Rea-vinst fastighet. Ytterligare om konsumering av ingångsvärde

av assessor Stig v. Bahr.

Punkt 2 a sextonde och sjuttonde styckena av anvisningarna till 36 § KL innehåller regler om hur en delförsäljning under innehavstiden påverkar vinstberäkningen vid avyttring av återstoden av fastigheten. I förra numret av Skattenytt (s. 438—441) diskuterade taxeringsintendenterna Rolf Andersson och Sten Öberg (nedan kallade A—Ö) hur dessa regler skall tillämpas i olika situationer. Som utgångspunkt tog A—Ö följande typfall.

En obebyggd fastighet inköps år 1970
(index 1,00) för ..... 200 000 kr.
Delförsäljning år 1974 (index 1,32) för ..... 100 000 kr.
Slutförsäljning år 1976 (index 1,62) för ..... 350 000 kr.

Om ingångsvärdet för den år 1974 sålda fastighetsdelen kan uppskattas till 50 000 kr. (detta innebär, såvida beräkningen av ingångsvärdet sker med ledning av prisnivån år 1970, att 25 % av det ursprungliga inköpspriset belöpt på den sålda fastighetsdelen), medför försäljningen enligt A—Ö en realisationsvinst på 100 000 ./. (50 000 × 1,32) = 34 000 kr. Eftersom 50 000 kr. av ingångsvärdet konsumerats genom delförsäljningen anges slutförsäljningen ge upphov till en realisationsvinst på 350 000 ./. (150 000 × 1,62) = 107 000 kr. Den sammanlagda realisationsvinstbeskattningen blir således (34 000 + 107 000) = 141 000 kr. Detta är, såvitt jag förstår, fullt riktigt.

Situationen blir emellertid, anför A—Ö, annorlunda om anskaffningskostnaden för den år 1974 sålda fastighetsdelen kan uppskattas till 110 000 kr. (detta innebär att, såvida beräkningen av ingångsvärdet även denna gång sker med ledning av prisnivån vid förvärvstillfället, att 55 % av det ursprungliga inköpspriset belöpt på den sålda fastighetsdelen). Delförsäljningen ger således upphov till en såväl real som nominell förlust. Vid realisationsvinstberäkningen i anledning av den slutliga försäljningen skall dock enligt A—Ö inte 110 000 kr. av det ursprungliga ingångsvärdet anses konsumerat. I stället bör man fastställa exakt hur stor del av ingångsvärdet som hade behövt utnyttjas för att undvika realisationsvinst på grund av delförsäljningen. Denna del uppgår i exemplet till (100 000 : 1,32) = 75 757 kr. Om 75 757 kr. av ingångsvärdet konsumerats genom delförsäljningen återstår 124 243 kr. av det ur-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01

sprungliga ingångsvärdet. Realisationsvinsten vid slutförsäljningen bör enligt A—Ö därför beräknas till 350 000 kr. ./. (124 243 × 1,62) = 148 726 kr. Den nominella förlusten vid delavyttringen, 10 000 kr., anges dock inte ge någon rätt till avdrag.

Låt mig redan här konstatera att det av A—Ö förda resonemanget inte synes vara hållbart. Om ingångsvärdet på den sålda fastighetsdelen beräknats till 110 000 kr. skall enligt min uppfattning det ursprungliga ingångsvärdet också anses konsumerat med detta belopp. En fastighets ingångsvärde bör således anses ha minskat med den del av detta värde som belöper på ett avyttrat markområde oavsett om delavyttringen medfört vinst eller förlust.

Den sist redovisade uppfattningen synes också ha stöd i lagstiftningens förarbeten. Realisationsvinstkommittén hade nämligen föreslagit att det ursprungliga ingångsvärdet i delavyttringsfallen skulle anses konsumerat med det lägsta av andelen av ingångsvärdet och vederlaget för den avyttrade fastighetsdelen. Tillämpat på A—Ö:s exempel skulle därför — oavsett hur stor del av fastigheten som faktiskt sålts — delavyttringen konsumerat högst 100 000 kr. av det ursprungliga ingångsvärdet. I propositionen togs emellertid uttryckligt avstånd från tanken att ersättningens storlek skulle inverka på beräkningen av ingångsvärdet på den avyttrade delen (prop. 1975/76: 180 s. 144n och 145ö). Inte heller riksdagsbehandlingen ger något stöd för antagandet att beräkningen av hur stor del av ingångsvärdet som konsumerats på grund av en delavyttring skall påverkas av ersättningens storlek eller det skattemässiga resultatet av avyttringen (jfr SkU 1975/76:63 s. 59).

En konsekvens av det sagda är att det mycket väl kan hända att en försäljning i omgångar ger högre skattemässig belastning än om fastigheten sålts på en gång (trots att det sammanlagda priset realt sett är detsamma). Den omständigheten att indexuppräkning (och eventuella 3 000-kronorstillägg) måhända inte kan utnyttjas fullt ut vid en delförsäljning inverkar således inte på vinstberäkningen vid slutförsäljningen. Den av A—Ö rekommenderade kvittningen mellan outnyttjad indexuppräkning och senare uppkommen realisationsvinst torde därför förutsätta ganska genomgripande ändringar i realisationsvinstsystemet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-23 08:07:01