Innehåll

**INLEDANDE SAMMANFATTNING**..........................................................................................................3

**FÖRORD**..........................................................................................................................................................5

**FÖRKORTNINGAR**............................................................................................................................................6

1. **INLEDNING**..................................................................................................................................................7
   1.1 FRÅGESTÄLLNING OCH MÅLSÄTTNING, ETC............................................................................................7
   1.1.1 Frågeställning ...........................................................................................................................................7
   1.1.2 Målsättning ............................................................................................................................................7
   1.1.3 Avgränsningar .......................................................................................................................................7
   1.2 METOD, M.M..............................................................................................................................................8
   1.2.1 Allmänt om vald metod ...........................................................................................................................8
   1.2.1.1 Metod för lagtexthänvisningar ...........................................................................................................9
   1.2.2 Forskningsläget ......................................................................................................................................9
   1.2.3 Källkritik ..............................................................................................................................................9
   1.3 KORTARE PROJEKTBESKRIVNING OCH DISPOSITION........................................................................10
   1.3.1 Kortare projektbeskrivning ................................................................................................................10
   1.3.2 Disposition .........................................................................................................................................10

2. **BAKGRUND**..............................................................................................................................................11
   2.1 INLEDNING ..............................................................................................................................................11
   2.2 NÄGOT OM UTVECKLINGEN FR.O.M. 1928............................................................................................11
   2.3 FASTIGHETSBEGREPPET .......................................................................................................................12
   2.3.1 Den civilrättsliga definitionen ..............................................................................................................12
   2.3.2 Den skatterättsliga definitionen ...........................................................................................................13
   2.4 TAXERINGENHET ...................................................................................................................................14
   2.5 DEFINITIONERNA AV NÄRINGS- OCH PRIVATBOSTADSFASTIGHET.....................................................15
   2.5.1 Privatbostadsfastighet .......................................................................................................................15
   2.5.2 Näringsfastighet .................................................................................................................................19
   2.5.3 Gränsdragningsproblematiken ..........................................................................................................19
   2.5.4 Omklassificering (karaktärsgenren) och s.k. ”avskattning” ............................................................19

3. **BESKATTNING AV NÄRINGSFASTIGHETSÖVERLÅTELSER**.................................................................22
   3.1 ALLMÄNT OM BESKATTNING AV KAPITALVINST VID AVYTTRING AV NÄRINGSFASTIGHET ........22
   3.1.1 Begreppet kapitalvinst .......................................................................................................................22
   3.1.2 Kapitalvinstberäkning sker utifrån taxeringenhet ............................................................................22
   3.1.3 Beteckning sker i inkomstslaget kapital eller näringsverksamhet ....................................................22
   3.2 TAXERINGÅR OCH BESKATTNINGSÅR VID ÖVERLÅTELSE AV NÄRINGSFASTIGHET ................23
   3.2.1 Redovisningsmässig bakgrund ...........................................................................................................23
   3.2.2 Särskilt om taxerings- och beskattningsår ..........................................................................................24
   3.3 KAPITALVINSTGRUNDANDE AVYTTRINGAR ....................................................................................24
   3.3.1 Allmänt och inledande .......................................................................................................................24
   3.3.2 Avyttringstidpunkt .............................................................................................................................25
   3.3.3 Försäljning respektive gåva ..............................................................................................................26
   3.3.3.1 Praxis rörande huvudsaklighetsprincipen och fängesklassificering ..........................................27
   3.3.4 S.k. ”allframtidsöverlåtelse” ..............................................................................................................31
   3.3.5 Överföring enligt fastighetsreglering/klyvning/inlösning enligt 5/11/8 kap. FBL...............................32
   3.4 VINSTBERAKNINGEN ............................................................................................................................33
   3.4.1 Den s.k. ”huvudregeln” ......................................................................................................................33
   3.4.2 Omkostnadsbeloppet .........................................................................................................................33
   3.4.2.1 Anskaffningskostnad .......................................................................................................................34
   3.4.2.2 Försäljningskostnader .....................................................................................................................35
   3.4.2.3 Ny-, till- eller ombyggnad ..............................................................................................................35
   3.4.2.4 Förbättrande reparationer och underhåll ......................................................................................36
Inledande sammanfattning

Uppsatsens titel: Fastighetsöverlåtelse – kapitalvinstbeskattning vid överlåtelser av näringsfastigheter.

Ämne: Skatterätt.

Författare: Jenny M. Johansson.

Handledare: Sture Bergström, Professor på Juridiska fakulteten vid Lunds Universitet.

Extern Handledare: Urban Rydin, LRF Konsult.

Nyckelord: Fastighetsöverlåtelse, Näringsfastighet, Kapitalvinstbeskattning [Reavinstbeskattning].

Frågeställning: Den frågeställning som jag i denna uppsats skall redgöra för och även besvara kan sammanfattas i frågan: Hur beskattas enskildas överlåtelser av näringsfastigheter i Sverige företagna av enskilda?

Metod: En rättsdogmatisk forskarmetod har valts, genom vilken sedvanligt juridiskt källmaterial har studerats. Som tolkningsmetod har delvis den teleologiska tolkningsmetoden använts, dock väl modererad av den skatterättsliga legalitetsprincipen, och som perspektiv har i huvudsak det kontextuella perspektivet valts.

Slutsatser: Slutsatserna utgör främst ett besvarande av frågeställningen genom ett utredande av, och ett sammanfattande av, gällande rätt:

Nästa del i den materiella beskrivningen behandlar huvudregeln att följande medgivna avdrag skall återläggas i näringsverksamhet för beskattning: Värdeminskningsavdrag på byggnad eller markanläggning, skogsavdrag, substansminskningsavdrag, vissa avskrivningar emot ersättningsfond, ny-, till- eller ombyggnad, samt förbättrande reparationer och underhåll.

Därefter behandlas delavyttringar. Regleringen rörande dessa finns i 26 kap. 7 § IL [KL 22 § anvp. 5 st. 3]. Vid en delavyttring skall det företas en proportionering på grundval av försäljningspriset och värdet på fastigheten. De avdrag som hör till den avyttrade fastighetsdelen skall också återläggas. Vinstberäkningen p.g.a. avyttringen av en del av en fastighet skall grundas på förhållanden på den avyttrade fastighetsdelen, se 45 kap. 19 § IL [25 § 6 mom. 1 men. SIL].

Den materiella delen av uppsatsen avslutas med ett avsnitt om att avdrag för kapitalförluster medges bara om förlusten är definitiv och verklig. Detta enligt 44 kap. 26 § 2 st. IL [24 § 4 mom. 1 st. 3 p. SIL] och 44 kap. 24 § IL [24 § 3 mom. 1 st. SIL]. Vid en kapitalförlust är 63% av förlusten avdragsgill för fysiska personer, dödsbon och fysiska personer som är delägare i ett handelbolag. Om ett underskott uppståd medges skatteavdrag mot den totala skatten med 30% av den del som inte överstiger 100 000 kr. och 21% av delen därutöver. För aktiebolag och andra juridiska personer gäller att 100% av förlusten är avdragsgill.

De mera analytiska och utvärderande slutsatserna utgörs av följande:

Regelkomplexet är inte lättillgängligt. Bl.a. är reglerna om återläggning av medgivna avdrag mycket komplicerade. Även frågorna om vad som är reparationer respektive ny-, till- eller ombyggnad, och onerös respektive benefik överlåtelse, samt närings- eller privatbostadsfastighet, är komplicerade och i vissa avseenden oklara.

Vidare noteras att IL:s terminologiförändring såväl varit av godo som av ondo för den gångse begripligheten av lagtexten. Det konstateras också att vi numera har en betydligt mera lättöverskådlig lagtext tack vare IL. Angående det materiella noteras också faktumet att bristen på indexregler kan förändra att beskattningen i det enskilda fallet kommer att avse mer eller mindre än den verkliga vinsten.

Dessutom kan valet av beskattningstidpunkten stå i strid med skatteförmågeprincipen. Detta då beskattningstidpunkten infaller vid undertecknandet av köpekontraktet, även om likviddagen är betydligt senare. Därefter förs en kortare diskussion rörande möjliga inläsningseffekter till följd av beskattningstidpunkten (avyttringstidpunkten); detta bl.a. p.g.a. att uppskovssystem saknas för innehavare av näringsfastigheter.

Vidare påpekandes att det existerar en asymmetri i reglerna om återläggning av medgivna avdrag då återläggningssförfarandet endast i stort åtgärdar effekterna av de tidigare avdrag. Vid stora summor och längre tidsrymd kan betydande skattekrediter av stora värden uppkomma.

I min uppsats lämnar jag även vissa förslag på lösningar till de problem jag uppmärksammat, bl.a. föreslås införandet av indexeringssystem rörande såväl kapitalvinstberäkningen som för återläggning av värdeminskningsavdrag.
**Förord**

Jag vill börja med att rikta ett mycket och varmt stort tack till min handledare, professor Sture Bergström, för god vägledning och handledning under mitt arbete med uppsatsen. Jag vill även rikta ett stort tack till min externa handledare, Urban Rydin vid LRF-konsult, för värdefulla synpunkter och infallsvinklar på uppsatsens utformning.

Jag vill också tacka Carl-Magnus Uggla, KPMG Skatt, och Anders Gustafsson. Detta då de har läst mina manuskript och kommit med uppskattad kritik.

Saltsjöbaden, den 13 april 2001,

Jenny M Johansson.
### Förkortningar

1. Inledning

1.1 Frågeställning och målsättning, etc.

1.1.1 Frågeställning

Den frågeställning som jag i denna uppsats skall redgöra för och även besvara kan sammanfattas i frågan: Hur beskattas överlåtelser av näringsfastigheter i Sverige företagna av enskilda?

För att besvara denna frågeställning och även uppfylla min målsättning beskriven under 1.1.2 skall även vissa sekundära frågeställningar utredas: Sekundära frågor som uppkommer är bl.a. vad är en näringsfastighet, och då denna är negativt definierad i 2 kap. 14 § IL [5 § 1 st. KL] uppkommer även frågan vad är en privatbostadsfastighet? Ytterligare exempel på frågor är: vad är en kapitalvinstgrundande avyttring, och vilket är det korrekta beskattningsåret vid en avyttring av en näringsfastighet, m.m.

Som synes har de sekundära frågorna mera karakteren av allmän skatterättslig bakgrundsinformation varför dessa främst besvaras i kap. 2, medan den primära frågeställningen och därtill förknippade frågor i huvudsak avhandlas i kap. 3. För ytterligare information om uppsatsens disposition se vidare under rubrik 1.3.1.

Slutligen skall också nämnas att jag som ett led i arbetet hoppas kunna analysera det regelkomplex jag studerar och redogör för. Detta såtillvida att jag som en del av mina slutsatser kommer att kommentera bl.a. de eventuella brister och oklarheter jag under arbetets gång uppmärksammar.

1.1.2 Målsättning

Min målsättning är att på bästa sätt besvara den primära- och de sekundära frågeställningarna.

Som en del i besvarandet av frågeställningarna och därmed som en del i målsättningen skall olika aspekter på själva kapitalvinstbeskattningen av näringsfastigheter studeras. Därmed skall endast undantagsvis, och då som ett stöd för huvudmålsättningen beskattningen av andra överlåtelser än kapitalvinstskattepliktiga avyttringar behandlas, angående avgränsningar se även under rubrik 1.1.3. Redan här skall emellertid nämnas att i jag vissa avsnitt förhållandevis utförligt kommer att sträcka mig utanför mitt egentliga ämnesområde för att skapa en kontextuell och översiktlig presentation.

1.1.3 Avgränsningar

Jag skall, som nu bekant, behandla fastighetsöverlåtelser av näringsfastighet för enskilda. Därmed kommer inte aktiebolags eller andra juridiska personers överlåtelser att avhandlas i nämnvård omfattning.

Vid sidan av den nämnda huvudramen tillkommer en rad begränsningar såsom t.ex. att jag inte ämnar studera internationella förhållanden. Inte heller benefika överlåtelser och blandade fång av näringsfastighet kommer att avhandlas i någon nämnvård omfattning, annat än för att avgränsa vad som utgör onerösa överlåtelser. Regleringen som rör fåmansföretag och dess delägare kommer inte att gås igenom. Inte heller fastigheter som utgör
Fastighetsöverlåtelse – kapitalvinstbeskattning vid överlåtelser av näringsfastigheter
Av Jenny M Johansson

omsättningstillgångar kommer att avhandlas annat än då så krävs som ett stöd för den övriga framställningen.


För fullständighetens skull skall även nämnas att jag i mina studier av överlåtelse av näringsfastighet också kommer att avgränsa mig på ett sådant sätt att jag endast skall studera kapitalvinstregleringen, och sålunda inte angränsande frågor som t.ex. stämpelskatt, m.m.

1.2 Metod, m.m.1

1.2.1 Allmänt om vald metod

Den metod som valts för detta arbete är en rättsdogmatisk utredande metod i vilken sedvanligt juridiskt källmaterial bestående av lagtext, förarbeten, rättspraxis och doktrin studeras och analyseras samt i tillbörlig omfattning refereras.2

För övrigt skall nämnas att lagtexten rörande överlåtelser av näringsfastigheter inte, enligt min åsikt, i alla avseenden är klar och lättillgänglig. Detta i kombination med att inte heller praxis belyser alla aspekter utan de möjliga juridiska spörmålen föranleder att om man vill utröna gällande rätt såsom lagstiftaren önskat att bli får det teleologiska perspektivet med viss tillförsikt nytjas vid t.ex. studier av lagtext i belysning av förarbeten.3 I detta sammanhang skall även nämnas att forskare varfötsas t.ex. Pålsson angivit att den teleologiska tolkningsmetoden på senare år är allt mer frekvent förespråkats i skatterättslig doktrin.4 Valet av tolkningsmetod kan därmed även sägas ligga i tiden.

Jag vill i sammanhanget dock framhålla att jag är medveten om att man vid studiet av skatterättsliga frågor måste vara mycket försiktig i att driva den teleologiska principen för långt. Detta då den teleologiska legalitetsprincipen5 vid tvetsamhet, i mitt tyckte, borde ta överhanden vid bedömningen av skatterättsliga frågor vilka kan vara det minsta ingripande för skattskyldiga.

---


4 Pålsson, R., Inledning till skatterätten, Uppsala 1998, s. 70.

1.2.1.1 Metod för lagtexthänvisningar
En ny inkomstskattelag (IL) har trätt i kraft. Denna lag ersätter flertalet relevanta lagar så som t.ex. KL och SIL. IL kommer dock, med undantag för vissa företag med brutet räkenskapsår, att bli tillämplig först vid 2002 års taxering. Då jag därmed vid skrivandets tidpunkt befinner mig i det närmaste mitt i regelsystemskiftet uppkommer följaktligen den systematiska metodfrågan: vilken av lagarna skall hänvisas till i uppsatsen? Jag har valt att lösa denna problematik genom att i huvudsak hänvisa till IL. Då emellertid SIL och KL, m.fl. lagar fortfarande skall användas vid 2001 års taxering och alltjämt kommer aktualiseras i skattemål i våra förvaltningsdomstolar under flertalet år framöver har jag inom klamrar angivit de till IL korresponderande lagrummen i den äldre lagstiftningen.
Då jag refererat praxis bygger denna av naturen på den äldre lagstiftningen varpå jag i referaten valt att istället – där så möjligt – ange korresponderande lagrum i IL inom klamrar. Sistnämnda i syfte att göra arbetet mera lättillgängligt.

