Reavinst — fastighet

Något om konsumering av ingångsvärde vid delavyttring och markupplåtelse

Av taxeringsintendenterna Rolf Andersson och Sten Öberg

I 16:e stycket anvisningspunkt 2 a till 36 § kommunalskattelagen har intagits en allmän föreskrift om att alla delförsäljningar och markupplåtelser från en fastighet skall påverka omkostnadsavdragets storlek vid en slutlig avyttring av fastigheten. Några detaljerade anvisningar om hur det belopp skall beräknas, varmed ingångsvärdet bör reduceras, har inte lämnats i lagtexten. I prop 1975/76:180, som ligger till grund för de från 1976-04-01 ändrade reglerna om beskattning av realisationsvinst, uttalar departementschefen på sid 144 dock följande: ”Jag vill i detta sammanhang framhålla att beräkningen bör grundas på den avyttrade fastighetens andel av ingångsvärdet. Om denna andel uppskattats i samband med beräkning av realisationsvinst vid delavyttringen bör det då fastställda beloppet användas även vid den slutliga avyttringen. Har exempelvis ingångsvärdet för ett avyttrat markområde beräknats till 20 000 kr bör — vid en senare företagen vinstberäkning i samband med avyttring av återstoden av fastigheten — det ursprungliga ingångsvärdet för hela fastigheten reduceras med 20 000 kr”. Detta uttalande synes som framgår av nedan uppställda sifferexempel endast vara tillämpligt på fall då realisationsvinst uppkommit vid delavyttring eller markupplåtelse.

I det fallet att en fullständig realisationsvinstutredning inte lämnats, därför att redan en överslagsberäkning visat att ingen vinst uppkommit vid delavyttring eller markupplåtelse, anger realisationsvinstkommittén i sitt betänkande (SOU 1973:53) sid 133: ”Anskaffningskostnaden skall då minskas med ett belopp som motsvarar erhållen ersättning.” Departementschefen synes i förenämnda proposition inte kommentera det här ifrågavarande fallet att någon vinst inte uppkommit vid delavyttring eller markupplåtelse.

Vi har ställts inför ett fall där förutsättningarna i princip var följande. En fastighet har köpts 1970 för 200 000 kr. Under 1974 har en delförsäljning skett för 100 000 kr. Vid realisationsvinstberäkningen, intagen i den till ledning för 1975 års inkomsttaxering avlämnade självdeklarationen, har den på försäljningen belöpande delen av inköpspriset beräknats till 110 000 kr.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:06:58

Försäljningen av återstoden av fastigheten har skett 1976. Fråga är då vid den följande realisationsvinstberäkningen om hur mycket av ingångsvärdet som konsumerats 1974. Ett synnerligen enkelt problem, trodde vi till en början.

Allmänt sett anser vi, att man skall få fram samma vinst eller förlust oavsett om en fastighet säljs i delar eller på en gång. Följande mycket förenklade exempel torde åskådliggöra vår uppfattning. I exemplet förutsätts att någon förändring i penningvärdet inte förekommit.

a) Delavyttring/markupplåtelse

Förvärv År	Belopp	Konsumering År	Belopp	Försäljn-pris	Resultat	
1970	200 000 kr	1974	110 000 kr	100 000 kr	Förlust	10 000 kr
		1976	90 000 kr	350 000 kr (slutförsäljn)	Vinst	260 000 kr
			200 000 kr	450 000 kr	Vinst	250 000 kr

b) Avyttring av fastigheten på en gång

Försäljningspris 1976	450 000 kr
Förvärvskostnad 1970	200 000 kr
Vinst	250 000 kr

Nedan varieras exemplet på olika sätt med anknytning till gällande beskattningsregler. Syftet är att därmed komma fram till en metod som ger ett, som vi ser det, rättvist resultat.

a) Delavyttring/markupplåtelse

Alternativ I

Här förutsätts att den på delförsäljning 1974 belöpande delen av ingångsvärdet i 1975 års självdeklaration uppgivits till 50 000 kr.

Delförsäljning 1974 för	100 000 kr
Omkostnadsbelopp: 50 000 x index för 1970—74 1,32	66 000 kr
Vinst	34 000 kr
Under 1976 säljs resten av fastigheten för	350 000 kr
Omkostnadsbelopp: Återstående ingångsvärde 150 000 kr (200 000 ./. 50 000), 150 000 x index för 1970—76 1,62	243 000 kr
Vinst	107 000 kr

Summa vinst blir 141 000 kr (34 000 + 107 000).

