Reavinst — fastighet

Mer om konsumering av ingångsvärde

Av taxeringsintendenterna Rolf Andersson och Sten Öberg

Vår artikel i Skattenytt nr 10 år 1978 har mötts med ett välvilligt intresse från personer både innanför och utanför skatteadministrationen. Vi noterar också med glädje att artikeln givit anledning till kommentarer av assessorn Stig von Bahr i Skattenytt nr 11 år 1978. En fortsatt diskussion synes önskvärd, eftersom bestämmelserna har stor betydelse för många skattskyldiga.

Vårt typfall är som Stig von Bahr framhåller följande.

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

Stig von Bahr förutsätter att vid delförsäljningen ingångsvärdet beräknas med ledning av prisnivån år 1970. Vi har inte tagit med någon sådan förutsättning, eftersom den i och för sig synes sakna betydelse för vårt resonemang. Stig von Bahr menar att delförsäljningen givit ”upphov till en såväl real som nominell förlust”.

Stig von Bahrs uppfattning skulle vara riktig endast om man med säkerhet kunde bestämma ingångsvärdet för just den avyttrade delen. Detta är inte möjligt, vilket uppmärksammats redan i Kungl Maj:ts prop 153 år 1967, sid 76 och 133. På sid 76 återges ett uttalande av överlantmätaren i Östergötlands län, ”att proportioneringen inte kan ske direkt efter areal. Hänsyn får tas även till bl a befintlig bebyggelse, markens värde från bebyggelsesynpunkt samt ofta även till markområdenas olika värde från jord- och skogssynpunkt m m.”

Numera finns möjlighet för fastighetsägare att vid delavyttring uppskatta ingångsvärdet med utgångspunkt i värdenivån vid avyttringstillfället. Detta innebär att så stor del av fastigheten anses avyttrad som ersättningen för fastighetsdelen utgör av fastighetens hela värde omedelbart före avyttringen. I förarbetena lämnas ett förslag till en schablonmässig beräkning av detta värde med utgångspunkt i taxeringsvärdet. Vid försäljning av en del av exempelvis jordbruksfastighet visar det sig ofta att en proportionering av hela fastighetens ingångsvärde efter arealen, vilket får anses utgöra huvudregeln, leder till ett ingångsvärde efter indexuppräkning av några hundra-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:55

lappar för den försålda delen, medan beräkningen efter värdenivån vid avyttringstillfället ger ett omkostnadsbelopp som överstiger försäljningspriset. Orsakerna härtill är bl a att fastighetens hela värde genom schablonberäkningen upptagits för lågt och att den försålda delen stigit i värde mer än fastigheten i övrigt.

Om Stig von Bahrs uppfattning skulle vara riktig, gäller det verkligen för fastighetsägaren att vid redovisning av resultatet av delförsäljning eller markupplåtelse se till att inte uppge fastighetens hela värde för lågt.

Ett exempel: En delförsäljning sker för 200 000 kr. Enligt anvisad schablonmetod är fastighetens hela värde 500 000 kr. Fastighetens marknadsvärde enligt opartisk värdering är 1 150 000 kr. Fastighetens hela omkostnadsbelopp är 1 200 000 kr. Fastigheten är obebyggd och hela omkostnadsbeloppet avser uppräknat ingångsvärde. Den skattskyldige gör följande reavinstberäkning.

Köpeskilling	200 000 kr
Avgår: $\frac{200\,000 \times 1\,200\,000}{500\,000}$	480 000 kr
Vinst:	0 kr

Efterföljande år säljs restfastigheten för 950 000 kr. Vi antar att penningvärdet stått fast och konstaterar att enligt Stig von Bahr återstår omkostnadsbelopp med 720 000 kr (1 200 000 — 480 000). Skattepliktig realisationsvinst blir då 230 000 kr (950 000 — 720 000). Hade den skattskyldige innan han deklarerade delförsäljningen läst Stig von Bahrs artikel, hade han deklarerat delförsäljningen enligt följande:

Köpeskilling	200 000 kr
Avgår: $\frac{200\,000 \times 1\,200\,000}{1\,150\,000}$	208 700 kr
Vinst	0 kr

Vid slutförsäljningen hade han då kunnat förfoga över ett omkostnadsbelopp av i vart fall 991 300 kr (1 200 000 — 208 700). En av den skattskyldige åberopad opartisk värdering av fastigheten torde ju normalt böra gälla före den anvisade schablonmetoden.

Om den skattskyldige i vårt ursprungliga typfall år 1974 hade anlitat en opartisk värderingsman som hade beräknat fastighetens hela värde omedelbart före delförsäljningen till exempelvis 300 000 kr, vilket inte förefaller för högt, så hade en vinst på 12 000 kr uppkommit vid delförsäljningen enligt följande.

Delförsäljning 1974 för	100 000 kr
Omkostnadsbelopp:	
$\frac{100\,000}{300\,000}$ x 200 000 x 1,32	88 000 kr
Vinst	12 000 kr

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:55

Den skattskyldige hade då vid slutförsäljningen inte haft några bekymmer med beräkningen av vad som blivit konsumerat vid delförsäljningen.

I prop 1975/76:180 sid 66 och 67 talas om konsumering av ingångsvärde enligt de regler som då gällde. Vid markupplåtelse skulle då liksom nu ingångsvärdet alltid beräknas med utgångspunkt i värdenivån vid upplåtelsetillfället. På sid 67 konstateras: ”Vid en framtida försäljning av hela fastigheten torde ursprungliga ingångsvärdet minskas med den del av ingångsvärdet som utnyttjats vid markupplåtelsen.” Självfallet kan det diskuteras vad som avses med ordet utnyttjats, men det förefaller inte rimligt att antaga att fastighetsägaren ”utnyttjat” mer än vad han kunnat tillgodogöra sig vid beräkningen av resultatet av markupplåtelsen.