1.2.2 Forskningsläget
Forskningsläget, i vitt hänseende, får anses vara förhållandevis välbeställt. Detta även om mig veterligen inga akademiska avhandlingar på det mera avgränsade ämnet kapitalvinstbeskattningar av överlåtelser av näringsfastigheter producerats i modern tid. I sammanhanget skall dock Peter Melz doktorsavhandling om Kapitalvinstbeskattnings problem åndock uppmärksammas då den företrädesvis behandlar just fastighetsöverlåtelser. Vidare har flertalet artiklar producerats rörande angränsande rättsfrågor under de gångna årtiondet.
De olika förarbetena till lagstiftningen på området har varit förhållandevis grundliga vad gäller kapitalvinstbeskattning i allmänhet, även om de ibland lämnat något att önska vad gäller specialmotiveringar till de speciallösningar som finns rörande näringsfastigheter.
Slutligen skall också nämnas att det skrivits ett stort antal läro- och handböcker i ämnet.
Den intresserade läsaren hänvisas vidare till min käll- och litteraturförteckning vilken torde ge en förhållandevis god överblick över tillgängligt material, se nedan under rubrik fem.

1.2.3 Källkritik
Källkritik är en utvärdering av validiteten hos det material som ligger till grund för ens slutsatser. Detta sätt att bedöma sina källor och annat material har juridiken lånat från den historiska vetenskapen.
Denna uppsats baseras till del, vilket redan påpekats, på studiumentet av lagtext. Att i lagtexten se den typ av forsknings- eller skrivandemетод vilken bör tas hänsyn till vid författandet av detta arbete är troligen inte möjligt.
Inte heller vad gäller de rättsfall jag använt mig av kan där skönjas att några tydliga underliggande värderingar ligger till grund för det som skrivs vilka borde influera min tolkning, något som vidare vore i uppenbar strid mot den rättsdogmatiska metoden då RR per definition dömer rätt.
1.3 Kortare projektbeskrivning och disposition

1.3.1 Kortare projektbeskrivning

1.3.2 Disposition
Uppsatsten är uppbyggd i fem huvudkapitel:


2. Uppsatsens andra kapitel är ägnat att ge en bakgrund till ämnet, men också att på ett mera allmänt sätt introducera de olika rättsliga spörmålen. Här är t.ex. fastighetsbegreppet utrett, begreppet taxeringsenhet förklarat och jag redogör också för definitionerna av näringsfastighet och privatbostadsfastighet.

3. Det tredje kapitlet är den del av uppsatsen som fördjupningen till största del avser ligga i (särskilt då kap 3.3-3.4). Kapitlet inleds med en allmän översikt, vilken följs av en redogörelse för vad taxeringsår innebär vid fastighetsöverlåtelser och en genomgång av vilka överlåtelser som är kapitalvinstgrundande. Därefter förklaras hur vinstberäkningen skall företas. Sålunda skall följande frågor tas upp: Den s.k. huvudregeln, omkostnadsbeloppet, anskaffningskostnad, värdeförlustarvdrag, förbättrande reparationer, försäljningskostnader, ersättningsfond, uppskovsbeloppets betydelse vid försäljning av näringsfastigheter, återföring av värdeförlustarvdrag, att hela vinsten är skattepliktig och hela förlusten avdragsgill, samt vad som gäller vid delavitytringar.

4. Det fjärde kapitlet är en genomgång av de slutsatser jag kommit fram till under arbetets gång.


Bilaga:

1. Ett integrerat räkneexempel har införts i uppsatsen som bilaga A.
2. **Bakgrund**

2.1 **Inledning**

Överlåtelser av näringsfastigheter är oftast mycket omfattande transaktioner sättillvissa att det ofta berör mycket stora belopp och lånefinansiering, m.m., är vanligt. Detta har föranlett en mycket detaljrik lagstiftning, även om vissa problem – som vi nedan skall se – lämnats åt praxis att lösa. Sagda bidrar till att skapa ett mycket komplicerat, men också intressant, rättsområde.

2.2 **Något om utvecklingen fr.o.m. 1928**


---


2.3 **Fastighetsbegreppet**

2.3.1 **Den civilrättsliga definitionen**

Definitionen av fast egendom finns i JB. Av 1 kap. 1 § JB framgår att fast egendom är jord. Med jord avses alla inom landet belägna delar av jordytan och denna är uppdelad i fastigheter. På fastigheten kan finnas tre olika typer av tillbehör, jfr. nedan. Tillbehörsreglerna är konstruerade på så sätt att ett yttre samband mellan fastigheten och de olika kategorierna av tillbehör skall föreligga. Om detta samband föreligger presumeras föremålet vara tillbehör.

De olika tillbehören är:

- **Fastighetstillbehör** enligt 2 kap. 1 § JB. Exempel på detta är byggnad, stängsel eller annan byggnad som anbragts på eller i jord för stadigvarande bruk. Även på rotstående träd och växter samt naturlig gödsel, etc., inbegrips.
- **Byggnadstillbehör** enligt 2 kap. 2 § JB. Till dessa räknas inredning i byggnad som är avsedd att användas för stadigvarande bruk, ex. på detta är hiss, ledningar för vatten, värme och ljus, spisar, badkar och butikshyllor som är installerade i byggnaden.
- **Industritillbehör** enligt 2 kap. 3 § JB. Med industritillbehör avses maskiner och annan utrustning som tillförs fastigheten för att användas i den industriella verksamheten. Med industriell verksamhet avses produktion av varor med maskinella hjälpmedel. Som industritillbehör räknas all tyngre och mer permanent maskinell utrustning. Föremålen behöver dock ej vara fast förankrade för att ses som industritillbehör. Från appliceringen undantas kontorsutrustning och handverktyg. Industriillbehör kan av fastighetsägaren omvandlas till löst egendom genom förklaring härom i fastighetsboken enligt 24 kap. JB.

I 2 kap. 4 § 1 st. JB anges de fall då tillbehörsresumtionen bryts. Föremål som tillförs fastigheten av annan än fastighetsägaren räknas inte som fast egendom. Kommer föremålet

---


senare i fastighetsägarens ägo eller om den som tillfört föremålet blir ägare till fastigheten räknas föremålet inte längre som lösgendom utan anses ingå i fastigheten.

Om fastighetsägaren tillför fastigheten föremål som denne förvärvat med äganderättsförbehåll blir föremålet fast egendom om det är att beteckna som fastighets- eller byggnadstillbehör. Dock inte om föremålet är ett industristillbehör. I sådant fall förblir föremålet lösgendom.

2.3.2 Den skatterättsliga definitionen

Det skatterättsliga fastighetsbegreppet finns reglerat i 2 kap. 6 §, och 45 kap 1 § 2 st. IL [4 § 3 st. KL och dess hänvisning till 4 § FTL samt även i 24 § 1 mom. 4 st. SIL]. Bestämmelsen fick sin nuvarande utformning genom prop. 1999/2000:2 [prop. 1989/90:110], men motsvarades i lagstiftningen dessförinnan av ett i stort sett identiskt stadgande.

I huvudsak bygger den skatterättsliga definitionen av fastighet på den civilrättsliga, med den modifikationen att den skatterättsliga definitionen är något vidare än det civilrättsliga fastighetsbegreppet. Detta då viss lösgendom inbegrips såsom byggnad på annans mark s.k. byggnad på ofri grund, vilket innebär att byggnadsägaren nyttjar marken med stöd av en nyttjanderätt såsom tomträtt enligt 13 kap. JB, eller arrende enligt 10-11 kap. JB. Själva nyttjanderätten inbegrips däremot inte i fastighetsbegreppet, jfr. dock 2 kap 13 § IL [5 § KL] där byggnad på annans mark uttryckligen anges vara sådan egendom som kan vara privatbostadsfastighet.17


I 2 kap. 2 § IL [24 § 1 mom. 4 st. SIL] finns en bestämmelse om att vad som stadgas om fastigheter gäller oavsett om fastigheten är belägen i Sverige eller utomlands. Därmed gäller reglerna såväl fastigheter belägna inom Sverige som utomlands. En annan sak är att beskattningen av försäljning i utlandet kan vara inskränkt i vissa fall genom dubbelskattning.19

Det inkomstsakterättsliga begreppet av byggnad har en vidare tolkning än vad begreppet anses ha i dagligt tal. I praxis har bl.a. fastlags att följdande anses utgöra byggnad/anläggning20:

- skidlift på betongfundament21,

---

16Johansson, G., Rabe, G., Det svenska skattesystemet, 13:e uppl., Stockholm 2000, s. 188.
19SOU 1993:57, del 1, s. 39. ; Wisell, I., Tolkningsproblem kring bostäder i utlandet. Ur: SN 1992 nr. 4, s. 188f. ; Prop. 1999/2000:2, s. 547. ; Edberg, Å., Beskattning av fastighetsägare - en vägledning vid förvärv, förvaltning, avyttring och deklaration, Stockholm 1996, s. 119.
asfaltverk som kunnat nedmonteras och uppföras på annan plats\textsuperscript{22},

nedmonterbara silos\textsuperscript{23},

gödselänläggningar\textsuperscript{24},

regnskydd vid busshållplatser\textsuperscript{25},

ytvattendammar\textsuperscript{26},

båtbyggor\textsuperscript{27}, och

tunnelbanestationer\textsuperscript{28}, samt

spannmålstork\textsuperscript{29}, m.m.

En förutsättning för att egendom av detta slag skall betraktas som byggnad är att storleken inte är alltför ringa. Detta framkom i RÅ 1933 ref. 52, som gällde taxering av anläggning för bensinförsäljning. Då anläggningen hör var alltför liten taxerades denna följaktligen ej som fastighet. Begreppet byggnad avgränsades vidare i praxis såtillvida att en avloppstunnel inte ansågs vara byggnad i RÅ 1954 ref. 1. Utgången motiverades med att tunneln inte sågs som en i förhållande till marken självständig konstruktion. Att marken tillhörde annan än tunnelinnehavaren kan här ha påverkat utgången av målet. Inte heller körbana för bilprovning sågs som en byggnad, se RÅ 1960 ref. 3.\textsuperscript{30}

Vissa delar av en fastighet kan avskrivningsmässigt behandlas enligt reglerna för inventarier. När en sådan fastighet avyttras skall följaktligen den del av köpeskillingen som belöper på fastighetsinventarierna beskattas i näringsverksamheten. Då ingår sålunda inte inventarierna i kapitalvinstberäkningen, se IL 45 kap 10 § (25 § 3 mom. SIL).

Av 45 kap 1 § 2 st. IL [24 § 1 mom. 4 st. SIL] framgår att vid kapitalvinstbeskattningen gäller fastighetsreglerna också för tomträtt, strömfallsrätt och rätt till vattenkraft.\textsuperscript{31}

### 2.4 Taxeringsenhet\textsuperscript{32}

Bestämmelser om taxeringsenheter finns i FTL och FTF. En taxeringsenhet omfattar normalt en fastighet men den kan också omfatta flera fastigheter eller en del av en fastighet beroende av bl.a. ägarförhållandena. Varje registerfastighet utgör en taxeringsenhet. Detta under förutsättning att:

- egendomen har samma ägare,

\textsuperscript{22}RÅ 1986 ref. 139.
\textsuperscript{23}RÅ 1970 Fi 1841.
\textsuperscript{24}RÅ 1970 Fi 670.
\textsuperscript{25}RÅ 1968 Fi 2287.
\textsuperscript{26}RÅ 1936 Fi 205.
\textsuperscript{27}RÅ 1949 ref. 40.
\textsuperscript{28}RÅ 1957 ref. 4.
\textsuperscript{29}RÅ 1968 ref. 71.
Därmed blir följden att om en markägare låter någon annan uppföra byggnad på hans mark blir marken en taxeringsenhet och byggnaden på ofri grund en separat taxeringsenhet. 

Till skillnad från civilrätten skall dock inte industritillbehör tillsättas något fastighetstaxeringsvärde, se 7 kap. 16 § FTL.

Vilken slag av taxeringsenhet en viss fastighet skall anses tillhöra avgörs av fastighetens användningsområde, vilket kommer att framgå nedan under 2.5.1- 2.5.2.

### 2.5 Definitionerna av närings- och privatbostadsfastighet

Då näringsfastigheter definieras negativt (se 2 kap 14 § IL [5 § 1st KL] och jfr. nedan under 2.5.2) d.v.s. som fastighet vilken ej är privatbostadsfastighet, är det här motiverat att först inleda med en förhållandevis grundlig genomgång av vad en privatbostad är. Detta även då denna uppsats i första han behandlar näringsfastigheter då man svårliken kan behärskas begreppet näringsfastighet utan att först känna till gränserna i termen privatbostadsfastighet.

#### 2.5.1 Privatbostadsfastighet

Fastigheter indelas skattemässigt i privatbostadsfastigheter och näringsfastigheter, 2 kap. 13-14 §§ IL [5 § KL]. Inkomst från en privatbostad beskattas under innehavstiden i kapital med 30% i statlig inkomstskatt medan andra fastigheter beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet med en skattebelastning på ca. 65% av nettoinkomsten.34 Reglerna om inkomstbeskattning av privatbostäder finns i 42 kap. 30 § IL [3 § 3 mom. SIL] och definitionen av begreppet privatbostad finns i 2 kap. 8–13 §§ IL [5 § KL].35

En fastighet kan som ovan anförts antingen vara privatbostadsfastighet eller näringsfastighet. Av 2 kap. 8 och 13 §§ IL [5 § KL] framgår att som privatbostad räknas:

- Småhus med mark som utgör småhusenhet om det är en privatbostad.
- Småhus på annans mark om det är en privatbostad.
- Småhus som är inrättat till bostad åt en eller två familjer med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet om småhuset är en privatbostad.36
- Tomtmark som är avsedd att bebyggas med en privatbostad.37

---

34 SOU 1989:33, s. 143.
37 Den som avstyrkar tomtmark med avsikt att sälja kan normalt inte anses ha för avsikt att själv bebygga tomten med en privatbostad, således utgör normalt inte tomten en privatbostadsfastighet i avstykarens hand.
För att det ska vara fråga om privatbostadsfastighet krävs tillika att innehavaren skall vara en fysisk person eller i vissa fall ett dödsbo. En konsekvens av detta är att juridiska personer endast beskattas i näringsverksamhet. Därmed kan inte ett aktie- eller handelsbolags fastighet utgöra en privatbostadsfastighet. Denna reglering måste grunda sig på kravet på användningssätt, se direkten 38 nedan.


38 Prop. 1989/90:100, s. 500.
39 Rydin, U., Muntlig utsaga under telefonsamtal den 10 april 2001
40 Som närstående räknas enligt 2 kap 22 § IL [32 § avnyp. 14 sista st. KL] föräldrar, far- och morföräldrar, avkomling eller avkomlings make, syskon eller syskons make eller avkomling. En egendomlig konsekvens i mitt tycke är att den som bor i sin svärmors fastighet är hennes närstående då det rör sig om avkomlings make. Däremot om det är det omvända fallet att svärmor bor i svärsons hus är det inte att beteckna som närståendes nyttjande av fastigheten. Även vissa dödsbo finns med i anvisningspunktens uppräkning. Till närståendekretsens hänförs i allmänhet även dödsbo vari den skatsskyldige eller någon av de andra nämnda personerna är delägare.
for bostadsändamål till mer än 50%. För tvåfamiljshus gäller att huset skall användas till väsentlig del av ägaren eller närstående till denne. Med begreppet väsentlig del anses kravet på nytjandegrad uppfyllt om fastigheten används för det angivna ändamålet till 40%. Uttrycken övervägande del och väsentlig del avser som ovan anförs byggnadens yta.


Begreppet småhus är hämtat från FTL och omfattar byggnader med högst två lägenheter. Är det fråga om ett småhus som är inrättat som bostad till två familjer (s.k. parhus) skall huset åtminstone till väsentlig del användas för permanent boende eller fritidsboende. I motiven anges att med väsentlig del avses lägst 40% av ytan.

