Uppskovsreglerna vid avyttring av ersättningsfastighet — en kritisk betraktelse

Av skattekonsulten Lennart Toftered

I Skattenytt nr 1—2 berör Stig von Bahr på sid 46 en fråga som redan tidigare fångat mitt intresse, mest på grund av att några invändningar aldrig riktats mot den officiella ståndpunkten. Jag syftar på uppskovsreglernas tillämpning vid avyttring av ersättningsfastighet i det fall den uppskovsgrundande avyttringen ägt rum före 1/4 1976. Det är med andra ord de ursprungliga uppskovsreglerna det handlar om. Stig v Bahr upprepar förbehållslöst vad som sagts i prop 1978/79:54, nämligen att uppskovsbeloppet, när ersättningsfastigheten avyttras, skall indexeras via ett slags indirekt omräkningsförfarande.

Såvitt jag vet har frågan om uppskovsbeloppets behandling vid avyttringen av ersättningsfastighet ännu inte prövats av regeringsrätten. Innan så skett vill jag för min del inte acceptera, att rättsläget betraktas som klart. Man kan nämligen på goda grunder hävda, att uppskovsbeloppet *inte* skall indexeras, om den uppskovsgrundande avyttringen skett före 1/4 1976.

Låt mig rekapitulera vad som förevarit.

1967. Markvinstbeskattningen förevigas

År 1967 fick vi den eviga realisationsvinstbeskattningen av fastigheter. Som alla stora skattereformer beslutades den på höstriksdagens sista dag, vilken detta år inföll den 15 december. Proposition 1967:153 hade lagts den 20 oktober 1967 och Bevillningsutskottets betänkande 1967:64 hade levererats den 6 december 1967. Brådskan var i själva verket så stor, att man inte hann få med uppskovsdelen — denna klarades efter en kompletteringsproposition 1968:88 först av 1968 års vårriksdag.

I den 1968 antagna uppskovsförordningen hade 4 § fjärde stycket följande lydelse:

"Vid beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust genom avyttring av ersättningsfastigheten skall det ingångsvärde, som gäller för denna fastighet enligt anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen, minskas med beloppet av den skattepliktiga realisationsvinst eller del av sådan vinst som uppskovet avser."

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:06

Det vore anmärkningsvärt, om inte innebörden av stycket skulle behöva tolkas. Denna gång var emellertid tolkningen lätt, beroende på att föredragande departementschefen lämnat ett osedvanligt distinkt tillämpningsexempel. Jag återger i direktcitat:

"De av mig föreslagna uppskovsreglerna kan belysas med följande exempel.

En person A, vars fastighet år 1 varit föremål för expropriation, har i expropriationsersättning fått 72 000 kr. Den skattepliktiga realisationsvinsten antas uppgå till 14 000 kr. Då A avser att inom den föreskrivna treårsperioden anskaffa en ersättningsfastighet och han lämnat garantiförbindelse för en beräknad skatt av 7 000 kr, beviljas han år 2 uppskov t v med realisationsvinstens beskattning. År 4 köper A en ersättningsfastighet för 90 000 kr. Eftersom A betalat mera för ersättningsfastigheten än vad han fått för den tidigare fastigheten — det har med andra ord inte blivit några medel över vid bytet till den dyrare fastigheten — får han efter framställning till prövningsnämnden fortsatt uppskov med beskattningen av den under år 1 uppkomna realisationsvinsten. Beskattningen härav aktualiseras inte förrän A säljer ersättningsfastigheten. Vid den realisationsvinstberäkning som då sker skall det för ersättningsfastigheten gällande ingångsvärdet minskas med den tidigare realisationsvinstens belopp. I detta fall skall alltså beloppet 90 000 kr, sedan det uppräknats efter index för tiden från år 4 till det år då försäljningen skedde, minskas med beloppet 14 000 kr. Beräknas ingångsvärdet efter någon av de alternativa metoder som står till buds sker motsvarande reduktion av det likaså uppräknade värdet. Om exemplet ändras så att A för ersättningsfastigheten betalat 66 000 kr, dvs 6 000 mindre än vad han fått för den gamla fastigheten, skall av den år 1 uppkomna realisationsvinsten 6 000 kr efterbeskattas för år 1. För resterande del av realisationsvinsten, 8 000 kr, har A rätt till fortsatt uppskov. Säljer A senare ersättningsfastigheten, skall dennas ingångsvärde vid den realisationsvinstberäkning som då sker minskas med 8 000 kr." (Prop 1968:88 sid 19).