Enligt 57 § 1 mom taxeringskungörelsen skall föras en ”delavyttringsliggare”. I denna bör enligt sid 145 i prop 1975/76:180 ”antecknas bl a om delavyttringen medfört realisationsvinst och — om så varit fallet — storleken av ingångsvärdet på den avyttrade fastighetsdelen.” Det torde vara enkelt att fastställa detta ingångsvärde om vinst uppkommit, men hur ställer det sig om vinst *inte* uppkommit?

Stig von Bahr skriver: ”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).” Det åsyftade stycket i propositionen har följande lydelse: ”En delavyttring kan ha gjorts under sådan tid att eventuell vinst varit skattefri. Det kan också inträffa att eventuell vinst visserligen varit skattepliktig men att det vid avyttring av återstoden av fastigheten inte går att utreda vilka beskattningskonsekvenser delavyttringen hade. Även i detta fall bör man enligt min mening söka uppskatta hur stor del av det ursprungliga ingångsvärdet som kan anses ha belöpt på den avyttrade fastighetsdelen. Detta belopp kan självfallet avvika från den ersättning som uppburits för området i fråga. Jag delar således inte kommitténs uppfattning att det ursprungliga ingångsvärdet i detta fall skall reduceras med belopp motsvarande erhållen ersättning.”

Såvitt vi kan finna, utgör stycket, vilket närmast synes syfta på fall då vinst uppkommit vid delförsäljning, ett stöd för uppfattningen att man i de fall som avses i stycket skall kunna beräkna den konsumerade delen av ingångsvärdet till ett *lägre* belopp än den erhållna ersättningen. En annan sak är att i vårt typfall alla fakta är kända, varför det ”går att utreda vilka beskattningskonsekvenser delavyttringen hade”. Stig von Bahrs hänvisning till sid 59 i Sk U 1975/76:63, där det mycket riktigt inte står något om vårt problem, synes inte bidraga till lösningen av detsamma.

Avslutningsvis skriver Stig von Bahr: ”Den av A—Ö rekommenderade skillnaden mellan outnyttjad indexuppräkning och senare uppkommen realisationsvinst torde därför förutsätta ganska genomgripande ändringar i realisationsvinstsystemet.” Mot bakgrund av vad vi anfört, måste vi hävda

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:55

att det inte är fråga om att kvitta bort en outnyttjad indexuppräkning. En bestämmelse av innebörd att en av den skattskyldige framräknad förlust vid delavyttring och markupplåtelse inte är avdragsgill, synes inte heller förutsätta någon ändring av realisationsvinstsystemet som sådant.

Kommentar

I fråga om fastigheter beräknas som bekant realisationsvinst inte på samma sätt som realisationsförlust. Vid bedömningen av om förlust uppkommit medges t ex inte indexuppräkning och inte heller s k 3 000-kronors-avdrag. Detta medför att en fastighetsförsäljning ofta ger upphov till varken vinst eller förlust. En fastighet, anskaffad för 200 000 kr och såld för 350 000 kr, hade måhända kunnat säljas för 450 000 kr utan att realisationsvinst uppkommit. Skillnaden mellan högsta skattefria försäljningspris och det faktiska försäljningspriset — i exemplet uppgår detta ”luftbelopp” till 100 000 kr — kan den skattskyldige inte utnyttja på något sätt. Luftbelopp som uppkommit vid en försäljning kan således inte kvittas mot en realisationsvinst som uppkommit vid en annan försäljning. För den som säljer flera fastigheter kan det därför vara av stor betydelse om vinsten skall beräknas gemensamt eller om varje försäljning skall bedömas för sig (jfr punkt 2 av anvisningarna till 35 § KL).

Den fråga som taxeringsintendenterna Rolf Andersson och Sten Öberg (A—Ö) tar upp i sina artiklar är om avsaknaden av kvittningsrätt för luftbelopp får någon konsekvens i de fall då en fastighet avyttras genom olika delförsäljningar i stället för på en gång. A—Ö hävdar, om jag har förstått dem rätt, att kvittningsförbudet saknar betydelse i dessa situationer eftersom något luftbelopp aldrig kan uppkomma vid en delförsäljning.

Den av A—Ö framförda uppfattningen — som i praktiken leder till samma resultat som om kvittning tillåts mellan luftbelopp vid delförsäljning och realisationsvinst vid slutförsäljning — är enligt min uppfattning inte riktig. Det råder inte något tvivel om att det indexuppräknade ingångsvärdet avseende ett avyttrat område kan överstiga vederlaget för området. Ett luftbelopp uppkommer alltså vilket i sin tur får till konsekvens att en större del av ingångsvärdet konsumeras än som hade varit nödvändigt för att slippa realisationsvinst. Den omständigheten att ingångsvärdet sedan år 1976 kan fastställas på olika sätt (punkt 2 a trettonde stycket av anvisningarna till 36 § KL) och att utredningssvårigheter kan föreligga i det enskilda fallet har inte någon principiell betydelse i detta sammanhang. En annan sak är att förekomsten av alternativa metoder för vinstberäkningen är ägnat att minska luftbeloppets storlek. Den som säljer ett markområde e d bör givetvis välja den metod för beräkningen av ingångsvärdet som — utan att realisationsvinst uppkommer — leder till lägst luftbelopp.

S.v.B.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:55