Av 2 kap. 10 § IL [5 § 6 st. KL] framgår att bedömningen om huruvida ett småhus är en privatbostad eller inte skall ske för varje kalenderår på grundval av förhållandena vid kalenderårets utgång eller, om småhuset överlåtits under året, utifrån förhållandena vid överlåtelsedagen.


43Prop. 1990/91:54, s. 192.
46Prop. 1989/90:110, s. 500.
hry ut den.\textsuperscript{47} Vid fastställandet av ”avsedd för ägarens privata bruk” är att notera att inte endast ägarens påstående om avsikten om ett visst användningssätt är tillräckligt. Det måste således av t.ex. tjänste-, familje- eller liknande förhållanden framstå som troligt att fastigheten inom overskådlig tid kommer att bebos av ägaren eller närstående till denne. Det räcker s.a.s. inte med att ägaren uppger att ett av honom närstående yngre barn skall flytta in i bostaden när det uppnår vuxen ålder.\textsuperscript{48} Vad begreppet overskådlig tid innebär har av RSV angivits att bedömningen får göras \textit{in casu}. Normaltiden har dock angivits vara 3 år.\textsuperscript{49} I allmänhet krävs att ju längre tid det är fråga om desto starkare blir kravet att ägaren tydligt kan visa sin avsikt.

I vissa fall står en privatbostad tom vid avyttringsdagen, t.ex. då ägarna flyttar in i ny fastighet. Enligt definitionen skulle då fastigheten vara att beteckna som en näringsfastighet då avsikten ej är att bo i fastigheten längre. Så är dock inte alltid fallet. Detta då det inte varit lagstiftnings avsikt att alla fastigheter skall bli näringsfastigheter p.g.a. att ägaren inte bor kvar ända fram till avyttringsdagen. Detta motiveras med att avyttringen skall uppfattas som den naturliga slutpunkten på ett innehav varpå avyttringen inte får en självständig betydelse för frågan om huruvida avsikten är att nytta fastigheten som privatbostad. Om fastighetsägaren däremot låter privatbostaden stå tom en längre tid förlorar fastigheten sin egenskap av privatbostad och övergår till att ses som en näringsfastighet. Här är således de s.k. tröghetsreglerna av intresse. Dessa behandlas vidare under rubrik 2.5.4.


Genom bestämmelser som tillkom genom prop. 1993/94:91 infördes en bestämmelse som innebär att en privatbostadsfastighet på lantbruksenhet, d.v.s. en mansgårdsbyggnad på lantbruksenhet, på ägarens begäran under vissa förutsättningar kan räknas som näringsfastighet.\textsuperscript{50} För att detta skall vara möjligt krävs att småhusets storlek uppgår till minst 400 kvadratmeter samt att huset har ett nybyggnadsår före år 1930. Då herrgårdar och slott med tillhörande tomtmark normalt taxeras som småhus på lantbruksenhet och därför ses som privatbostadsfastighet kan det p.g.a. fördelarna med bl.a. möjligheterna med kvittning gentemot andra inkomster/utgifter i inkomstslaget näringsverksamhet samt möjligheterna till

\textsuperscript{47}Prop. 1990/91:54, s. 189.
\textsuperscript{48}Op. cit., s. 191.
\textsuperscript{49}Riksskatteverket, Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering, del 1, s. 533f.
\textsuperscript{50}Prop. 1993/94:91, s. 12 och 20.
direktavdrag för värdehöjande reparationer och underhåll sålunda vara en fördel med att kunna yrka att huset skall betraktas som en näringsfastighet.\textsuperscript{51} Detta är dock inte möjligt om herrgården eller slottet avstyrckats från en lantbruksenhet och p.g.a. detta ses som småhusenhet.\textsuperscript{52}

2.5.2 Näringsfastighet\textsuperscript{53}

Som näringsfastighet räknas alla fastigheter som inte anses vara privatbostadsfastighet enligt ovan uppräkning. Begreppet är s.a.s. negativt bestämt i 2 kap. 14 § IL [5 § 1 st. KL].\textsuperscript{54}

I konsekvens med sagda anses en fastighet, vilken skulle kunna vara att beteckna som en privatbostad enligt ovan kriterier, men som inte används, utan som står tom, vara en näringsfastighet i vissa fall.

Alla fastigheter som ägs av juridiska personer, utom dödsbon, är också per definition näringsfastighet.\textsuperscript{55} Detsamma gäller fastigheter vilka ägs av privatpersoner men används i deras näringsverksamhet. Även småhus som inte används till mer än hälften, (40\% om det är en tvåfamiljshus), som bostad av ägaren eller närstående till denne betraktas som en näringsfastighet i sin helhet. Hyreshus och industrienheter hänförs även till näringsfastighet.\textsuperscript{56}

2.5.3 Gränsdragningsproblematiken

Vid blandad användning av en byggnad eller fastighet skall det övervägande användningssättet vara avgörande vid fastställandet av huruvida fastigheten skall betecknas som en privatbostadsfastighet eller en näringsfastighet. Om näringsverksamheten överväger, vid t.ex. ett hyreshus där en av lägenheterna bebos av ägaren redovisas alla intäkter och kostnader i inkomstslaget näringsverksamhet, samtidigt som ägaren får ta upp värdet av bostaden som en skattepliktig förmån. Om privatbostadsdelen överväger, exempelvis en villa som används till mindre än hälften som läkarmottagning bör avdrag ske för byggnaden för sådana kostnader som kan sägas vara omedelbart betingade av läkarmottagningsenhet inklusive en rimlig andel av kostnaderna för uppvärmning, etc. I övrigt betraktas fastigheten av enkelhetsskäl i sin helhet som privatbostad, d.v.s. fastighetsskatt utgår för hela byggnaden, hela kapitalvinsten behandlas i inkomstslaget kapital och värdeminskningsavdrag medges ej.\textsuperscript{57}

2.5.4 Omklassificering (karaktärsbyten) och s.k. "avskattning"

Då en fastighet övergår från att vara privatbostadsfastighet till att bli näringsfastighet eller omvänt, sker ett s.k. karaktärsbyte, också kallat en omklassificering.\textsuperscript{58} Detta innebär att

\textsuperscript{51}Op. cit., s. 17 och 23.

\textsuperscript{52}Sjöblom, P., Karnov CD-Rom 1999/2000, Kommentar till 5 § KL, fotnot 34. ; RSV 313 utgåva 5 1996, s. 1.

\textsuperscript{53}RSV 313 utgåva 5 1996, s. 1. ; Prop. 1989/90:110, s. 501. ; Flodgren, B., Jakobsson, O., Smiciklas, M., Skatterätt, Lund 1995, s. 82f.

\textsuperscript{54}SOU 1993:57, del 1, s. 38.

\textsuperscript{55}Prop. 1999/2000:2, s. 32.


\textsuperscript{57}Prop. 1989/90:110, s. 501. ; SOU 1989:33, del 2, s. 87.

väsentligt ändrade regler gäller för såväl den löpande beskattningen som vid kapitalvinstbeskattningen. Tillika kan i vissa fall uttagsbeskattning komma ifråga. Som ovan framgått kan under ett visst år en fastighet i samma ägares hand endast vara antingen en privatbostadsfastighet eller en näringsfastighet.

Omklassificeringsreglerna består av en huvudregel, vilken kompletteras med ett undantag. Huvudregeln finns i 2 kap. 10 § IL [5 § 6 st. KL] och här framgår att om samma ägare använt fastigheten på olika sätt under året är förhållandet vid kalenderårets utgång, eller för de fall då fastigheten avyttrats under året försäljningstidpunkten, den avgörande tidpunkten för omklassificeringen. Detta gäller då hela det aktuella kalenderåret. 59

Såsom definitionen av privatbostad är utformad finns i mitt tycke ett visst utrymme för osäkerhet i de fall då det gäller frågan om fastställandet av huruvida en fastighet är att hänföra till privat- eller näringsfastighet efter en avflyttning. Ägaren kan t.ex. efter en avflyttning ha för avsikt att avyttra fastigheten men en köpare infinner sig först efter att viss tid förflyttat från det att ägaren flyttat. Sundtals har även inträffat att en person flyttar till annan bostad och inte lyckas sälja sin ursprungsbostad av marknadsskäl och under den tid det tar för marknaden att ändras hyr ut ursprungsbostaden. Om en omklassificering skulle ske p.g.a. att tidsutdräkten med fastighetens avyttringen skulle detta kunna innebära vissa olägenheter för fastighetsägaren. Detta då skatteutfallet blir annorlunda under sådana omständigheter. Tillika skulle en omklassificering innebära extra utredningsbesvär för skattemyndigheten. Detta är bakgrunden till undantagsregleringen.

Nämnda undantagsregel återfinns i 2 kap. 11 § IL [5 § 6 st. sista meningen KL] och brukar också kallas tröghetsregeln. Denna innebär att om en förändring av användningen av en privatbostadsfastighet har skett under beskattningsåret får fastigheten ändå behålla sin form av privatbostadsfastighet året ut om ägaren så önskar, d.v.s. regeln är frivillig. 60 Denna undantagsreglering gäller även det påföljande året. Skulle det förändrade förhållandet och skälet för omklassificering bestå vid utgången av år tre görs en omklassificering då. 61


59Prop. 1990/91:54, s. 190.
61Prop. 1990/91:54, s. 190. ; RSV 313 utgåva 5 1996, s. 1. ; Sjöblom, P., Gränsdragningen mellan privatbostadsfastigheter och näringsfastigheter. Ur: SN 1991 nr. 11, s. 697.
62Prop. 1990/91:54, s. 190.
privatbostadsfastighet, se åter 2 kap. 11 § IL [5 § 6 st. KL].

Tröghetsregeln gäller även vid familjerättsliga fång såsom arv, testamente, bodelning och gåva.

---


3. Beskattning av näringsfastighetsöverlåtelser

3.1 Allmänt om beskattning av kapitalvinst vid avyttring av näringsfastighet

3.1.1 Begreppet kapitalvinst
Kapitalvinst definieras i 41 kap. 1-2 §§ IL [3 § 1 mom. 1 st. SIL] som vinst vid avyttring av tillgång som inte skall beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Termen kapitalvinst infördes i och med IL och motsvarar till fullo den tidigare i SIL använda termen reavinst, ingen materiell ändring avsågs sålunda med terminologiförändringen.

3.1.2 Kapitalvinstberäkning sker utifrån taxeringenhet
Beräkning av kapitalvinst vid försäljning av fastighet görs särskilt för varje taxeringsenhet eller del av taxeringsenhet, se 45 kap. 3 § IL [25 § 1 mom. 1 st. första meningen SIL]. Undantag från detta stadgas det om i 45 kap. 4 § IL [25 § 1 mom. 2 st. SIL]. Denna alternativregel säger att om det är fråga om två eller flera taxeringsenheter som tidigare ingått i en och samma taxeringsenhet får vid kapitalvinstberäkningen dessa behandlas som om de var en enda registerfastighet. En förutsättning för detta är att yrkande härom framställs av den skattskyldige. Tillskrävs att mer än hälften av den avyttrade enhetens taxeringsvärde vid avyttringstillfället belöper på den del som ingått i den förutvarande enheten.

3.1.3 Beskattning sker i inkomstslaget kapital eller näringsverksamhet
Kapitalvinstbeskattningen av fastigheter sker i inkomstslaget kapital om säljaren är en fysisk person eller ett dödsbo, (överlåtelsen får dock även effekter i inkomstslaget näringsverksamhet då vissa avdrag skall återläggas till beskattning i näringsverksamhet, se nedan under rubrik 3.4.3 och Bilaga 1). Även handelsbolags försäljning beskattas i kapital om dess ägare är en fysisk person då ett handelsbolags vinst beskattas hos delägarna eftersom handelsbolag är skattemässigt transparanta, se 45 kap. 3 § IL [25 § 1 mom. SIL].

För övriga skattskyldiga sker kapitalvinstbeskattningen i inkomstslaget näringsverksamhet. Avyttringar som görs yrkesmässigt skall normalt redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet. Följaktligen skall ett aktiebolag eller annan juridisk person som avyttrar fastighet som inte är omsättningstillgång beskattningen istället ske i näringsverksamheten, men vinstberäkningen sker i huvudsak enligt kapitalvinstreglerna, se åter 45 kap. 3 § IL [25 § 1 mom. SIL].

---

65Prop. 1999/2000:2, del 1, s. 1 jfr. m. 505f.
66Riksskatteverket, Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering, del 1, s. 572f. ; Åberg, K., (red.), Företagarhandboken Skatter, kap. 24.11.1. Ur: Skatter+ 2000:3 – Fakta info direkt. ; Sjöblom, P., Reavinstbeskattning av privatbostads- och näringsfastigheter – en kommentar, Göteborg 1991, s. 64.
67Riksskatteverket, Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering, del 1, s. 568 och 588. ; Flodgren, B., Jakobsson, O., Smiciklas, M., Skatterätts, Lund 1995, s. 72. ; Lodin, S., Lindencrona, G., Melz, P., Silfverberg, C., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätts, del 1, 6:e uppl., Lund 1997, s. 42.

I näringsverksamhet beskattas också fysiska personer som yrkesmässigt avyttrar fastigheter i näringsverksamhet. Kapitalvinstberäkningen sker enligt en huvudregel eller en övergångsregel. Övergångsreglerna är numera dock obsoleta varpå de inte kommer att avhandlas. Dessutom finns vissa särregler. Värdenominingsavdrag skall återföras till beskattning i näringsverksamheten. För de fall fastigheten är att hänföra till omsättningstillgång eller om fastigheten ingår i verksamhet med handel med fastigheter finns särskilda bestämmelser, se 27 kap. 4-5 §§ IL [21 § anvp. 4 st. 2 KL].

### 3.2 Taxeringsår och beskattningsår vid överlåtelse av näringsfastighet

#### 3.2.1 Redovisningsmässig bakgrund

Inkomster och utgifter kan vid taxeringen redovisas enligt två olika principer, kontantprincipen eller principen om bokföringsmässiga grunder, se 10 kap. 8 och 13 §§ samt 41 kap. 8 och 9 §§ IL [41 § KL]. Genom dessa principer sker avgränsningen av inkomster och utgifter till ett bestämt beskattningsår. Enligt kontantprincipen skall inkomster redovisas när de blir tillgängliga för lyftning samt när en utgift faktiskt har betalats. Inkomst av näringsverksamhet, d.v.s. inkomst av bl.a. näringsfastighet beräknas alltid enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa inte strider mot bestämmelserna i IL [KL]. Om detta finns det stadgat i 14 kap. 2 § IL [24 § anvp. 1 st. 3 KL].

För vinster vid försäljning av fastighet som är anläggningstillgång sker inkomstberäkningen separat från bokföringen enligt reglerna i inkomstslaget kapital. För fastighet som utgör omsättningstillgång skall inkomstberäkningen ske på samma sätt som för andra omsättningstillgångar i näringsverksamhet, d.v.s. enligt bokföringsmässiga grunder.  

3.2.2 Särskilt om taxerings- och beskattningsår

Skattskyldighet för vinst respektive avdragsrätt för förlust vid fastighetsöverlåtelse inträder i enlighet med de ovan redovisade principerna det är avyttringen sker. Detta framgår också av 44 kap. 26 § IL [24 § 4 mom. 1 st. SIL].

Vid de fall då resultatet av överlåtelsen inte kan beräknas skall den kända delen av köpeskillningen beskattas. Detta enligt 44 kap. 28 § IL [24 § 4 mom. 2 st. SIL], som rör just de fall då en framtida köpeskillnings storlek inte kan fastställas vid den aktuella taxeringen.

