig. Detsamma bör gälla om någon äger en till ytan mycket stor fastighet. Som exempel kan här nämnas de stora skogsbolagens fastigheter. Har försäljningar skett på någon del av fastigheten behöver bedömningen av om tomtrörelse föreligger inte utan vidare påverkas av en enstaka försäljning av en tomt, långt från området för de andra försäljningarna. Sker en mer koncentrerad tomtförsäljning på båda sidor om gränsen mellan en och samme ägares intilliggande fastigheter, skall däremot hänsyn tas till samtliga försäljningar på det som framstår som ett naturligt tomtområde."

Formuleringen måste onekligen vålla huvudbry både för den skattskyldige och skattemyndigheterna. Om den skattskyldige avyttrar tomter från fastigheter belägna långt från varandra, kanske i olika delar av landet, skall antalet tomtförsäljningar bedömas för de olika fastigheterna var för sig. Denna formulering antyder att avståndet från de olika tomtområdena bör vara betydande för att sammanläggning ej skall ske. Den sista meningen i departementschefens ovan citerade uttalande tyder å andra sidan på att tomtområdena måste ligga ganska tätt om sammanläggning skall göras. I anvisningarna till 27 KL § sägs att "endast sådana tomter som med hänsyn till deras inbördes läge normalt kan anses ingå i en och samma tomtrörelse". Onekligen behövs här ett förtydligande om när avyttring av tomter med hänsyn till deras inbördes läge kan anses ingå i en och samma tomtrörelse. Enligt anvisningarna till KL 28 § är beräkningen av ingångsvärdet i tomtrörelse kopplad till bestämmelserna i 36 §. Realisationsvinstkommittén har inte berört tomtrörelsen. Frågan är om 36 § kan ändras utan att effekten på beskattningen av tomtrörelse, byggnadsrörelse och handel med fastigheter utreds.

Uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst

Uppskov kan erhållas vid avyttring av fastighet i vissa i KL 35 § 2 mom. 2:a och 3:e st. angivna fall, om den skattskyldige förvärvar fastighet (ersättningsfastighet), som är jämförlig med den fastighet till vilken realisations-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:44

vinsten hänför sig. Ifråga om arronderingsfallen har departementschefen uttalat att beskattningsmyndigheterna torde regelmässigt inhämta yttrande från lantbruksnämnderna beträffande frågan om överlåtelsen är ett led i jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering. Lantbruksnämnderna torde därvid stödja sig på uttalande från lantbruksstyrelsen i broschyren "Skattefrågor vid jordbrukets och skogsbrukets yttre rationalisering". Att döma av uttalande i denna broschyr synes lantbruksstyrelsen förutsätta (sid. 8 a.a.) att den egendom som försäljes lägges till en angränsande egendom eller i varje fall ligger bra till och på någorlunda kort avstånd från gårdsplanen för den sammanslagna egendomen. En så snäv tolkning vid tillämpning av uppskovsreglerna skulle givetvis försvåra skogsbrukets yttre rationalisering. Skogsbruket måste medges uppskov med beskattningen vid avyttring av torp, arrendegårdar och från övriga fastigheter avsides belägna skiften om inte en från allmän synpunkt önskvärd strukturrationalisering av skogsbruket skall hindras av beskattningen. Glädjande nog synes beskattningsmyndigheterna ha haft förståelse för detta men anvisningarna till lantbruksnämnderna bör kompletteras i nu nämnt avseende.

Departementschefen uttalade att det ligger i sakens natur att man särskilt i upplåtelsefallen får bedöma frågan om likvärdigheten relativt liberalt. Om en skattskyldig på en jordbruksfastighet upplåtit rätt att taga grus eller rätt till väg eller servitut för kraftledning och sådan upplåtelse är jämställd med avyttring skall han ha uppskov till den del ersättningen använts för anskaffning av annan jordbruksfastighet. Någon annan jämförelse än beloppsmässig kan i detta fall ej komma ifråga.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:44