PETER MELZ

KAPITALVINST BESKATTNINGENS PROBLEM

— FÖRETRÄDESVIS VID FASTIGHETSFÖRSÄLJNINGAR



Juridiska Fakulteten i Stockholm;
skriftserien

Juridikbok.se

Denna digitala version av verket är nedladdad från juridikbok.se.

Den licens som tillämpas för de verk som finns på juridikbok.se är **Creative Commons CC BY-NC 4.0**. Licensvillkoren måste följas i sin helhet och dessa finner du här https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/legalcode.sv

Sammanfattningsvis innebär licensen följande:

Tillstånd för användaren att:

• Kopiera och vidaredistribuera materialet oavsett medium eller format

• Bearbeta och bygga vidare på materialet

Villkoren för tillståndet är:

• Att användaren ger ett korrekt erkännande, anger en hyperlänk till licensen och anger om bearbetningar är gjorda av verket. Detta ska göras enligt god sed.

• Att användaren inte använder materialet för kommersiella ändamål.

• Att användaren inte tillämpar rättsliga begränsningar eller teknik som begränsar andras rätt att gör något som licensen tillåter.

Se även information på
https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/deed.sv

http://urn.kb.se/resolve?urn=urn:nbn:se:juridikbokse-f43b4

Kapitalvinstbeskattningens problem – företrädesvis vid fastighetsförsäljningar

Problems with capital gains taxation – primarily in regard to the sale of real estate

Akademisk avhandling
som för avläggande av juris doktorsexamen
vid Stockholms universitet
offentligen försvaras i hörsal 4, hus B Frescati,
onsdagen den 3 september 1986
kl 10.00

av

Peter Melz

jur kand, civ ekon

Juridiska institutionen
106 91 Stockholm

Stockholm 1986
419 s ISBN 91-7598-057-6

Abstract

This dissertation is about the rules for taxation of capital gains in regard to the sale of real estate.
First the general problems of capital gains taxation and the basic principles of the Swedish capital gains tax legislation are discussed. In the second part of the study, the legislation and case law are examined. Although the legislation is extensive many problems are solved by case law. The basic principles are important for the development of case law.
The Swedish income taxation was originally based on the source theory, which excludes capital gains from the income concept. However, limited taxation did occur, with the motivation that sales for the purpose of speculation should be taxed. Since 1966–67 all capital gains on stocks and real estate are taxable. The taxation of these capital gains is now motivated by the ability-to-pay principle.
A major problem dealt with in different chapters is the point in time when a capital gain is realized. A capital gain is considered realized when the asset is sold. However, in certain cases the value of the revenue cannot be accurately determined. That part of the price will not be taxed until it can be determined. The situation is the same if the seller retains the right to receive a yield from the property after it is sold. The uncertainty regarding the value of this right should result in taxation as the yield is realized. It should be a general principle that uncertainty regarding the value of the revenue motivates postponement of the taxation.
The taxable revenue realized at a sale and the basis for the purchased asset should, in principle, be consistent, so that neither more nor less than the real capital gain is taxed. Gifts of capital assets do not result in any taxation of the transferor. The continuity in taxation is maintained by placing the transferee in the same tax position as the transferor. However, when assets are exchanged, certain problems arise regarding the maintenance of continuity in taxation.
The study of the problems mentioned above, as well as others, such as the impact of inflation, the sale of a portion of an asset etc, shows that income is computed in order to show the real capital gain from the sale. This is a basic principle for the legislation and the case law.

Juridiska Fakulteten i Stockholm
Skriftserien

PETER MELZ

KAPITALVINST BESKATTNINGENS PROBLEM

– FÖRETRÄDESVIS VID FASTIGHETSFÖRSÄLJNINGAR

Stiftelsen Juristförlaget
vid Stockholms Universitet

Akademisk avhandling för juris doktorsexamen
vid Stockholms universitet 1986
Juridiska institutionen
106 91 Stockholm

© Stiftelsen Skrifter utgivna av Juridiska fakulteten
vid Stockholms universitet och Peter Melz.
Skriftserien nr 8 1986
Stiftelsen Juristförlaget vid Stockholms universitet
ISBN 91-7598-057-6
ISSN 0282-8056
Gotab, Stockholm 1986

Juridiska Fakulteten i Stockholm
Skriftserien

KAPITALVINST BESKATTNINGENS PROBLEM

– FÖRETRÄDESVIS VID FASTIGHETSFÖRSÄLJNINGAR

FÖRORD

I denna avhandling behandlas grunderna för realisationsvinstbeskattningen samt de problem beskattningen innebär företrädesvis vid fastighetsöverlåtelser. Beskattningen av kapitalvinster och kapitalinkomster har under de senaste åren varit föremål för ökat intresse. Nyligen har kapitalvinstkommittén framlagt sitt slutbetänkande om beskattning av aktievinster m m.