Exempel på när denna situation skulle kunna uppstå är när parterna kommit överens om att ytterligare köpeskillning skall utgå om viss händelse inträffar eller inte inträffar. Denna s.k. tilläggsköpeskillning kan vara bestämd i fastighetsöverlätelseavtalet eller kan storleken av köpeskillningen göras beroende av framtida förhållanden eller händelser såsom att köpare skall erhålla bygglov eller medges rätt att avstyrka tomter, etc. Om den kända delen av köpeskillningen är mindre än anskaffningskostnaden uppkommer en förlust denna förlust är temporär och ses inte som avdragsgill då den inte är definitiv. Den del av vinsten som inte redan beskattats, d.v.s. den tillkommande köpeskillningen, för denna får en ny vinstberäkning företas med tillämpning av samma bestämmelser som tidigare, vilket innebär att den del av vinsten som inte redan har beskattats skall tas upp vid taxeringen för det år då storleken på tilläggsköpeskillningen blir känd. Beskattningen sker s.a.s. successivt för eventuell tillkommande köpeskillning vilken inte var känd vid förvärvet.

3.3 Kapitalvinstgrundande avyttringar

3.3.1 Allmänt och inledande

Vid avyttring av en fastighet utgåt skatt på kapitalvinsten. En särskild definition av avyttring finns i lagtexten, se IL 44 kap. 3 §. [24 § 2 mom. 1 st. SIL]. De vanligaste formerna av avyttring är att fastigheten överlåtes genom försäljning, byte eller liknande s.k. onerös överlåtelse. Vissa andra situationer likställs också med avyttring, nämligen marköverföring, allframtidsupplåtelse och apport samt expropiation.

73 RSV 331 utgåva 21 1999, s. 9 och 11f.
74 Där ej annat anges baseras förevarande stycke på: Edberg, Å., Beskattning av fastighetsägare - en vägledning vid förvärv, förvaltning, avyttring och deklaration., Stockholm 1996, s. 54. ; Smiciklas, M., Jakobsson, O., Skatterätt 4:e uppl., Lund 2000, s. 27. ; Pålsson, R., Beskattning av kapitalinkomst, Göteborg 1993, s. 35ff.
76 Riksskatteverket, Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering, del 1, s. 570.
3.3.2 Avyttringstidpunkt

Avyttringen av en fastighet sker när bägge parter är bundna av avtalet, d.v.s. normalt vid undertecknande av köpekontrakt. RÅ 1950 ref. 5 är här av intresse då det var i detta fall denna skatterättsliga princip slogs fast. I förevarande fall hade den skattskyldige (Carlsson) sält fastigheten Solhem till Kronobergs läns lansting. Köpekontraktet upprättades den 30/7-42. I kontraktet stadgades det om att tillträdet inte skulle ske förrän den 1/10-43 samt att köparena först då skulle betala köpeskillingen, 45 000 kr kontant. Köpebrev skulle då också utfärdas. I självdeklarationen som belöpte på 1943 omnämnde inte Carlsson att han under 1942 avyttrat fastigheten och därmed utgick inte någon realisationsvinst för avyttringen. Carlsson skulle därför enligt SKM eftertaxeras. Detta bestredes av Carlson. När målet underställdes RR kom de till slutsatsen att Carlson skulle eftertaxeras då det är egalt hur parterna sinsemellan avtalat om tillträdet och betecknat avtalet, d.v.s. avyttringen synes ha skett genom undertecknandet av köpekontraktet.

Slutsatsen att avyttringstidpunkten är vid undertecknade av köpekontrakt gäller således även om det finns en avtalssklausul vilken staradagatt att äganderätten skall övergå vid senare tidpunkt. Detta fastslogs även i RÅ 1952 not 1441, RÅ 1955 ref. 16, RN serie 1 1968 nr 6:5, RÅ 1974 not 1782 och RÅ 1976 ref. 150, m.fl.

I sammanhanget skall även nämnas att enligt JB är en utfästelse om att sälja eller köpa fastighet inte bindande. En skriftlig förbindelse om att i framtiden sälja en fastighet utlöser inte heller kapitalvinstbeskattning. Även om det intages i köpehandlingen att köpet inte skall fullföljas om inte köparen erlägger full köpeskilling ändrar detta ej regelns applicerung. Kontraktssdatumet gäller även om fastighetsförsäljningen skulle ha gjorts beroende av villkor eller att myndighet skall godkänna överlåtelsen. Exempel på detta är att länsstyrelsens bostadshamn skall godkänna att statliga län i fastigheten övertas av nye ägaren eller hyresnämndens godkännande av fastighetsöverlåtelsen. Om det sedermera skulle visa sig att de stadgade villkoren inte uppfylls hävs i regel fastighetsförsäljningen och då skall ingen kapitalvinstbeskattning ske. För att sammanfatta: Det är sålunda köpekontrakts undertecknande och inte tillträdesdagen som konstituerar avyttringstidpunkten.

Avslutningsvis skall parentetiskt nämnas att enligt RÅ 1972 ref. 22 anses vid expropriation avyttringsdagen vara dagen för enkelt eller kvalificerat förhandstillträde. Se även RSV/FB Dt 1981:6, vilket även ger stöd för detta. I doktrin har det rörande detta anförts att det genom nämnda typ av tillträde förs över så mycket av de typiska äganderättigheterna att rättigheterna hos dem som får sin fastighet expropriert därefter endast har en formell

Uddevalla 1999, s. 287. ; Riksskatteverket, Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års beskattning, del 1, s. 568.

80En mycket god genomgång av regleringen på detta område finns i: Sandström, K.G.A., Äganderättens övergång vid köp av fast egendom – En översikt av de civilrättsliga reglerna samt de regler som gälla vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen, SN 1967 nr. 6, s. 355-383, (särskilt s. 376-381, som berör avyttringstidpunkten vid reavinstbeskattning, är här av intresse).

81Se vidare: Bergström, S. Skatter och civilrätt – En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, Stockholm 1978, s. 196-206 (av särskilt intresse för denna framställning är s. 197f.).

82Edberg, Â., Beskattning av fastighetsägare- en vägledning vid förvärv, förvaltning, avyttring och deklaration. Stockholm 1996, s. 119f.

83Riksskatteverket, Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års beskattning, del 1, s. 571.
rättighet som inte skall beaktas skatterättsligt. Detta kan ses som mycket intressant om ej helt konsekvent eftersom motsvarande tillämpning på frivilliga överlåtelser skulle leda till att själva tillträdet till fastigheten blev avgörande för beskattningen, och så är som bekant inte fallet, jfr. bl.a. RÅ 1975 ref. 3 av vilket det framgår att tillträde inte har en självständig betydelse vid frivilliga fastighetsöverlåtelser.  

3.3.3 Försäljning respektive gåva

Vid försäljning eller byte av fastighet utlöses kapitalvinstbeskattning. Vid överlåtelse genom gåva, arv, bodelning eller annat benefikt fång kommer däremot inte kapitalvinstbeskattning att aktualiseras. Här gäller istället regleringen i AGL. När det gäller gåvobeskattningen bestäms en gåvas värde med utgångspunkt i fastighetens taxeringsvärde året före gåvoåret. Om äganderätten till en fastighet övergått genom fång som inte är jämförbart med köp eller byte anses fastigheten förvärvad genom närmaste tidigare onerösa fång. Detta enligt den s.k. kontinuitetsprincipen, vilken finns uttryckt i 44 kap. 21 § IL [24 § 1 mom. 3 st. SIL]. Den benefike förvärvaren får därmed tillgodoräkna sig den förra innehavarens anskaffningskostnader och förbättringskostnader, etc. För näringsfastigheter gäller även att den nye innehavaren övertar den förra ägarens förpliktelse att återföra värdesminskningsavdrag, avskrivningsbelopp, och dennes situation vad gäller utgifter för värdehöjande reparationer och underhåll, etc. Detta framgår av 26 kap. 1 och 2 §§ IL [22 § avnp. 5 1 st. KL].

Frågan om gränsdragningen mellan gåva och försäljning kan vara av avgörande betydelse för det skattepliktiga utfallet. Detta gäller främst när fastigheten överläts till ett pris som understiger marknadsvärdet.

I praxis har inom skatterätten två olika metoder för fångesbestämning utvecklats för de fall då överlåtelser sker delvis mot vederlag och där transaktionen delvis har karaktär av en gåva. Antingen behandlas en överlåtelse som har benefika inslag i sin helhet som gåva eller så delas överlåtelsen upp i en onerös respektive benefik del. Dessa två metoder benämns som huvudsaklighetsprincipen respektive delningsprincipen.

Vid fastställandet av avgränsningen mellan köp och gåva görs på olika sätt för fast respektive löshänsikt. För fastigheter tillämpas den s.k. huvudsaklighetsprincipen/helhetsprincipen i motsats till vid överlåtelser av bostadsrätter och annan löshänsikt där delningsprincipen tillämpas. Huvudsaklighetsprincipen innebär, som redan antyttts, att överlåtelsen antingen karakteriseras som köp eller gåva. Det sker så att säga ingen uppdelning vid fångesbestämningen utan transaktionen bedöms efter sitt huvudsakliga innehåll.

---

84Se vidare: Bergström, S. Skatter och civilrätt – En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, Stockholm 1978, s. 223f.
85Riksskatteverket, Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering, del 1, s. 577.
87Prop. 1989/90:110, s. 400f.
I praxis har, som vi nedan under rubrik 3.3.3.1 skall se, utarbetats vissa parametrar för hur gränsdragningen skall ske. Klart är att om priset (i realiteten ofta övertagna lån, jfr. t.ex. RÅ 1969 ref. 32) är lägre än taxeringsvärdet anses överlåtelsen utgöra gåva. Detta oavsett hur de inblandade parterna sinsemellan betecknat överlåtelsen. Om däremot priset är högre än taxeringsvärdet betecknas överlåtelsen som köp. Vid de fall då priset är lika med taxeringsvärdet torde överlåtelsen anses utgöra köp. Vid jämförelsen med taxeringsvärdet är det fastighetens taxeringsvärde under det år fastigheten överlåts som är av betydelse.

Ibland uppstår situationer när fångesklassificeringen kan vara svår att göra, t.ex. då fastighetsöverlåtelse sker till ett aktiebolag. Om en aktieägare överlåter en fastighet till sitt egen bolag och försäljningspriset understiger taxeringsvärdet anses inte överlåtelsen utgöra gåva utan ses istället som en avyttring som skall kapitalvinstbeskattas, (jfr. t.ex. RÅ 1993 ref. 43 I och II), då det saknas benefik avsikt.

Några rättsfall av särskilt intresse skall nedan refereras. Dessa fall utgör dels fall vilka berör särskilt svåra gränsdragningsfrågor eller på annat sätt har varit banbrytande, men också vissa fall vilka väl illustrerar gällande rätt såsom ovan beskriven.

3.3.3.1 Praxis rörande huvudsaklighetsprincipebn och fångesklassificering


RN 1965 nr 5:3 är i mitt tycke intressant ur rättsutvecklingssynpunkt då vi här kan se hur RR väljer att bryta sin tidigare praxis om användandet av delningsprincipen till förmån för huvudsaklighetsprincipen. Huruvida detta var ett in casu fall eller inledningen på ett praxisskrift har debatterats livligt. Klart är dock att RR även sedermera använt delningsprincipen i fall som rört delvis köp och delvis arv, se t.ex. RÅ 1966 fi 506, även om huvudsaklighetsprincipen idag utan tvivel får anses utgöra gällande rätt vid blandade överlåtelser. För fullständighetens skull skall tilläggas att ett med aktuella fall identiskt fall mig veterligen inte prövats av RR varpå en mindre osäkerhet kan sägas finnas i detta.

Rörande fångesbestämmningen är också RÅ 1969 Fi 756 av intresse. 1958 köpte en man en fastighet taxerad till 16 000 kr av sin mor för 29 000 kr. Köparen uppgav i sin deklaration att

89Bergström, S., Skatter och civilrätt – En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang., Stockholm 1978, s. 153f.
fastigheten var värd 35 000 kr, varpå även gåvoskattsdeklaration lämnades in rörande mellanskillnaden på köpeskillingen och det påstådda värdet på fastigheten. Två år senare sålde köparen fastigheten för 37 500 kr, varifrån anskaffningskostnaden på 29 000 kr, såväl som viss andra avdrag uppgående till 2 790 kr, med följd att ingen skattepliktig kapitalvinst uppkom. Det allmänna motsatte sig avdraget för den påstådda gåvan med motivationen att gåva ej förelegat då fastigheten inte varit värd mer än den ursprungliga köpeskillingen på 29 000 kr. TN biföll taxeringsintendentens yrkande, i motsats till vad PN kom att göra varpå taxeringsintendenten överklagade. I KR anförde taxeringsintendenten också att då köpeskillingen redan uppgick till 13 000 kr över taxeringsvärdet var påståendet om att köparen ej gjorde någon uppskattning av det påstådda värdet på fastigheten inte rätt. TT ansåg att köparen ej genom gåvoskattseftet skulle betala någon skatt på det påstådda värdet på fastigheten. TT ansåg att ej någon gåvotransaktion skulle kunna anses vara i enlighet med avtalet. TT kom till slutsatsen att då köpeskillingen var mindre än taxeringsvärdet var ej någon gåvotransaktion som skulle kunna anses vara i enlighet med avtalet. TT ansåg att det saknas någon gåvotransaktion som skulle kunna anses vara i enlighet med avtalet. TT ansåg att det saknas någon gåvotransaktion som skulle kunna anses vara i enlighet med avtalet.

Detta fall är intressant då vi här har ett tydligt exempel på hur RR vid fängesbestämningen kan tänka sig att frångå parternas rubricering av en transaktion för att nå ett materiellt riktigt domslut i kapitalvinstbeskattningshänseende. Detta är också intressant att beakta då det rörande det ovan refererade fallet RN 1965 nr. 5:3, något tillspetsat, argumenterats att rubriceringen av avtal skulle vara det som ger materiellt innehåll och därmed är avgörande för huruvida ett köp eller en gåva föreligger, argument som vi här ser lämnats därbänk.91

Ytterligare en intressant aspekt på RR:s domslut är att det skattskyldige kom att betala såväl gåvoskatt som skatt p.g.a. kapitalvinsten på, s.a.s., samma värde. RR 1969 ref. 32. Här gällde frågan en fastighetsöverlåtelse som betraktats som gåva av parterna. Överlåtelsen skedde på villkor att mottagaren övertog i fastigheten intecknad skuld, vilken uppgick till 86% av det sammanlagda taxeringsvärdena i fråga. RR kom hår till slutsatsen att då en fastighet ges bort med en skyldighet för gåvotagaren att överta ansvaret för intecknad skuld anses gåva föreligga om taxeringsvärdet överstiger skulden emedan ett köp anses vara för handen om skulden är större än taxeringsvärdet. I detta fallet var lånen minare än taxeringsvärdet varpå gåva ansågs vara för handen i enlighet med avtalet. Förevarande fall synes utgöra ett rent skolboksexempel på hur huvudsaklighetsprincipen tillämpas då vederlaget utgör övertagandet av ett skuldförrådande.


---

I praxis har problem uppkommit vid gränsdragningen mellan köp och gåva då betalning skett med räntelösa eller lågförräntade reverser. I RÅ 1985 1:51 har fastställts att en sådan revers skall räknas om till sitt nuvärde med ledning av marknadsräntan vid överlåtelsetidpunkten. Detta är i mitt tycke mycket intressant då det på detta sätt den reducerade köpeskillingen kan komma att bli lägre än gällande taxeringsvärde varpå köpet kan anses utgöra gåva med de skatterättsliga konsekvenser detta får.


RÅ 1991 ref. 98 är intressant ur flera aspekter. Dels så ser vi hur RR åter slår fast att ett byte är en kapitalvinstskattepliktig avyttring. Vidare ser vi åter hur RR är benägen att genom en form av civilrättslig helhetssyn, en s.k. genomsyn93, är villig att frångå parternas rubricering av transaktionen i syfte att uppnå ett materiellt tillfredsställande resultat. Slutligen skall också noteras att det i förevarnade fall slås fast att det är fastigheternas marknadsvärde som vid byte skall anses utgöra ersättning, och att detta lämpligen fastställa genom utredning (värderingsintyg) och om sådant saknas kan 133% av taxeringsvärdet användas då taxeringsvärdet skall motsvara 75% av marknadsvärdet.