Alternativ II

Här förutsätts att den på delförsäljning 1974 belöpande delen av ingångsvärdet i 1975 års självdeklaration uppgivits till 85 000 kr.

Delförsäljning 1974 för	100 000 kr
Omkostnadsbelopp: 85 000 x index för 1970—74 1,32	112 200 kr
Vinst	0 kr
Under 1976 säljs resten av fastigheten för	350 000 kr

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:06:58

Omkostnadsbelopp: Återstående ingångsvärde
115 000 kr (200 000 ./. 85 000),
115 000 x index för 1970—76 1,62 ..... 186 300 kr
Vinst 163 700 kr

Summa vinst blir 163 700 kr.

Alternativ III

Här förutsätts att den på delförsäljning 1974 belöpande delen av ingångsvärdet i 1975 års självdeklaration uppgivits till 110 000 kr.

Delförsäljning 1974 för ..... 100 000 kr
Ingångsvärde ..... 110 000 kr
Förlust 10 000 kr

Under 1976 säljs resten av fastigheten för ..... 350 000 kr
Omkostnadsbelopp: Återstående ingångsvärde
90 000 kr (200 000 ./. 110 000),
90 000 x index för 1970—76 1, 62 ..... 145 800 kr
Vinst 204 200 kr

Summa vinst blir 194 200 kr (204 200 ./. 10 000).

Alternativ IV

Samma förutsättning som i alternativ III.

Delförsäljning 1974 för ..... 100 000 kr
Ingångsvärde ..... 110 000 kr
Förlust 10 000 kr

Under 1976 säljs resten av fastigheten för ..... 350 000 kr

Vid detta alternativ skall fastställas hur mycket av ingångsvärdet, som har konsumerats vid delförsäljningen 1974. I vart fall borde inte mer än 100 000 kr motsvarande ersättningen ha konsumerats. Det synes emellertid vara riktigare att endast 75 757 kr (100 000:index för 1970—74 1,32) anses ha blivit konsumerat. I det senare fallet bör omkostnadsbeloppet vid den slutliga avyttringen beräknas enligt följande:

Återstående ingångsvärde 124 243 kr (200 000 ./. 75 757),
124 243 x index för 1970—76 1,62 ..... 201 274 kr
Vinst 148 726 kr

Summa vinst 148 726 kr. Förlusten vid delförsäljningen, 10 000 kr, får vid detta alternativ inte vara avdragsgill särskilt eftersom ingångsvärdet vid delförsäljningen korrigerats vid den slutliga vinstberäkningen.

Även med samma förutsättning som i alternativ II skulle vinsten kunna beräknas till 148 726 kr med här angiven metod.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:06:58

b) Avyttring av fastigheten på en gång

Försäljningspris 1976	450 000 kr
Omkostnadsbelopp: 200 000 x index för 1970—76 1,62	324 000 kr
Vinst	126 000 kr

Jämförelse mellan de under a) och b) framräknade vinstbeloppen, vilka utgör:

a)	Alt I	141 000 kr
	Alt II	163 700 kr
	Alt III	194 200 kr
	Alt IV	148 726 kr
b)		126 000 kr

Skillnaden mellan 141 000 kr (34 000 + 107 000), 148 726 kr och 126 000 kr kan förklaras sålunda. Vinstbeloppet, 34 000 kr, uppräknat med 1,62 till 1,32 1976 års penningvärde blir 41 726 kr och den totala vinsten blir då i Alternativ I 148 726 kr (41 726 + 107 000). På samma sätt kan beloppet vid b) justeras, om man tar hänsyn till att 450 000 kr 1976 med beaktande av penningvärdets fall inte är lika med 100 000 kr 1974 + 350 000 kr 1976. Räknar man upp 100 000 kr med $\frac{1,62}{1,32}$ blir beloppet 122 726 kr. Vinstbeloppet 126 000 kr höjs då med 22 726 kr till 148 726 kr.

Försöker man sig på liknande avstämningar av vinstbeloppen vid Alternativ II och III, 163 700 kr resp 194 200 kr, finner man att det inte är möjligt att komma till samma resultat. Dessa jämförelser torde visa, att beräkningarna enligt Alternativ I och IV är riktiga, medan beräkningarna enligt Alternativ II och III ger felaktiga resultat.

Såvitt vi kan finna, bör således, när vinst inte uppkommit vid delavyttring eller markupplåtelse, konsumerat ingångsvärde beräknas enligt vårt Alternativ IV, vilket dock förutsätter — som nämnts ovan — att eventuell förlust vid delavyttring eller markupplåtelse inte får avdragas från inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:06:58