1975. Realisationsvinstkommittén vill revidera

Realisationsvinstkommittén föreslog i sitt betänkande "Beskattning av realisationsvinster" (SOU 1975:53) vissa, ibland långtgående, revideringar av markvinstbeskattningen. Även 4 § 4 stycket i uppskovslagen berördes men här var syftet förvisso inte långtgående. Eftersom realisationsvinstkommittén hade föreslagit, att begreppet "ingångsvärde" nu skulle bestås en definition (KL 36 § anv p 1), som uteslöt indexering, var det dock nödvändigt med en redaktionell ändring.

Realisationsvinstkommittén visar även den med ett exempel — i sak identiskt med departementens exempel från 1968 — hur dess version av 4 § fjärde stycket skall tillämpas. Därefter skriver kommittén:

"Enligt 4 § fjärde stycket uppskovsförordningen i dess nuvarande lydelse skall *ingångsvärdet* för ersättningsfastighet minskas med den *skattepliktiga* realisationsvinsten. Vi har ansett det nödvändigt att på detta sätt ange hur reglerna skall tillämpas. Exemplet överensstämmer i princip med det exempel, som angivits av departementschefen i prop 1968:88 s 19. Utformningen av lagtexten i 4 § fjärde stycket synes emellertid inte överensstämma med vad lagstiftaren åsyftat enligt nämnda exempel. Vi föreslår därför en ändring av lagtexten." (SOU 1975:53 sid 199).

Vad som inger realisationsvinstkommittén bekymmer är givetvis innebörden av ordet "ingångsvärde". Även om detta ord efter 1967 års realisations-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:06

vinstreform flitigt förekommer i KL 36 § så hade det ursprungligen inte föreseetts med någon bestämd definition — det hanns väl inte med i reformivern! I den vardagliga skattedebatten har ordet använts såväl i betydelsen ”oupprräknat ingångsvärde” som i betydelsen ”uppräknat ingångsvärde” — sammanhanget har fått visa vad man åsyftat. Det är ingen tvekan om att föredragande departementschefen i 4 § fjärde stycket uppskovslagen använt ordet på just detta vardagliga sätt — ingen kan bortförklara hans exempel. Någon betydelse bör man väl dessutom kunna ge det förhållandet, att 1968 års lagtext i ett enda stort svep tar med allt vad anvisningar 36 § har. I dåvarande tredje stycket av dessa anvisningar sades att det för fastigheten gällande ingångsvärdet skall omräknas till det belopp, vartill det skulle ha uppgått efter det allmänna prisläget under det år då avyttringen skedde. Kan man inte säga att det är fråga om ”ingångsvärde” även efter omräkningen, ehuru uttryckt i annat penningvärde? I dåvarande sjunde stycket talar man om ”fastighetens ingångsvärde, uppräknat enligt tredje och femte styckena . . .” Med eller utan inskjuten förklaring betyder ingångsvärde här ingenting annat än uppräknat ingångsvärde.

1976. Reform på kommittéförslagets grund

Realisationsvinstkommitténs skrivning ger ett starkt intryck av ängslan över att den äldre lydelsen kunde komma att tolkas illvilligt. Borde inte 1976 års propositionsskrivare med ett kraftfullt uttalande — om nödvändigt direkt i lagtext — ha undanröjt varje möjlighet till illvilja? Vad hände? Jo, i stället tog man med förströdd självklarhet emot möjligheten till obehöriga framtida skatteintäkter med orden:

”Vid beräkning av realisationsvinst vid avyttring av ersättningsfastigheten skall f n ingångsvärdet för denna fastighet minskas med belopp motsvarande den skattepliktiga realisationsvinst som uppskovet avser. Eftersom ingångsvärdet indexuppräknas kan detta innebära att vinsten vid försäljningen av ersättningsfastigheten ökar med väsentligt större belopp än uppskovsbeloppet. Kommittén föreslår att denna regel ändras. Enligt kommittén bör vid vinstberäkningen på grund av avyttring av ersättningsfastigheten ingångsvärdet uppräknas på vanligt sätt. Uppskovet bör beaktas på det sättet att omkostnadsbeloppet minskas med belopp motsvarande realisationsvinsten vid den första avyttringen. Med tillämpning av kommitténs metod kommer således uppskovsbeloppet att öka vinsten vid försäljningen av ersättningsfastigheten endast med sitt nominella belopp.” (Prop 1975/76:180 sid 147).