Ytterligare två fall av stort intresse är förhandsbeskeden RÅ 1993 ref. 43 I och II. Båda fallen gällde avyttring av fastighetsandelar till värden understigande taxeringsvärdet. Frågan var om det skulle anses som en onerös eller benefik överlåtelse med hänsyn till reglerna om kapitalvinstbeskattning:

I RÅ 1993 ref. 43 I ägde två personer, A och B, hälften vardera av flera hyresfastigheter. De avsåg att överlåta dessa fastigheter till, enligt ett alternativ, ett aktiebolag, som de också ägde

92 Se även: Riksskatteverket, Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering, del 1, s. 569.
Fastighetsöverlåtelse – kapitalvinstbeskattning vid överlåtelser av näringsfastigheter
Av Jenny M Johansson

30(53)

till hälften var. Detta till ett vederlag som understiger fastigheternas taxeringsvärde, samt enligt ett annat alternativ, till aktiebolaget sedan de i gåva till maka respektive barn överlåtit sammanlagt sju procent av aktierna i bolaget. Avsikten med överlåtelsen av fastigheterna var att indirekt föra över förmögenhet till barn samt hustru. Därför hade A och B beslutat att överföra fastigheterna jämte förvaltningen av dessa till ett aktiebolag. Frågan som uppkommer är härvid om detta skall anses utgöra en avyttring som kan föranleda kapitalvinstbeskattning. Två alternativa handlingsplaner kom under bedömning. Rörande alternativ ett, att A och B överlåter endast fastigheterna, anförs av RR att för att en gåva skall anses föreligga krävs att fyra villkor är uppfyllda, nämligen:

- att det föreligger en överföring av förmögenhet varigenom mottagaren berikas,
- att andra partens förmögenhet minskas, och
- att transaktionen sker frivilligt, samt
- att det föreligger en benefik avsikt, en s.k. gåvoavvikts.

I mål om kapitalvinstbeskattning p.g.a. fastighetsöverlåtelser brukar avgörande vikt fästas vid storleken på den ersättning som kan utgå för ex. vis övertagande av betalningsansvar för skuld. Om denna är mindre än den överlåtna fastighetens taxeringsvärde anses överlåtelsen vara en gåva. (Detta ger uttryck för den s.k. huvudsaklighetsprincipen). En sådan överlåtelse kan inte anses utlösa någon kapitalvinstbeskattning. (När det är fråga om fastighetsöverlåtelser mellan fysiska personer som står varandra nära eller situationer som t.ex. f.d. anställda, etc., är det normalt att räkna med ett visst mått av generositet). Vid prövning huruvida de fyra ovan uppställda kriterierna är uppfyllda kommer RR till slutsatsen att det de facto skett en överföring av förmögenhet varigenom mottagaren berikats. Däremot torde inte generellt kunna sägas att överlåtarens förmögenhet minskar genom en sådan överlåtelse då värdet på aktierna i bolaget ökas. Överlåtelsen torde vidare ha skett frivilligt. Däremot menar RR att det inte är självlklart att en benefik avsikt varit den avgörande faktorn. Ofta kan finnas affärsammässiga skäl bakom en dylik överlåtelse. RR hänvisar till NJA 1980 s. 642 (I och II). Här framkom att gåvoavvikts kan finnas i förhållande till aktiebolag då fysiska personer som äger del av bolaget till underpris överlåter egendom till bolaget. RR konstaterar härvid att man inte kan karakterisera överlåtelsen som gåva från fysiska personer till av dem helägda aktiebolag enbart av den grunden att vederlaget för överlåtelsen understiger taxeringsvärdet. RR menar att för att transaktionen skall befrias från kapitalvinstbeskattning torde krävas att utredning framlades om att överlåtelsen leder till en förmögenhetsminskning för överlåtaren. Tillika skall det finnas även andra omständigheter än vederlagets storlek i förhållande till taxeringsvärdet som talar för att en gåvoavvikts varit för handen. Följaktligen kommer transaktionen att bedömas som en onerös överlåtelse med kapitalvinstbeskattning som följd om den aktuella överlåtelsen företas.

Enligt det till ovan alternativa upplägget skulle A och B ge sina barn och hustrur vissa aktier (7%) i bolaget innan de överlåtit fastigheterna till bolaget. RR kom här till slutsatsen att även i detta fall skall överlåtelsen ses som en kapitalvinstgrundande åtgärd. Överlåtelsen av fastigheterna till bolaget innefattar visserligen ett visst gåvomoment till förmån för dessa andra personer. RR menade dock att detta gåvomoment inte var tillräckligt stort.

Av RÅ 1993 ref. I kan man, för att sammanfatta, dra två slutsatser. För det första anses normalt sådan gåvoavvikts saknas vid överlåtelse till eget bolag mot ersättning understigande
Fastighetsöverlåtelse – kapitalvinstbeskattning vid överlåtelser av näringsfastigheter
Av Jenny M Johansson

Taxeringsvärdet att överlåtelsen trots detta inte anses utgöra en gåva skatterättsligt sett. Den andra slutsatsen som kan dras är att även om det finns en gåvoavvik, gentemot andra aktieägare, får det inte röra sig om en alltför obetydlig andel av transaktionen, för under sådana omständigheter ses transaktionen ändå som kapitalvinstgrundande.

I RÅ 1993 ref. 43 II ägde bröderna H och J hälften av några hyres- och industrifastigheter. De avsåg att överlåta dessa fastigheter till ett aktiebolag, som de också ägde hälften av, sedan de i gåva till den ens twå barn överlätit sammanlagt 20% av aktierna i bolaget. Även i detta fall har en onerös överlåtelse ansetts föreligga enligt RR. Denna slutsats motiverades även här med att någon egentlig förmögenhetsöverföring eller gåvoavvik inte egentligen förelagat.

Vi kan enligt ovan fall således konstatera att om inte ägaridentitet är för handen klassificeras överlåtelse som gåva om andra än fastighetsägaren är delägare i det mottagande bolaget till inte ovisentlig del. Då sker en reell förmögenhetsöverföring mellan aktieägarna och följaktligen anses en gåva vara för handen. För att aktieägaren skall anses bli ”berikad” krävs i regel att aktieägaren är närstående till den som överlåter fastigheten. Värdet som överlåts får enligt ovan rättsfall inte heller vara helt obetydligt. Av det refererade fallet kan också slutsatsen dras ett ”utomstående” ägande om 20% inte är tillräckligt för att överlåtelsen ifråga skall karakteriseras som en gåva till bolaget. Om det däremot är ett större ”utomstående” ägande kan en gåva anses vara för handen. Den exakta gränsen för ägandet är dock ej fastlagd i praxis. Ett visst klarläggande har dock kommit genom att RR i ett förhandsbesked under våren 2001, RÅ 2001 ref. 2, slagit fast att en överlåtelse av fastigheter mot ersättning som understiger taxeringsvärdet till ett aktiebolag, som till 60% ägs av givaren och 40% av närstående till givaren, i inkomstskattehänseende har ansetts utgöra gåva. Exakt var gränser går får dock framtid praxis utvisa.

3.3.4 S.k. ”allframtidsöverlåtelse”

Enligt 45 kap. 6 § IL [25 § 2 mom. 2 st. SIL] likställs en allframtidsöverlåtelse i vissa fall med en avyttring. Med allframtidsöverlåtelse avses att en fastighetsägare erhåller en engångersättning p.g.a. inskränkning i förfoganderätten till fastigheten. Inskränkningen kan ha skett enligt MB eller jämförlig lagstiftning jämtte upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt på oberänsad tid. Den erhållna engångersättningen behandlas som köpeskilling och vid beräkning av hur stor del av fastigheten som anses avyttrad proportioneras denna köpeskilling mot fastighetens hela värde, d.v.s. så stor del av fastigheten anses avyttrad som ersättningen utgör av fastighetens hela värde vid den aktuella tidpunkten för beslut om inskränkning i förfoganderätten eller för upplåtelsen av nyttjanderätten alternativt servitutsrätten. Detta förfarande jämställs således med en avyttring

94 Åberg, K., (red.), Företagarhandboken skatter, kap. 24,12,2,3, Ur: Skatter+ 2000:3 –Fakta info direkt. (Notera att de i nämnda verk felaktigt hänvisar till RÅ 1993 ref. 13 II när de helt uppenbarligen avser RÅ 1993 ref. 43 II).
Fastighetsöverlåtelse – kapitalvinstbeskattning vid överlåtelser av näringsfastigheter
Av Jenny M Johansson

enligt IL 45 kap. 6-9 §§ [25 § 2 mom. 2 st. SIL] och faller därför under reglerna om kapitalvinstbeskattning.\[^{96}\]

Vid de fall då fastighetsägare erhållit ersättning p.g.a. upplåtelse av avverkningsrätt till skog får, om fastighetsägaren begär det, ersättning räknas som ersättning för allframtidsupplåtelse. Följden blir då att även denna ersättning kapitalvinstbeskattas. Vid de fall då fastighetsägaren erhållit ersättning för avvyrtrade skogsprodukter, d.v.s. då han själv har ombesörjt avverkningen får 60% av ersättningen behandlas som engångersättning p.g.a. allframtidssupplåtelse. Detta enligt 45 kap. 8 § IL [25 § 2 mom. 3 st. SIL]. Detta gäller dock endast om skatteplikt för ersättningen för avverkningsrätten eller skogsprodukterna inträtt under samma beskattningsår som ersättningen p.g.a. allframtidssöverlåtelse. Resterande ersättning behandlas som ”vanlig” ersättning för försäljning av skogsprodukter. Vidare medges avdrag med 5 000 kr, (det s.k. bagatellavdraget omnämnt nedan under rubrik 3.3.5.), från de sammanlagda engångersättningarna under ett beskattningsår. Detta avdrag får dock aldrig vara större än ersättningen, men kan vara större än 5 000 kr om fastighetsägaren kan visa att han haft högre avdragsgilla omkostnader, se 45 kap. 24 § IL [25 § 2 mom. 4 st. SIL].\[^{97}\]

3.3.5 Överföring enligt fastighetsreglering/klyvning/inlösen enligt 5/11/8 kap. FBL

Av 45 kap. 3 § IL [25 § 2 mom. 1 st. SIL] framgår att avyttring av fastighet likställs med marköverföring genom fastighetsreglering enligt 5 kap. FBL eller klyvning som företas i enlighet med 11 kap. FBL. Detta under förutsättning att marköverföringarna sker mot ersättning helt eller delvis i pengar. Om ersättning ej utgår ses inte överföringen som en avyttring, med följd att någon kapitalvinstbeskattning inte blir aktuell. Vid de fall då marköverföring sker genom ett rent byte av mark utlösas därmed ingen kapitalvinstbeskattning.

Vid fastighetsreglering enligt 5 kap. FBL och vid klyvning enligt 11 kap. FBL skall uppkommen kapitalvinst endast beskattas om den erhållna ersättningen under ett och samma beskattningsår överstiger 5 000 kronor. Detta avdrag kallas för ”bagatellavdraget” och syftar till att mindre ersättningar inte skall beskattas då utredningskostnaderna för staten skulle bli för höga.\[^{98}\]

Även inlösen enligt 8 kap. FBL inbegrips i avyttringsbegreppet. Vid inlösen enligt 8 kap. FBL kapitalvinstbeskattas dock hela kontantersättningen oavsett ersättningens storlek.\[^{99}\]

\[^{96}\]Riksskatteverket, Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering, del 1, s. 568f. ; Virin, N., Karnov CD-Rom 1999/2000 – Kommentar till 24 § SIL, fotnot 333.
3.4 Vinstberäkningen

3.4.1 Den s.k. "huvudregeln"\(^{100}\) Vinst eller förlust beräknas som skillnaden mellan försäljningspris och omkostnadsbelopp enligt den allmänna regeln om vinst- och förlustberäkning i 44 kap. 13-14 och 18 §§ och 45 kap. 1 § IL [24 § 1 mom. 1 och 4 st.].

45 kap. IL [25 § 1-11 mom. SIL] kan sägas utgöra specialbestämmelser vid tillämpningen av de allmänna vinstberäkningsreglerna i 44 kap. IL [24 § 1 mom. SIL] Kapitalvinst och kapitalförlust beräknas alltid efter reglerna i inkomstslaget kapital.\(^{101}\) Detta gäller oavsett huruvida det är fysiska- eller juridiska personer som sålt fastigheten. Vid beräkning av vinst eller förlust av en avyttring av en näringsfastighet kan olika regler bli tillämpliga.

För näringsfastigheter är 90% av vinsten skattepliktig för fysiska personer (enskilda näringsidkare), dödsbon och fysiska personer som är delägare i handelsbolag, se 45 kap. 33 § IL [25 § 11 mom. SIL].\(^{102}\) Angående avdrag vid förluster se nedan under 3.4.5.

Om avyttringen rör ett aktiebolag eller annan juridisk person är dock fr.o.m. taxeringen 2000 hela kapitalvinsten skattepliktig. En kapitalförlust är på samma sätt avdragsgill i sin helhet.

För näringsfastigheter dras kostnaderna för reparation och underhåll av vid den löpande inkomstbeskattningen.\(^{103}\) Se vidare under rubrik 3.4.2.4.

3.4.2 Omkostnadsbeloppet

Från försäljningsintäkten dras det s.k. omkostnadsbeloppet av. Med omkostnadsbelopp avses ingångsvärdet (anskaffningskostnader) och förbättringskostnader för fastigheten, avskrivning mot ersättningsfond samt uppskovsbelopp.\(^{104}\) I omkostnadsbeloppet får dock inte utgifter som täcks av bidrag från stat eller kommun räknas in. Detta gäller även om näringsbidrag erhållits.\(^{105}\) Med näringsbidrag avses sådant statligt stöd som utan återbetalningsskyldighet utgår till näringsidkare för hans näringsverksamhet. Även stöd från EG och kommunalt stöd av likartad beskaffenhet likställs med näringsbidrag.\(^{106}\)

Omkostnadsbeloppet beräknas något förenklat enligt följande:


\(^{101}\)Riksskatteverket, Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering, del 1, s. 574. ; Sjöblom, P., Reavinstbeskattning av privatbostads- och näringsfastigheter – en kommentar, Göteborg 1991, s. 53.

\(^{102}\)RSV 313 utgåva 5 1996, s. 2f. ; Riksskatteverket, Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering, del 1, s. 593. ; Sjöblom, P., Nya uppskovsregler för villor och bostadsrätter samt ändrade reavinstregler. Ur: SvSKT 1993, s. 509.

\(^{103}\)Riksskatteverket, Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering, del 1, s. 589.


\(^{106}\)RSV 331 utgåva 21 1999, s. 13.
+ Anskaffningspris.
+ Omkostnader för köpet/försäljningen.
+ Utgifter för ny-, till- eller ombyggnad.
+ Utgifter för förbättrande reparationer och underhåll under försäljningsåret och sådana utgifter som inneburit avdrag under de närmast fem föregående beskattningsåren.
- Uppskovsbelopp.
- Värdeminskning avdrag som inte skall återläggas som inkomst av näringsverksamhet p.g.a. förlust.
- Eventuell del av avsättning till ersättningsfond som motsvarar kapitalvinst som uppkom vid försäljning av ursprunglig fastighet.
= Omkostnadsbelopp.