I avhandlingen har beaktats ändringar i lagstiftningen fram till årsskiftet 1985/86. Kapitalvinstkommitténs slutbetänkande har inte kunnat beaktas. Publicerad rättspraxis har systematiskt beaktats för notismål t o m Regeringsrättens Årsbok 1984 samt publicerade referatmål t o m 1985. Därutöver har beaktats andra regeringsrättsdomar under 1985 och 1986 som jag genom olika källor erhållit.[1]

Handledare för mitt avhandlingsarbete har varit professor Sven-Olof Lodin. Han har fyllt många olika funktioner. Inledningsvis som inspiratör av mitt intresse för avhandlingsarbetet och som handledare i avhandlingsfinansierandets vetenskap. Under avhandlingens slutfas, ett och ett halvt år, har han fått läsa alltför många olika versioner, som jag lättsinnigt kunnat producera tack vare datorisering av skrivarbetet. Hans många synpunkter har varit engagerande och värdefulla. Ansvarsfullt och skickligt har han övervakat allt från disposition till sakinnehåll och språk, i stort och i smått.

Värdefulla synpunkter har även erhållits från en rad andra personer. Professor Gustaf Lindencrona har kommit med värdefulla synpunkter på en tidigare version av avhandlingen. Han och professor Lodin har även tillsammans skapat en stimulerande forskarmiljö i skatterätt i Stockholm. Professor Leif Mutén har skarpsinnigt nagelfarit en tidig avhandlingsversion. Värdefulla synpunkter på kapitel 14 har erhållits av docent Sture Bergström och universitetslektor Christer Silfverberg. Universitetslektor Allan Gottfarb har kommit med många värdefulla påpekanden om brister i en mer slutlig version. Skattejurist Staffan Seth har läst manuskriptet för att vid sidan av alla akademiker erhålla synpunkter från någon som sysslar med fastighetsöverlåtelser i praktiken. Utöver de nämnda har värdefulla synpunkter erhållits från flera andra personer. Jag vill slutligen påpeka att jag inte alltid velat eller kunnat beakta alla erhållna synpunkter och att de fel och brister som alltjämt finns i avhandlingen helt är mina egna.

Vår ämnessekreterare Ulla Lindqvist har som alltid lagt ner ett engagerat arbete vid korrekturläsningen och har kommit med värdefulla påpekanden om språket i avhandlingen. Forskningsassistent Paul Lappalainen har översatt summaryn.

[1] Jag har tagit del av domarna i deras helhet eller referat av dem i RSV:s eller FAR/SRS:s informationsutskick.

Avhandlingsarbetet har i huvudsak bedrivits som ett projekt finansierat av Riksbankens jubileumsfond. Bidrag har därutöver erhållits från Juridiska fakulteten vid Stockholms Universitet, Emil Heijnes stiftelse och Institutet för rättsvetenskaplig forskning.

Jag tackar alla som lämnat synpunkter på och stöd till avhandlingsarbetet.

Frescati i juni 1986
Peter Melz

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

FÖRORD .....
INNEHÅLLSFÖRTECKNING .....
FÖRKORTNINGAR .....
1. INLEDNING 1
1.1 Kapitalvinstbeskattningens utformning 2
1.2 Avhandlingens uppläggning och genomförande 4
1.2.1 Ämnesval och syfte 4
1.2.2 Avgränsningar 5
1.2.3 Material och metod 6
1.2.4 Terminologi 7