Skrivningen var givetvis illavarslande men ingen kunde ana de bekymmer den skulle ge upphov till drygt två år senare.

1978. Budgetdepartementet vill ånyo revidera

Hösten 1978 överraskade budgetdepartementet svenska folket med prop 1978/79:54, vari man föreslog, att uppskovslagstiftningen ännu en gång skulle

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:06

reformeras. Stämningslägen, särskilt skattemässiga, ändras fort nu för tiden. 1976 års uppfattning att vid avyttring av ersättningsfastigheten endast (nej högst!) det nominella uppskovsbeloppet borde beskattas var 1979 inte längre gångbar.

Vad gör propositionsskrivaren i detta läge? Jo, tre saker.

1. Han upprepar — utan att redovisa bakgrunden — 1976 års påstående rörande vad som gällde före 1976 års omläggning:

"Före 1976 års omläggning av realisationsvinstreglerna gällde däremot att ersättningsfastighetens ingångsvärde skulle minskas med uppskovsbeloppet. Eftersom ingångsvärdet indexuppräknas kom uppskovsbeloppet därigenom att påverka vinstberäkningen vid avyttringen av ersättningsfastigheten med ett högre belopp än det belopp varmed uppskov medgivits." (Prop 1978/79:54 sid 37).

2. Han föreslår att den *påstådda* ordningen före 1976 års omläggning skall återinföras fr o m 1/1 1979.

3. För intervallet mellan den *påstådda* ursprungliga ordningen och den föreslagna nya ordningen — alltså tiden 1/4 1976 — 31/12 1978 — föreslås att den nya ordningen införs med retroaktiv verkan. Omöjlig vill han dock inte vara: Omräkning med hänsyn till penningvärdets förändring skall ske först fr o m ikraftträdandedagen 1/1 1979!

Som ingen skatteproposition på senare tid gick denna oanfrätt igenom skatteutskottet. Mot påståendet rörande ordningen före 1976 års ändring restes dock ingen invändning lika litet som mot den föreslagna retroaktiviteten för perioden 1/4 1976 — 31/12 1978. Alltså: Ingen av skatteutskottets ledamöter hade någonting att invända mot uttalad retroaktivitet.

Ej heller kom några invändningar till synes i riksdagsbehandlingen.

Några personliga reflexioner

För dem, som avyttrat fastighet före 1/4 1976, har frågan stor ekonomisk betydelse. Som symptom har den — eller snarare dess behandling — stor principiell betydelse för oss alla. Vi står inför ett fall där lagstiftningens grunder är helt entydiga – märk väl entydiga till den skattskyldiges förmån! Nu vill man låta dessa lagstiftningens entydiga grunder stå tillbaka för ett påstått formuleringsmisstag i själva lagtexten. Härigenom skulle man med retroaktiv verkan ända fr o m år 1968 i stort sett förta hela nyttan av beviljade uppskov. Denna lagtolkningsekvilibristik utförs samtidigt som man på departementsnivå idogt strävar mot en generalklausul som, oavsett lagtexten, skall sätta lagstiftningens grunder i högsätet — om de talar till den skattskyldiges nackdel! Är det till att någon gång känna sig generad?

Enligt min personliga uppfattning — om den nu har något intresse — var det både 1968 och 1976 opåkallat generöst att tillåta uppskov utan indexering. Att år 1976 därtill införa i stort sett generell uppskovsrätt vid frivilliga försäljningar av villafastigheter var en välvilja, som knappast kan förklaras av

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:06

annat än taktiska överväganden. När man nu emellertid klart avsett att omfatta de skattskyldiga med generositet och välvilja så är det ett anständighetskrav att den, som i förlitande på riksdagens beslut utnyttjat uppskovsrätten, inte i efterhand skall drabbas av lagstiftarens ångerskälva. Med de förutsättningar som nu dels tillskapats för avyttringar fr o m 1/4 1976, dels påstås föreligga för tiden dessförinnan är det sannolikt, att många skattskyldiga skulle avstått från uppskovsrätten.

För avyttringar fr o m 1/4 1976 är det ingenting att göra: den retroaktiva lagstiftningen är inte bara sedvanligt obehaglig, den är även till innebörden tveklös. För avyttringar dessförinnan vill jag, som sagt, avvakta regeringsrättens ställningstagande.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:06