3.4.2.1 Anskaffningskostnad

Som anskaffningskostnad eller ingångsvärde räknas köpeskillingen vid fastighetsförvärvet. Huvudregeln är att det faktiska förvärvspriset för fastigheten skall användas som ingångsvärde. Till den ursprungliga köpeskillingen får dessutom inköpskostnader såsom lagfarts- kostnader, kostnader förgravationsbevis, eventuellt mäklaravoder samt andra kostnader som belöper på inköpet av fastigheten läggs till.\(^{107}\) Vid byten och när ett vederlag lämnas i natura brukar intäkten av avyttring uppskattas till marknadsvärdet av den egendom som mottagits. Beroende på omständigheterna kan även hänsyn tas till händelser vilka inte har ett omedelbart samband med avyttringen, (se t.ex. RÅ 1991 ref. 98 ovan under rubrik 3.3.3.1).

Vidare skall inte återförda värdeminskning avdrag reducera anskaffningskostnaden, värdeminskning avdrag skall istället tas upp som intäkt i näringsverksamheten när fastigheten säljs.\(^{108}\) Detta berörs ytterligare under rubrik 3.4.2.3 och 3.4.3 t.o.m. 3.4.3.4.

Det skall också noteras att det i 45 kap. 10 § IL [25 § 3 mom. SIL] anges att i anskaffningskostnaden får inte sådana tillgångar som i avskrivningshänseende behandlas som inventarier inräknas. Dessa skall istället anses som intäkt i förvärvskällan.\(^{109}\) Med sådana tillgångar avses främst s.k. fasta inventarier, d.v.s. byggnadstillbehör, industritillbehör eller markinventarier såsom ledningar, stängsel och industrispår, etc.\(^{110}\)


\(^{107}\)Tivéus, U., Skatt på kapital, 6:e uppl., Stockholm 1997, s. 190. ; Riksskatteverket, Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering, del 1, s. 574f.
\(^{108}\)Prop. 1989/90:110, s. 419.
\(^{109}\)Edberg, Å., Beskattning av fastighetsägare – en vägledning vid förvärv, förvaltning, avyttring och deklaration, Stockholm 1996, s. 121.
var högre får detta högre belopp istället användas.\textsuperscript{111} Kostnader nedlagda före 1952 får emellertid aldrig medräknas vid kapitalvinstberäkningen. Detta gäller även väroldeminskingsavdrag som hänför sig till tiden före 1952. Nämnda väroldeminskingsavdrag skall således inte återföras till beskattning.\textsuperscript{112}

Vid de fall då fastigheten förvärvas genom arv, gåva eller annat benefikt förvärv skall den förra ägarens förvärvspris och inköpkostnader användas, se 44 kap. 21 § IL [24 § 1 mom. 3 st. SIL] där denna kontinuitetsprincip finns uttryckt. Skulle också förra ägaren förvärvat fastigheten genom arv, testamente, gåva eller bodelning ska man utgå ifrån den köpeskilling som betalades när fastigheten senast förvärvades genom köp, byte eller liknande. Om dennes förvärv skedde före 1952 skall fastigheten anses anskaffad den 1 januari 1952 till ett priss motsvarande 150\% av taxeringsvärdet 1952.\textsuperscript{113}

\textbf{3.4.2.2  Försäljningskostnader\textsuperscript{114}}

Kostnader som uppkommit i samband med fastighetsförsäljningen skall avräknas från det avtalade försäljningspriset. Till sådana kostnader räknas bl.a.:

- mäklarprovision,
- advokatkostnader,
- värderingskostnader,
- portokostnader, och
- annonskostnader, m.m.

D.v.s. i princip alla kostnader fastighetsägaren haft för att sälja fastigheten.

\textbf{3.4.2.3  Ny-, till- eller ombyggnad\textsuperscript{115}}

Kostnaderna för ny-, till- och ombyggnad av näringsfastigheten skrivs av under innehavstiden i näringsverksamheten. Är det fråga om tillfälliga byggnader såsom uppförda baracker vilka är avsedda att användas endast under en begränsad period får byggnadskostnaderna i sin helhet dras av för det år då anskaffningen ägt rum.

När fastigheten säljs skall väroldeminskingsavdragen gjorda på ny-, till- eller ombyggnad återföras till beskattning i näringsverksamheten (inte att förväxla med kostnaden för ny-, till- eller ombyggnader), medan utgiften för ny- till- eller ombyggnader räknas in i omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen.

Notera således skillnaden gentemot behandlingen av kostnader för förbättrande reparationer och underhåll vilka normalt får dras av direkt i sin helhet, men skall återföras till beskattning.

\begin{flushright}
\textsuperscript{111}Edberg, Å., Beskattning av fastighetsägare – en vägledning vid förvärv, förvaltning, avyttring och deklaration, Stockholm 1996, s. 121f.
\textsuperscript{112}Svensson, U., Fastighetsbeskattning – En praktisk handbok om skatt, redovisning och juridik, Uddevalla 1999, s. 289. ; Riksskatteverket, Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering, del 1, s. 576f och 585.
\end{flushright}
i näringsverksamhet och räknas in omkostnadsbeloppet om de uppkommit under de senaste 5 åren, se nedan under rubrik 3.4.2.4 där dessa behandlas utförligare.

3.4.2.4 Förbättrande reparationer och underhåll

Den allmänna regeln om att förbättringskostnader skall beaktas vid kapitalvinstberäkningen finns i 44 kap. 13 och 14 §§ IL [24 § 1 mom. 1 st. SIL].

Värt att i sammanhanget notera är att SLK har förändrat terminologin på området genom att byta ut begreppet värdehöjande reparationer mot förbättrande reparationer och underhåll på fastigheten under beskattningsåret och de fem närmast föregående beskattningsåren. Avgörande skall alltså vara fastighetens skick.117 Sådana förbättrande reparationer och underhåll dras normalt av omedelbart – i motsats till ny- till eller ombyggnad – och skall vidare återläggas till beskattning i näringsverksamheten vid näringsfastighetens försäljning samt tas upp som en del av omkostnadsbeloppet.118


Slutsatsen blir sålunda att om annat material än det ursprungliga används erhålls avdrag intill kostnaden för åtgärden med det ursprungliga materialet. Används annat än ursprungligt material medges således avdrag, men inte till högre belopp än vad ett användande av ursprungsmaterialet skulle renderat i. RÅ 1982 Aa 135 väcker dock även frågan om var


Fastighetsöverlåtelse – kapitalvinstbeskattning vid överlåtelser av näringsfastigheter
Av Jenny M Johansson

37(53)
gäller om en byggnads funktion modifieras, en fråga vilken utreds genom RÅ 1983 1:39 och RÅ 1989 ref. 5.


Vi ser således här att även byggnadsdelens funktion kan vara avgörande, d.v.s. byggnadens funktion får inte ändras om direktavdrag skall utgå.119

Betydande åtgärder där byggnadens stomme eller andra delar som normalt inte drabbas av förslitning ses inte som reparation eller underhåll. Direkt avdragsrätt föreligger också för reparationer i samband med totalrenoveringar och större ombyggnader om åtgärderna avser icke ny-, till- eller ombyggda delar. Reparationsavdrag erhålles även för s.k. rörelsebetingade ändringar (genom det s.k. utvidgade reparationsbegreppet). Avdrag kan då erhållas direkt för kostnader som i sig till karaktären anses kan anses utgöras av ny-, till- eller ombyggnad. Detta under förutsättning att reparationsåtgärden är att betrakta som normalt påräknelig i den verksamhet som bedrivs. Notera dock åter att i begreppet förbättringskostnad inbegrips däremot inte annars utgifter för ny- till- och ombyggnad. Angående dessa se istället ovan under rubrik 3.4.2.3.


Att förbättrande reparationer får ingå i omkostnadsbeloppet och därmed behandlas som förbättringskostnad är att kostnaderna, som sagt, återförs till beskattning i näringsverksamhet när fastigheten säljs. Motiven med återföringen är att hos en enskild näringsidkare görs avdraget för reparationskostnaderna mot en högre skattesats, och mot sociala avgifter, etc., än den skattesats som tas ut på kapitalvinsten. Detta anses utgöra en sporre för fastighetsägare att införa en förestående försäljning av fastigheten utföra väldigt omfattande reparationsåtgärder på fastigheten och därmed få avdrag för kostnaderna i

119Riksskatteverket, Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering, del 1, s. 589.
näringsverksamheten, medan den ökning av köpeskillingen som åtgärderna leder till beskattas lägre då dessa ligger som kapitalinkomst. Detta är utifrån denna bakgrund den nämnda regleringen införts.\textsuperscript{120} För att sammanfatta denna kan sägas att reglerna sålunda innebär att ett belopp motsvarande kostnaderna för de företagna reparationerna, vilka varit förbättrande, tas upp som intäkt i näringsverksamheten, medan samma belopp får räknas in i omkostnadsbeloppet i kapitalvinstberäkningen. Huruvida regleringen gäller generellt, d.v.s. om även ett aktiebolag som säljer en fastighet omfattas, är i doktrinen något tvistigt.\textsuperscript{121} Klart är dock att motiven endast avser enskilda näringsidkare, men att lagtexten inte ger uttryck för detta. Hur gällande rätt kan komma att gestalta sig vid ett eventuellt klargörande från RR är svårt att med bestämdhet uttala sig om och kan sägas bero på till vilken grad den teleologiska tolkningsmetoden respektive legalitetsprincipen tillämpas. Idealt vore om det ovan nämnda motivvutalandet kom att föranleda ny lagstiftning då detta skulle ge det materiellt önskade resultatet, utan det avkall på legalitetsprincipen en dom från RR med motsvarande innehåll skulle medföra.

\textbf{3.4.2.5 Uppskovsbelopp}\textsuperscript{122}

Fram t.o.m. år 1991 kunde uppskov med kapitalvinstbeskattningen medges i vissa fall.\textsuperscript{123} Dessa fall rörde fastigheter enligt 1968 respektive 1978 års UAL. Förutsättningarna för detta var att den skattskyldige förvärvade en ny fastighet, en ersättningsfastighet för den avyttrade. På detta sätt kunde s.a.s. kapitalvinsten från försäljningen av ur sprungfastigheten föras över till ersättningsfastigheten. År 1993 återinfördes denna uppskovsmöjlighet på nytt. Bestämmelserna infördes då i lag (1993:1469) om uppskovsavdrag vid byte av bostad (UAL). Reglerna återfinns idag i 47 kap. IL [UAL]. När reglerna återinfördes togs också bestämmelser in i lagtexten om att en minskning av omkostnadsbeloppet skulle ske om en ersättningsbostad säljs, se 47 kap. 11 § IL [10 § UAL].

För att uppskovsmöjligheten skall aktualiseras krävs att ur sprungfastigheten är privatbostad, se 47 kap. 3 § IL [2 och 3 §§ UAL] omedan ersättningsbostaden kan vara en näringsfastighet (t.ex. ett småhus som utgör näringsfastighet).\textsuperscript{124} Sålunda kan uppskovsreglerna i högsta grad påverka realisationsvinstbeskattningen vid t.ex. en framtid åtbytning av näringsfastighet som utgör ersättningsfastighet. Därav skall här en kortare genomgång av de materiella reglerna i frågan ges:

Då förvärvspriset för ersättningsbostaden uppgår till minst samma belopp som försäljningspriset för ur sprungbostaden kan omkostnadsbeloppet minskas med ett belopp som motsvarar den vinst som uppkom när ur sprungbostaden avyttrades. Om ersättningsbostadens förvärvspris var lägre än ur sprungbostadens skall istället omkostnadsbeloppet minskas med ett belopp som motsvarar den del av vinsten som är

\textsuperscript{120}Prop. 1989/90:110, s. 421.; Prop. 1990/91:54, s. 228.
\textsuperscript{121}Se vidare nedan under rubrik 4.2.
\textsuperscript{123}Riksskatteverket, Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering, del 1, s. 580.

38(53)
hänförlig till ursprungsbostadens vinst som utgörs av förvärvspriset för ersättningsbostaden jämfört med försäljningspriset för ursprungsbostaden.

Om den fastighet som säljs är en ersättningsfastighet och om uppskov erhållits med kapitalvinstbeskattningen skall, när ersättningsfastigheten säljs, omkostnadsbeloppet minskas med realisationsvinsten på ursprungsfastigheten vid denna kapitalvinstberäkning. Uppskovsavdraget medges dock endast fysiska personer och dödsbon, och inte företag, etc., se 47 kap. 2 och 14 §§ IL [1 och 13 §§ UAL]. Av 47 kap. 5, 7 och 9 §§ IL [6 § och 8 § UAL] framgår också att ersättningsbostaden måste förvärvas inom viss tidsram för att uppskov skall medges.125 Således kan beskattningsen av kapitalvinsten skjutas upp om ett förvärv av en minst lika dyr ersättningsbostad förvärvats tidigast året före avyttringen och senast året efter försäljningen och om bosättning sker på denna nya fastighet.126

3.4.3 Återläggning medgivna avdrag – en problematiserande inledning127

En kapitalvinst på en fastighet beskattas som nu bekant i inkomstslaget kapital för fysiska personer och för handelsbolag ägda av fysiska personer samt för dödsbon. Följaktligen blir skattesatsen lägre än vad som skulle varit fallet om beskattningsen skett i inkomstslaget näringsverksamhet. För näringsfastigheter medges emellertid vissa avdrag för diverse kostnader för fastigheten under innehavet i inkomstslaget näringsverksamhet.

Genom reglerna om återläggning har man velat motverka den omotiverade fördelen som diskrepansen i skattesats mellan dessa två inkomstskatteslag annars skulle medföra. Reglerna om återläggning av medgivna avdrag fungerar sålunda så att avdragen, medgivna i inkomstslaget näringsverksamhet, tas upp som intäkter i förvärvskällan i inkomstslaget näringsverksamhet. Vad gäller de olika medgivna avdragens koppling till omkostnadsbeloppet är dessa inte helt enhetligt reglerade. Detta då återläggning av de avdrag som här behandlas, d.v.s. under rubrik 3.4.3.1-3.4.3.3, som huvudregel inte påverkar omkostnadsbeloppet (kapitalvinstberäkningen), undantaget utgörs av ersättningsfonder vilka i vissa situationer skall minska omkostnadsbeloppet. Däremot är, som framgått ovan under rubrik 3.4.2.3-3.4.2.4, huvudregeln vid återläggning av kostnaderna för förbättrande reparationer företagna de fem senaste beskattningsren samt ny-, till- och ombyggnad att dessa normalt påverkar omkostnadsbeloppet som tillkommande post. Även aktiebolag och andra juridiska personer skall på ovan beskrivna sätt återlägga dessa nedlagda kostnader i näringsverksamheten. Detta då kapitalreglerna används även för juridiska personer vid själva beräkningen av kapitalvinsten, även om sedan beskattningsen i sin helhet sker i näringsverksamhet. En återläggning företas följaktligen vid avyttring av en näringsfastighet som är anlägningstillgång, t.ex. ett hyreshus, en ekonomibyggnad på ett lantbruks eller en industrifastighet.

127RSV 313 utgåva 5 1996, s. 2f. ; Prop. 1990/91:54, s. 226 och 228f.
Även då en fastighet ändrar karaktär från näringsfastighet till privatbostad utan att försäljning ägt rum skall en återläggning ske.\textsuperscript{129}

Återläggning skall således enligt 26 kap. 2 § IL [22 § anvp. 5 st. 1 KL] ske vid en avyttring, eller vid ett karaktärsbyte från privatbostadsfastighet till näringsfastighet, för\textsuperscript{130}:

- Värdeminskning av byggnad eller markanläggning (inkl. värdeminskning på ny-, till eller ombyggnad),
- Skogssavdrag,
- Substansminskning,
- Värdehöjande reparationer och underhåll som gjorts under försäljningsåret och de fem föregående beskattningsåren, och
- Avskrivning mot ersättningssfond.