KAPITEL 2. KAPITALVINSTENS NATUR OCH STÄLLNING I OLIKA INKOMSTBEGREPP 8
2.1 Vad är en kapitalvinst? 8
2.2 Allmänna teoretiska inkomstbegrepp 11
2.2.1 Allomfattande inkomstbegrepp 12
2.2.2 Mindre omfattande inkomstbegrepp 13
2.3 Ekonomiskt-teoretiska aspekter på att medta kapitalvinster i det skatterättsliga inkomstbegreppet 15
2.3.1 Logisk konsekvens eller subjektiv gränsdragning ... 15
2.3.2 Kapitalvinstens samband med avkastningen på kapitaltillgången 17
2.3.3 Kapitalvinstens samband med ränteförändringar ... 19
2.3.4 Penningvärdeförändringarnas påverkan på kapitalvinsten 21
2.3.5 De individuella inkomsternas överensstämmelse med nationalinkomsten 21
2.3.6 Sammanfattning av de ekonomiskt teoretiska aspekterna på en kapitalvinstbeskattning 22
2.4 Ekonomiska aspekter på olika alternativa tidpunkter för kapitalvinsters beskattning 23
2.4.1 Negativa effekter av en uppskjuten beskattning av kapitalvinster 23
2.4.1.1 Bristande likformighet 23
2.4.1.2 Inlåsningseffekten 25
2.4.1.3 Effekter av realisationsvinstbeskattningens närmare utformning 25
2.4.2 Skäl för realisationsprincipen 26
2.4.3 Utgiftsbeskattning jämfört med realisationsvinstbeskattning 28

KAPITEL 3. DEN SVENSKA REALISATIONSVINSTBESKATTNINGENS PRINCIPIELLA UTFORMNING 29
3.1 KL:s inkomstbegrepp 29
3.2 Principerna bakom KL:s realisationsvinstbeskattning 31
3.2.1 Skatteförmåge- och likformighetsprincipen 31
3.2.2 Realisationsprincipen 32
3.2.3. Politiska aspekter på beskattningen 36
3.2.3.1 Fördelningspolitiska aspekter 36
3.2.3.2 Samhällsekonomiska aspekter 37
3.2.3.3 Sammanfattande synpunkter 39
3.2.4 Konsekvens och praktikabilitet i beskattningen 40
3.2.4.1 Symmetri 40
3.2.4.2 Kontinuitet 40
3.2.4.3 Reciprocitet 41
3.2.4.4 Enkelhet 42
3.3 Sammanfattning 44

KAPITEL 4. FRÅN DET ALLMÄNNA TILL DET SÄRSKILDA. UPPLÄGGNINGEN AV DEN FORTSATTA FRAMSTÄLLNINGEN 45
4.1 Tillkomsten av KL:s regler för realisationsvinstbeskattning 45
4.2 Översikt över gällande regler för och rättstillämpningsproblem vid fastighetsvinstbeskattning enligt KL 48
4.3 En översikt över gällande regler för fastighetsvinstbeskattning i USA och de nordiska länderna 53
4.3.1 Finland 53
4.3.2 Norge 54
4.3.3 Danmark 54
4.3.4 USA 55
4.4 Tillämpning och tolkning av reglerna för realisationsvinstbeskattning 56

KAPITEL 5. AVYTTRINGEN – FÖRSÄLJNINGSINTÄKTEN 64
5.1 Realisation vid onerösa överlåtelser 64
5.1.1 Överlåtelser som inte behandlas som realisation av kapitalvinst 66
5.2 Beräkning av försäljningsintäkten 73
5.2.1 Principer för beräkning av försäljningsintäkten 73
5.3 Värdering av fordringar på betalning; gränsdragningen mellan köpeskilling och ränta 74
5.3.1 Egendomslivräntor 75
5.3.2 Värdering av räntefria och lågförräntade köpeskillingsfordringar 79
5.3.2.1 Utvärdering av rättsläget 84
5.3.3 Köpeskillingsfordringar med ränta som överstiger marknadsräntan 88

5.4 Värdering av intäkten vid byten av fastigheter etc 88
5.4.1 Anskaffningsvärde på tillbytt egendom 91
5.5 Sammanfattning 94

KAPITEL 6. OMKOSTNADSBELOPPETS OMFATTNING ... 95
6.1 Avgränsningen av realisationsvinstberäkningens omkostnadsbelopp 95
6.2 Ingångsvärdet 98
6.2.1 Huvudregeln 98
6.2.1.1 Kostnader nedlagda före förvärvstidpunkten 104
6.2.2 Alternativa ingångsvärden 107
6.2.2.1 Rättstillämpningsproblem 109
6.3 Fördelningen av avdrag mellan den löpande beskattningen och realisationsvinstbeskattningen 110
6.3.1 Räntekostnader som del av omkostnadsbeloppet ... 111
6.3.2 Fördelningen av avdrag för investeringar 112
6.3.2.1 Avgränsningen mellan utrangeringsavdrag och avdrag vid realisationsvinstbeskattningen 115
6.4 Personliga levnadskostnader 118
6.4.1 Konventionellt beskattade fastigheter 120
6.4.2 Schablonbeskattade fastigheter 122
6.4.2.1 Värdehöjande reparationer 124
6.4.2.2 Ett alternativt förfarande 126
6.5 Kapitalförluster 128
6.5.1 Principiell avgränsning av avdragsrätten 128
6.5.2 Avdrag för skador på fastighet 132
6.5.3 Avdragsrätten för onyttiga utgifter vid realisationsvinstbeskattningen 133
6.6 Sammanfattning 136