Ett undantag från regleringen finns dock för de fall då fastigheten sälts med förlust, se 26 kap. 5 § IL [22 § anvp. 5 st. 5 KL], vilket stadgar att återföring inte skall ske vid de fall då omkostnadsbeloppet är lägre än ersättningen för egendomen, d.v.s. då en förlustsituation är för handen återläggs endast avdrag för förbättrande reparationer och underhåll med fullt belopp. Övriga avdrag tas följdaktligen inte upp som inkomst om försäljningspriset understiger omkostnadsbeloppet. Värdeminskningssavdrag som motsvarar en faktisk förlust eller värdenedgång skall följdaktligen inte återläggas. I sådant fall skall vid kapitalvinstberäkningen omkostnadsbeloppet minksas med värdeminskningssavdrag som p.g.a. förlust inte skall tas upp som inkomst.\textsuperscript{131} Angående kapitalförluster se vidare nedan under 3.4.5.

För fastigheter förvärvade före 1952 sker inte heller återläggning av medgivna avdrag. Detta gäller oavsett om fastighetens taxeringsvärde beräknas utifrån 1952 års taxeringsvärde eller det verkliga anskaffningsvärdet.\textsuperscript{132}

Slutligen skall här tilläggas att effekterna av det beskrivna systemet uppmärksammas och analyseras vidare i min slutsatser nedan under rubrik 4.2 och 4.3.

3.4.3.1 **Värdeminskning av byggnad eller markanläggning**

Askrivningar får göras från det att byggnaden är färdigställd och skall baseras på den tänkta ekonomiska livslängden hos byggnaden/markanläggningen. Avskrivningarna sker i praktiken med 2-5% årligen enligt särskilda tabeller utgivna av RSV.\textsuperscript{133}

Behandlingen av återföringen av värdeminskningssavdrag reviderades kraftigt vid 1990 års skattereform. Tidegare gällde att omkostnadsbeloppet skulle minskas med de värdeminskningssavdrag som belöpte på tiden före avyttringen, så är, som ovan under 3.4.3

\begin{footnotesize}
\begin{itemize}
  \item \textsuperscript{129}Riksskatteverket, Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering, del 1, s. 588-591.
  \item \textsuperscript{130}Sjöblom, P., Reavinstbeskattning av privatbostads- och näringsfastigheter – en kommentar, Göteborg 1991, s. 34f.; Tivéus, U., Skatt på kapital, 6:e uppl., Stockholm 1997, s. 190.
  \item \textsuperscript{131}Tivéus, U., Skatt på kapital, 6:e uppl. Stockholm 1997. s. 189f.; CD-GRS 2000:1, Kommentar till 25 § 5 och 11 mom. SIL.; Riksskatteverket, Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering, del 1, s. 590f.
  \item \textsuperscript{132}RSV 313 utgåva 5 1999.
  \item \textsuperscript{133}Se vidare: Svensson, U., Fastighetsbeskattning – en praktisk handbok om skatt, redovisning och juridik, Uddevalla 1999, s. 173ff.
\end{itemize}
\end{footnotesize}
redan påpekats, inte längre fallet. Enligt de nu gällande reglerna skall företagna värdeminskningssvagdrag som gjorts på byggnad eller markanläggning under innehavstiden återföras till beskattning i näringsverksamheten vid en föräldring av en näringsfastigheten, utan att påverka omkostnadsbeloppt. Det innebär att alla avskrivningar som gjorts på fastigheten skall återläggas i näringsverksamhet.


Värdeminskningssvagdrag som belöper på tiden före 1952 skall inte återföras till beskattning.

3.4.3.2 Skogsavdrag

Av 21 kap. 6 § IL [23 § anvp. 9 st. 1 KL] framgår att avdrag medges vid avyttring av skog på fastighet som är taxerad som lantbruksenhet. Följaktligen medges inte avdrag på fastighet som är att beteckna som omsättningstillgång i rörelse eller om skogen finns på en privatbostadsfastighet. Avdraget medges för minskning av skogens ingångsvärde vid avyttring. Denna avdragsrätt benämns som skogsavdrag. Den grundläggande tanken bakom institutet med skogsavdrag är att innehavaren inte skall behöva skatta för skogsintäkter som egentligen bara innebär att innehavaren fått tillbaka pengar som denne gav för skogen när fastigheten köptes.

Beräkningen av skogsavdrag har varierat över tiden. Idag beräknas avdraget enligt en schablon. Med avdragsgrundande skogsintäkt avses ett belopp som motsvarar summan av beskattningsårets hela intäkt p.g.a. upplåtelse av avverkningsrätt och 60% av intäkt från avyttring och uttag för eget bruk. Avdrag medges för fysiska personer med 50% och juridiska med 25% av anskaffningsvärdet. Angående sagda se: 21 kap.7-9 §§ IL [23 § anvp. 9 st. 2 och 5 KL].

Rätten till skogsavdrag bedöms med utgångspunkt i skogens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde. Med anskaffningsvärde avses det värde som belöper på skog och skogsmark vid förvärv av jordbruksfastighet. Vid köp beräknas anskaffningsvärdet normalt till den erlagda köpeskillingen, se 21 kap. 5 § IL [23 § anvp. 9 st. 1 KL]. Vid benefika överlåtelser såsom avväg, gåva eller bodelning övertar förvärvaren den förra innehavarens anskaffningsvärde i enlighet med kontinuitetsprincipen vilken redogjorts för under rubrik 3.3.3. Undantag från denna princip stadgas det även om i 21 kap. 5 § IL [23 § anvp. 9 st. 1 KL]. Detta undantag gäller då förvärvet omfattar mindre än 20% av värdet utav skogen och

skogsmarken i överlåtarens förvärvskälla. I dessa fall får förvärvaren nämligen inget
anskaffningsvärde alls.\textsuperscript{139}

När fastigheten säljs skall skogsavdrag återföras till beskattning i näringsverksamheten, utan
att det återförda skogsavdraget räknas in i omkostnadsbeloppet vid
kapitalvinstberäkningen.\textsuperscript{140}

3.4.3.3 Substans minskning\textsuperscript{141}

Reglerna om substansminskningsavdrag finns i 20 kap. 20 § IL [23 § anvp. 11 KL]. Enligt
paragrafen medges avdrag då t.ex. en täkt av grus eller sten sjunker i värde allteftersom
täkten utvinnes. Då utvinningen är en skattepliktig inkomst medges avdrag för
anskaffningskostnaden. Det största möjliga avdraget för ett visst beskattningsår motsvarar
den del av det totala avskrivningsunderlaget som belöper på uttag intill årets utgång
subtraferat med de avdrag som utgått för tidigare år. Avdragen får inte göras i snabbare takt
än de faktiska uttagen. Det går inte att förskjuta eller senarelägga avdragen. I motsats till vad
som gäller vid skogsavdrag medges avdrag för hela anskaffningskostnaden.

När fastigheten säljs skall substansminskningsavdrag återföras till beskattning i
näringsverksamheten, utan att det återförda substansminskningsavdraget räknas in i
omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen.

3.4.3.4 Avskrivning mot ersättningsfond\textsuperscript{142}

När en avyttring sker av en näringsfastighet får under vissa förutsättningar avsättning göras
till en ersättningsfond. Sådana avsättningar är frivilliga. Som grund för avsättningen får
läggas både den kapitalvinst som uppkommer vid kapitalvinstberäkningen i inkomstslaget
kapital och ett belopp motsvarande återförda värdeminnskningsavdrag och förbättrande
reparationer. För att denna avsättning skall vara möjlig får kapitalvinsten redovisas i
näringsverksamheten.\textsuperscript{143}

Då förvärv sker av en ny fastighet får anskaffningskostnaden skrivas av mot
ersättningsfonden. Denna avskrivning beaktas sedermera vid kapitalvinstberäkningen då den
nya fastigheten, d.v.s. ersättningsfastigheten, säljs eller på annat sätt avyttras. Detta tillgår så
att omkostnadsbeloppet för fastigheten minskas med den del av avsättningen till
ersättningsfond som motsvarar den kapitalvinst vilken uppkom vid försäljningen av den
första fastigheten. Den del av avsättningen som baserades på återförda
värdeminnskningsavdrag skall vid försäljningen av ersättningsfastigheten tas upp som intäkt i
näringsverksamheten. Följden av detta blir att avsättningen till ersättningsfonden kommer
fram till beskattning då ersättningsfastigheten avyttras. Sålunda går det att återinvestera hela
betalningen, utan att denna beskattas, i en ersättningsfastighet.\textsuperscript{144}

\textsuperscript{139} Op. cit., s. 91f.
\textsuperscript{141} Johansson, G., Rabe, G., Det svenska skattesystemet, 13:e uppl., Stockholm 2000, s 205. ; Kindlund, P.,
\textsuperscript{142} Kindlund, P., Svensby, B., Skatte- och deklarationshandboken – företag och privat, 24:e uppl., Finland 2000
s. 155 och 261.
\textsuperscript{143} Svensson, U., Fastighetsbeskattning – En praktisk handbok om skatt, redovisning och juridik, Uddevalla
1999, s. 291.
\textsuperscript{144} Sjöblom, P., Karnov CD-Rom 1999/2000, Kommentar till 25 § SIL, fotnot 359f.
3.4.4 Delavyttringar

Delavyttringar behandlas i 26 kap. 7 § IL [22 § anvp. 5 st. 3 KL]. Vid en delavyttring skall det företas en proportionering på grundval av försäljningspriset och värdet på fastigheten.

Vid en delavyttring skall de avdrag som hör till den avyttrade fastighetsdelen återläggas. Om värdeminskningssavdrag för t.ex. byggnad skall återläggas till beskattning efter en delavyttring krävs att byggnaden som värdeminskningssavdragen hör till skall vara belägen på den avvytrad fastighetsdelen.145

Vinstberäkningen p.g.a. avyttringen av en del av en fastighet skall alltså grundas på förhållanden på den avyttrade fastighetsdelen, se 45 kap. 19 § IL [25 § 6 mom. 1 men. SIL]. Innebörden av detta är att det måste kunna avgöras hur stor del av enhetens omkostnadsbelopp som belöper på den avvytrade delen. Om den företagna delavyttringen t.ex. innefattar ett småhus måste det fastställas hur stor del av den ursprungliga köpeskillingen som hänför sig till småhuset samtidigt som reparationsavdrag eller avdrag för ny-, till- eller ombyggnad i sin helhet ska beaktas vid beräkningen av den avvytrade delens omkostnadsbelopp. M.a.o. måste anskaffningsutgifter och förbättringsutgifter fördelas på den avvytrade delen och den återstående delen av fastigheten. Som huvudregel görs detta genom en faktisk uppdelning, men den skattskyldige kan även välja att fördela det totala omkostnadsbeloppet efter värdet vid försäljningen. Enligt huvudregeln i 45 kap. 19 § IL [25 § 6 mom. SIL] skulle vid en delavyttring en fastighet, som anskaffats för t.ex. 150 000 kronor och hälften av fastigheten avyttrats för en köpeskilling av 350 000 kronor, vinstberäkningen skall utföras under antagandet att hälften av ingångsvärdet, d.v.s. 75 000 kronor, belöper på den avvytrade fastighetsdelen. Vid de fall då bara en liten del (10%) av en stor taxeringsenhet avyttras finns en schablonregel i 45 kap. 21 § IL (25 § 6 mom. 1 st. 4 men. SIL). Denna schablonregel gäller dock ej vid marköverföringar enligt FBL, varför dessa lagts i en särskild paragraf 45 kap. 22 § IL (25 § 6 mom. 2 st. SIL). Schablonregeln innebär att det slutliga omkostnadsbeloppet får beräknas till en krona per kvadratmeter.

3.4.5 Förluster

Avdrag för kapitalförluster medges bara om förlusten är definitiv och verklig. Detta enligt 44 kap. 26 § 2 st. IL [24 § 4 mom. 1 st. 3 p. SIL] och 44 kap. 24 § IL [24 § 3 mom. 1 st. SIL]. Kravet att förlusten skall vara definitiv hänför sig till det faktum att en återvinning inte kan tas upp till beskattning förrän vid en avyttring.147

Att en förlust måste vara verklig betyder att avdrag inte medges för kapitalförlust som uppstått till följd av att egendomen avyttrats till ett pris under marknadsvärdet om det inte framgår att överlåtaren inte haft för avsikt att inte öka mottagarens förmögenhet.148

146RSV 313 utgåva 5 1996, s. 2. ; Prop. 1989/90:110, s. 421. ; Svensson, U., Fastighetsbeskattning, Uddevalla 1999, s. 285.
Vid en kapitalförlust är 63% av förlusten avdragsgill för fysiska personer, dödsbon och fysiska personer som är delägare i ett handelsbolag. Sålunda får 63% kvittas mot alla slags inkomster inom inkomstslaget kapital.

Om ett underskott uppstår medges skattereduktion med 30% av den del som inte överstiger 100 000 kronor och 21% av delen därutöver. Skattereduktion räknas av från den totala skatten (exklusive förmögenhetsskatt) för inkomståret av skattemyndigheten.

För aktiebolag och andra juridiska personer gäller att 100% av förlusten är avdragsgill.149

149Svensson, U., Fastighetsbeskattning, Uddevalla 1999, s. 221; RSV 313 utgåva 5 1996, s. 2.
4. **Slutsatser**

4.1 **Inledande – reflexion rörande målsättning vs. resultat**

Inledningsvis skall här nämnas att den primära målsättningen med uppsatsarbetet har varit att redogöra för, och besvara frågan: Hur beskattas överlåtelser av näringsfastigheter i Sverige för enskilda fysiska personer?

Den nämnda målsättningen kan främst sägas ha uppnåtts genom författandet av uppsatsens tredje kapitel, i vilket jag som bekant redogör för den materiella regleringen rörande kapitalvinstbeskattning vid överlåtelser av näringsfastigheter. Rörande denna del av målsättningen följer sålunda naturligt att inga direkta analytiska slutsatser dras, utan istället hänvisas här till kapitel tre och den inledande sammanfattningen.

4.2 **Enkelhet och överskådlighet i regleringen**

Ett uttalat mål med skattereformen 1990 var, parallellt med vissa andra målsättningar, att åstadkomma enkla regler vilka lätt skulle kunna appliceras av den enskilde. I många väsentliga avseenden får det också anses som att denna målsättning uppfylldes.\(^{150}\) Vad ankommer kapitalvinstbeskattningen av näringsfastigheter finns det dock fortfarande en del att önska vad ankommer enkelhet och översiktighet.

Som exempel på en, i mitt tycke, mycket komplicerad lagteknisk lösning kan nämnas regelkomplexet rörande återläggning av medgivna avdrag, jfr. ovan under rubrik 3.4.2.3-3.4.2.4 och 3.4.3-3.4.3.4. Som kuriosa, och ett tecken på hur svårt detta regelverk är, kan nämnas att inte ens doktrinen verkar ha bemästrat reglerna till fullo. Eriksson\(^{151}\) skriver t.ex. att reglerna om återläggning av förbättrande reparationer endast skulle gälla fysiska personer, en åsikt som jag inte funnit något stöd för i lagtexten men väl i motiven\(^{152}\). Eriksson får däremot ett visst stöd av Johansson & Rabe\(^{153}\) som säger att inget direkt stöd finns i lagen men att det borde följa av allmänna principer, å andra sidan emot sags Eriksson uttryckligen av Åberg\(^{154}\), som anser att regeln borde gälla generellt och därmed även t.ex. aktiebolag. Rydin\(^{155}\) anser dock att viken av frågan inte skall överdrivas då den praktiska skattekonsekvensen i det närmaste blir densamma oavsett frågans utgång. Som synes är regleringen ytterst komplicerad, men då jag emellertid inte själv spontant tror mig kunna konstruera ett mera lättillgängligt system utan att göra avkall på det materiella innehållet skall denna skönheitsfläck i lagstiftningen nu lämnas dårhän, (dock med reservationen att jag ändock har uppmärksammat vissa principiella materiella brister i dessa regler vilka tämligen lätt skulle kunna åtgärdas, se nedan under 4.3).

Reglerna rörande förbättrande reparationer och ny-, till- eller ombyggnad kan inte heller i övrigt ses som helt enkla och naturliga. Särskilt inte med beaktande av direktavdrag medges enligt det s.k. utvidgade reparationsbegreppet för reparationer för byggnadsarbete vilket

\(^{150}\)SOU 1995:104, s. 63f och 66.
\(^{152}\)Prop. 1989/90:110, s. 661.
knappast enligt gängse språkbruk får ses som en reparation. Även vid sidan av denna aspekt får den berörda regleringen ses som komplicerad då de gränsdragningsfrågor som kommit att prövas av RR inte givit en helt klar bild av vad som gäller i alla avseenden, jfr ovan under 3.4.2.3 och 3.4.2.4.

Ytterligare en gränsdragningsfråga som inte är helt enkel att sätta sig in i är den om huruvida en överlåtelse av en fastighet skall betraktas som onerös eller benefik, något som är helt avgörande för beskattningen. Klart är att huvudsaklighetsprincipen skall råda. Denna lösning får dock ses som otillräcklig då den inte räcker till att avgöra fångets karaktär vid överlåtelser till juridiska personer i vilka givaren äger en större andel. I t.ex. RÅ 1993 ref. 43 II sades att faktumet att givarnas barn ägde 20% av bolaget, och givarna resterande del, inte var tillräckligt för att överlåtelsen skulle klassificeras som benefik. Vi vet således att 20%-igt "utomstående" ägande inte är tillräckligt för att transactionen skall ses som en benefik överlåtelse, men vad som är tillräckligt vet vi inte, (jfr. ovan under 3.3.3 – 3.3.3.1). I brist på praxis hade lagstiftning varit önskvärt.

En tillsynes trivial fråga som under arbetets gång vållat mig en hel del huvudbry är: vad är en näringsfastighet? Att bestämma begreppet negativt i förhållande till privatbostadsfastigheter är lagtekniskt sett ett förhållandevis enkelt, och vid första anblick bra, lösning då inga fastigheter s.a.s. "kan falla mellan två stolar", antingen är det det ena eller det andra, (jfr ovan under 2.5 –2.5.4). Lösningen ställer dock krav på att man kan definiera privatbostadsfastigheter, något som inte alltid är lätt gjort. Att vända på definitionen av begreppsparet och låta privatbostadsfastigheter vara negativt definierat löser självklart inte heller problemet med de svårpreciserade begreppen. Däremot är jag av åsikten att det skulle kunna ha varit en god idé att införa en icke uttömmande uppräkning på sådant sätt som skett på många andra platser i lagstiftningen. Detta skulle öka såväl begripligheten som förutsägbarheten i en fråga där olika gränsfall nu istället lösts i praxis på ett inte helt lättillgängligt och konsekvent sätt.

Vad gäller överskådligheten kom denna att bli bättre vid införandet av IL, se nedan under 4.2.1, medan de materiella problemen kom att kvarstå.

4.2.1 Förtydliganden i samband med införandet av IL?

Ovan har anförts att regleringen rörande kapitalbeskattningen vid överlåtelser av näringsfastigheter är en allt annat än enkelt och överskådlig reglering. I motiven till införandet av IL anges, som ovan anförts, att mycket få materiella ändringar gjorts, i princip har endast inkonsekvenser och förbiseenden undanröjts. Trots detta skall emellertid uppmärksammas att den här berörda regleringen i vissa avseenden ändock blivit något tydligare tack vare terminologiförändringen i IL. T.ex. kan anföras att en klar förbättring skett genom införandet av termen "förbättrande reparationer", i stället för "värdehöjande reparationer". Detta då det, som det också anförs i motiven, inte är värdet utan beskaffenheten som skall vara avgörande, jfr. ovan under rubrik 3.4.2.4.

All terminologiförändring som infördes i och med IL var dock inte lika genomgående av godo. Det kan t.ex. på starka grunder ifrågasättas om inte ”realisationsvinst” eller kortformen ”reavinst” varit att föredra framför det nu använda begreppet ”kapitalvinst” detta dels då det

de facto rör sig om beskattning av en *realiserad* värdeökning, men även p.g.a. att den äldre terminologin är starkt inarbetad, något som också SLK noterar, (se ovan under 3.1.1 med min hänvisning). SLK anför dock att en fördel med ”kapitalvinst” är att begreppet ansluter till utländsk terminologi, ett förhållandevis svagt argument i mitt tycke. Att vikten av att inkorporera engelskans ”capital gains” i svensk skatterätt skall väga tyngre än vikten av att ha en allmänt vedertagen och inarbetad terminologi får ses som högst tveksamt enligt min åsikt.

IL har emellertid medfört även annat än terminologiska förändringar för beskattningen av näringsfastigheter, om än inga materiella förändringar. Jag syftar här på att 45 kap. IL är betydligt mycket mera lättöverskådligt och lättarbetat än dess föregångare i SIL. Detta är något jag iakttagit såväl vid skrivandet av denna uppsats, med sina dubbla lagtexthänvisningar, som genom praktiskt arbete på SKM i Stockholm.

4.3 Övriga relevanta iakttagelser rörande regleringen

Den nominella beskattningen vid överlåtelser av näringsfastigheter tillför en viss enkelhet, men möjligen också orättvishet. Detta då förändringar i penningvärde inte beaktas. Det anförs ofta att inflationen skulle vara schablonmässigt beaktad i skattesatsen, något som emellertid inte förändrar den principiella frågan; att avyttringar beroende på inflations- eller deflationstakten kan leda till att beskattningen i det enskilda fallet kommer att avse mer eller mindre än den verkliga vinsten (inkomsten), något som får ses som otillfredsställande. Det kan därmed försiktigt ifrågasättas om kravet på likformighet vid beskattning är uppfyllt i detta avseende. Ett mycket enkelt sätt att råda bot på detta hade varit att införa ett indexeringssystem genom vilket anskaffningsvärdet fick räknas upp eller ner beroende på den samlade inflation eller deflation som uppkommit under innehavstiden. Ett sådant system hade troligen inte heller varit orimligt komplicerat att administrera. Både Riksbanken och Statistiska centralbyrån ger varje år ut material vilket skulle kunna tjäna som underlag för en indextabell som RSV skulle kunna publicera i anslutning till relevanta deklarationsblanketter. I sammanhanget skall också nämnas att det tidigare har funnits regler om indexering, se ovan under rubrik 2.2

Ytterligare en något otillfredsställande aspekt jag uppmärksammat under arbetets gång är hur beskattningstidpunkten regleras och effekterna härutav, vilka teoretiskt sett skulle kunna stå i strid med skatteförmågeprincipen. Jag syftar här på bl.a. utgången i RÅ 1950 ref. 5 i vilket det slogs fast att beskattningstidpunkten (avyttringstidpunkten) är vid undertecknandet av köpekontrakten även då såväl tilltråde som likviddag låg senare. För det fall att lång tid förflyter mellan de två tidpunkterna skulle man teoretiskt sätt kunna tänka sig att likviditetsproblem skulle kunna uppkomma. Detta är troligen inte ett problem i praktiken med tanke på att taxeringsåret ligger som tillkomståret efterföljande år och det troligen inte är vanligt att likviddagen ligger såpass långt efter kontraktsdagen. Rent principiellt kan det ändock ses som något tveksamt. Det skapar även en inkonsekvens i förhållande till vad som gäller då avyttring anses ha skett till följd av expropriation, jfr. ovan under rubrik 3.3.2.

En mera övergripande aspekt på beskattning vid avyttring, vare sig det är vid avtalstidpunkten eller vid likviddagen, ligger i de inläsningseffekter som kan uppkomma då skatt utgår vid realiserandet av en värdehöjning, d.v.s. med grund i realisationsprincipen. Huruvida detta rent faktiskt medför några större negativa effekter är jag inte skickad att
avgöra, men det får dock ses som en vedertagen nationalekonomisk grundtes att inlåsningseffekter normalt sett inte är av godo. För att komma till rätta med denna problematiken på ett teoretiskt korrekt plan skulle det krävas att någon form av löpande beskattning av värdehöjningar med motsvarande skattereduktioner vid värdeminskningar. Ett sådant system hade dock varit i praktiken i den närmaste omöjligt att administrera. Vidare uppkommer frågan om vem som skall avgöra, och utifrån vilka grunder, när en värdeminskning eller -höjning har skett. Sagda utgör problem vilka i praktiken troligen inte går att lösa på ett tillfredsställande sätt. Ytterligare problem med en sådan lösning ligger i likviditetsfrågan; att en fastighet ökar med t.ex. 200 000 kr i värde ger inte med automatik ägaren en ekonomisk möjlighet att erlägga 60 000 kr (30%) i skatt, (en problematik som uppmärksammas i samband med fastighetsskatten och stigande taxeringsvärden trots att det där inte rört sig om en skattsats i närheten av den som finns för inkomstslaget kapital). Sålunda kan sägas att det ändock får ses som praktiskt sett tillfredsställande, om än teoretiskt tvivelaktigt, att låta beskattningstidpunkten av värdeökningen vara vid realiseringen därutav. Eventuella inlåsningseffekter motverkas idag istället i en form av uppskovssystem, vilket troligen får ses som det minst dåliga alternativet. Det nuvarande uppskovssystemet, 47 kap. IL [UAL] (se ovan under rubrik 3.4.2.5), skyddar dock endast personer vilka vill sälja sin privatbostadfastighet och köpa en ny fastighet från den diskuterade inlåsningseffekten, något som eventuellt också kan ifrågasättas ur ett nationalekonomiskt (rättsekonomiskt) perspektiv.

5. Käll- och litteraturförteckning

5.1 Källor

5.1.1 Offentligt tryck

5.1.1.1 Propositioner

Prop. 1928:213.
Prop. 1951:170.
Prop. 1990/91:47.
Prop. 1990/91:54.
Prop. 1993/94:45.

5.1.1.2 Statens offentliga utredningar

SOU 1949:9.
SOU 1975:53.
SOU 1993:57, del 1.
SOU 1997:2, del 1-3.
SOU 1997:77.

5.1.1.3 Direktiv

Dir. 1991:39.

5.1.1.4 Rekommendationer från RSV

RSV 313 utgåva 5 1996.
RSV 331 utgåva 21 1999.

5.1.2 Rättsfall

5.1.2.1 Rättsfall ifrån HD

NJA 1980 s. 642 (I och II).

5.1.2.2 Rättsfall ifrån RR

RN 1965 nr. 5:3.
RN serie 1 1968 nr. 6:5.
RSV/FB Dt 1985:32.
RÅ 1936 Fi. 205.
RÅ 1949 ref. 40.
RÅ 1950 ref. 5.
RÅ 1952 not 1341.
RÅ 1955 ref. 16.
RÅ 1957 ref. 4.
RÅ 1960 ref. 3.
RÅ 1966 Fi 506.
RÅ 1968 Fi 2287.
RÅ 1968 ref. 71.
RÅ 1969 Fi 756.
RÅ 1969 ref. 32.
Fastighetsöverlåtelse – kapitalvinstbeskattning vid överlåtelser av näringsfastigheter
Av Jenny M Johansson

RÅ 1970 Fi 1841. RÅ 1985 1:93.
RÅ 1970 Fi 670. RÅ 1986 ref.139.
RÅ 1974 not 1782. RÅ 1989 ref. 5.
RÅ 1975 ref. 3. RÅ 1991 ref. 98.
RÅ 1976 ref. 150. RÅ 1993 ref. 43 I och II.
RÅ 1985 1:51.

5.2 Litteratur

5.2.1 Böcker
Bergström, S., Skatter och civilrätt – En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, Stockholm 1978.


Löwnertz, S., Den svenska skattens historia, RSV 117 utgåva 1 1983.


Påhlsson, R., Beskattning av kapitalinkomst, Göteborg 1993.


Riksskatteverket, Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering, del 1.


5.2.2 Artiklar

Bergström, S., Tolkning och tillämpning av skattelag. Ur: SN 1996 nr. 6, s. 358.


Norman, H., Vad är privatbostad. Ur: SN 1990 nr. 7-8, s. 533ff.


Wisell, I., Tolkningsproblem kring bostäder i utlandet. Ur: SN nr. 4 1992, s. 187ff.

5.2.3 Digitala bearbetningar

Koch, M., Karnov CD-Rom 1999/2000 – Kommentar till 1 och 2 kap. JB.


5.3 Muntliga utsagor
Bilaga 1 – integrerat räkneexempel på beskattning vid överlåtelse av näringsfastighet.

En person, som vi kallar Kalle, köper år 1 en näringsfastighet för 1 000 000 kr på vilken en byggnad är uppförd. För enkelhetens skull utgår vi från att lagfartskostnader, etc., inte existerar. Däremot krävdes det upprepade annoner i fackpress innan lämpligt objekt hittades, kostnad: 30 000 kr. För att betala för näringsfastigheten tvingas Kalle sälja sin privatbostadfastighet, men får uppskov med kapitalvinstbeskattningen på vinsten uppgående till 60 000 kr. Efter inköpet gör Kalle värdeminskningsavdrag med 3% per år (linjär avskrivning) på byggnaden, 1/3 av köpeskillingen belöpte f.ö. på byggnaden. Vidare företar han en större ombyggnad år 3 vilken kostar honom 500 000 kr. Följande år genomför han också vissa klart förbättrande reparationer till en kostnad om 35 000 kr. På fastigheten finns bl.a. en grustäckt på vilken subtrationsminskningsavdrag görs med 30 000 kr per år. År 5 tröttnar Kalle på att bo i sin fastighet, en för ändamålet illa inredda byggnad placerad, på näringsfastighet, med utsikt över ett grustag, och lyckas få en mäklare som för det facila priset av 20 000 kr lyckas sälja fastigheten för en nätt summa om 3 000 000 kr. Kalle har nu bara ett problem, skatten. Han ringer Jenny M Johansson på SKM:s telefonjour, och hon gör följande beräkning åt Kalle:

| + Avyttringspris: | + 3 000 000 |
| - Omkostnadsbelopp: | |
| + Anskaffningskostnad (annonsering) | + 30 000 |
| + Anskaffningskostnad (köpeskilling) | + 1 000 000 |
| - Uppskovsbelopp | - 60 000 |
| + Ombyggnad | + 500 000 |
| + Värdehöjande reparation | + 35 000 |
| = Skattepliktig kapitalvinst | = 1 495 000 |

Då kalle är en fysisk person uppgår kapitalskatten till 30% utav 90% av vinsten. D.v.s:

\[ 1 495 000 \times 0.9 \times 0.3 = 403 650 \text{ kr}. \]

Tyvärr, för Kalles del, slutar det inte här, utan gjorda värdeminskningsavdrag för byggnaden (inkl ombyggnaden) och subtrationsminskningsavdrag för utvinningen ur grustäkten samt den förbättrande reparationen skall också återföras till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet. Vi antar för enkelhetens skull att Kalles enskilda firma utsätts för ett skattetryck om 65% inkl. egenavgifter.

| Värdenminskningsavdrag på byggnaden uppgår totalt sett till 95 000 kr \[(1 000 000 / 3 \times 0.03 \times 5) + (500 000 \times 0.03 \times 3)]\], och subtrationsvärdenminskningsavdrag uppgår till 150 000 kr (30 000 x 5); och den förbättrande reparationen uppgick till 35 000 kr. Totalt återförs 280 000 kr till beskattning i inkomstskatteslaget näringsverksamhet. | |

D.v.s. skatten i inkomstslaget näringsverksamhet kommer utgöra:

\[ 280 000 \times 0.65 = 182 000 \text{ kr}. \]

Sålunda blir den totala skattebelastningen:

\[ 403 650 + 182 000 = 585 650 \text{ kr}. \]