KAPITEL 7. BEAKTANDET AV PENNINGVÄRDETS FÖRÄNDRINGAR 138
7.1 Tillkomsten av reglerna för beaktande av inflationen vid realisationsvinstbeskattningen 139
7.1.1 Skatterättsliga approximationer av den reala vinsten 141
7.2 Indexuppräkningens utformning mot bakgrund av den nominalistiska löpande beskattningen 142
7.2.1 Finansieringens betydelse för indexuppräkningen .. 143
7.2.2 Beaktande av värdeförändringar på byggnader 146
7.2.3 Beaktande av skador på fastigheten 149
7.3 Rättstillämpningsproblem med indexuppräkningen 151
7.3.1 Förvärvs- och avyttringstidpunkterna 152
7.3.2 Klassificeringen av investeringar som ingångsvärde eller förbättringskostnad 154

7.3.3 Nedsättning av köpeskillingen, etc 156
7.4 Sammanfattning 157

KAPITEL 8. AVDRAGSRÄTTEN FÖR REALISATIONSFÖRLUSTER 158
8.1 Skillnader mot reglerna för vinstberäkning 158
8.1.1 Begränsningen i avdragsrätten för realisationsförluster 158
8.1.2 Skillnader i beaktande av penningvärdeförändringar 160
8.2 Tillämpningen av reglerna om realisationsförlust 163
8.2.1 När föreligger en realisationsförlust? 164
8.2.1.1 Avsiktligt framkallade realisationsförluster 168
8.2.2 Beräkning av realisationsförlusters storlek 169
8.3 Sammanfattning 170

KAPITEL 9. DELAVYTTRING AV FASTIGHET 172
9.1. Principer för resultatberäkning vid delavyttringar 172
9.1.1 Kvotdelar eller särskiljbara delar? 174
9.2 Närmare om avyttring av del av fastighet 178
9.2.1 Försäljning av en konkret fastighetsdel 179
9.2.2 Försäljning av en ideell andel 182
9.2.2.1 Konkretisering av den ideella andelen 183
9.2.2.2 Delförvärv och delavyttring av ideell andel 190
9.2.2.3 Sammanfattning angående konkretisering vid försäljning av ideell andel 194
9.2.3 Konsumtion av omkostnadsbeloppet 195
9.3 Resultatberäkningsenheten 197
9.3.1 Fördelning av försäljningsintäkt på flera resultatberäkningsenheter 200
9.3.1.1 Samtidig försäljning av olika slags egendom 200
9.3.1.2 Samtidig försäljning av flera taxeringsenheter 204
9.4 Sammanfattning 206

KAPITEL 10. SKILLNADEN OCH GRÄNSDRAGNINGEN MELLAN ORDINÄRA VINSTER OCH REALISATIONSVINSTER ENLIGT KL 207
10.1 Motiv för skillnader i beskattningen 208
10.2 Gränsdragningsrekvisiten 210
10.3 Övergången från anläggningstillgång till omsättningstillgång 215
10.4 Avslutande synpunkter 216

KAPITEL 11. UPPLÅTELSE ELLER ÖVERLÅTELSE 218
11.1 Allmänt om gränsdragningen mellan upplåtelse och överlåtelse 218
11.1.1 Beskattning av i förtid realiserad avkastning 221

11.2 Allframtidsupplåtelse mot engångsersättning enligt 35 § anv p 4 ... 229
11.2.1 Den upplåtna egendomens typ ... 230
11.2.2 All framtid eller begränsad tid ... 231
11.2.3 Engångsersättning ... 234
11.2.3.1 Upplåtelser mot såväl engångsersättning som periodisk ersättning ... 235
11.2.4 Partiella avkastningförluster; intrångsersättningar etc ... 236
11.3 Beskattningen av skadeersättningar jämfört med beskattningen av avyttringar ... 243
11.3.1 Upplåtelseersättning eller skadestånd; substansförluster ... 248
11.4 Sammanfattande synpunkter ... 250

KAPITEL 12. BESKATTNINGSTIDPUNKTEN ... 253
12.1 Olika metoder för att beakta betalningsförmåga och värderingssäkerhet ... 253
12.1.1 KL:s motiv för omedelbar beskattning ... 254
12.1.2 Uppskjuten beskattning i utländsk rätt ... 255
12.2 Tidpunkten för skattskyldighetens inträde enligt 41 § KL ... 257
12.3 Tidpunkten för skattskyldighetens inträde när en del av betalningen är oviss ... 264
12.3.1 Beskattning av egendomslivräntor ... 265
12.3.2 Oviss framtida betalning ... 267
12.3.3 Säljarens realisationsvinstberäkning ... 271
12.3.3.1 Intäktssidan ... 271
12.3.3.2 Den närmare tidpunkten för skattskyldighetens inträde ... 272
12.3.3.3 Fördelning av omkostnadsbeloppet ... 272
12.3.4 Indexuppräkning av omkostnadsbeloppet ... 276
12.4 Beaktande av omständigheter som inträffar efter avyttringen ... 279
12.4.1 Förändringar i uppskattningen av köpeskillingens värde ... 279
12.4.2 Utgifter nedlagda efter avyttringen ... 285
12.4.3 Rättelsers påverkan på köparens ingångsvärde ... 288
12.5 Sammanfattande synpunkter ... 289

KAPITEL 13. AVKASTNING ELLER KÖPESKILLING ... 292
13.1 Vad är avkastning? ... 292
13.2 Fördelning av avkastning mellan säljare och köpare från ekonomiska och civilrättsliga utgångspunkter ... 293
13.3 Avyttring av fastighet med upplupen avkastning ... 295
13.3.1 Den skatterättsliga bedömningen av upplupen avkastning vid avyttring av lös egendom ... 297

13.3.1.1 Allmänt om gränsdragningen mellan ränta och köpeskilling 297
13.3.1.2 Gränsdragningen vid avyttring 299
13.3.2 Den skatterättsliga bedömningen vid fastighetsavyttringar 301
13.3.2.1 Avkastning genom hyresgästs förbättringar av fastigheten 302
13.4 Avyttring av fastighet där säljaren förfogat över framtida avkastning 304
13.4.1 Förskottsbetalda upplåtelser 305
13.4.2 Säljarens förbehåll av framtida avkastning. 309
13.4.3 Undantagsförmån i KL och rättspraxis 311
13.4.4 Den skatterättsliga bedömningen av förbetald och förbehållen avkastning på lös egendom 314
13.4.5 Beskattningen av förbehållen fastighetsavkastning i praxis 318
13.4.6 Slutsatser om rättsläget när avkastning uppburits i förskott eller förbehållits 320
13.4.7 Utformningen av beskattningen av förbehållen fastighetsavkastning 322
13.4.7.1 Undantagsförmånsreglerna 322
13.4.7.2 Avkastning i tiden mellan kontrakts- och tillträdesdagen 323
13.4.7.3 Metoder för uppskjuten beskattning av förbehållen avkastning 326

KAPITEL 14. BENEFIKA ÖVERLÅTELSER 328
14.1 Principer för kapitalvinsters behandling vid benefika överlåtelser 328
14.1.1 Införandet av kontinuitetsprincipen på realisationsvinstbeskattningens område 329
14.1.2 Realisation eller överföring av kapitalvinst vid benefika överlåtelser 330
14.1.3 Merbeskattning och latent skatteskuld 336
14.1.3.1 Dödsfallsregeln i 36 § anv p 2 a 337
14.1.3.2 Tillämpningen av dödsfallsregeln 340
14.1.4 Tillämpningen av överföringsmetoden vid gåva 341
14.2 Gränsdragningen mellan benefika och onerösa överlåtelser 343
14.2.1 Huvudsaklighets- eller delningsprincipen? 344
14.2.2 Tillämpningen av huvudsaklighetsprincipen vid fastighetsöverlåtelser 345
14.2.2.1 Förmögenhetsöverföringen; fastigheten... 346
14.2.2.2 Förmögenhetsöverföringen; vederlaget ... 347
14.2.2.3 Den benefika avsikten 353
14.2.2.4 Särskilt om förluster 354
14.2.2.5 Den samlade bedömningen 356

14.2.3 Tillämpningen av delningsprincipen 356
14.2.4 Arv och bodelning 358
14.3 Sammanfattning och diskussion av principerna för beskattningen av benefika överlåtelser 362
14.3.1 De allmänna principerna för beskattningens utformning 362
14.3.2 Behandlingen av blandade överlåtelser 363
14.3.2.1 Förslag till förändringar de lege ferenda ... 368
14.3.2.2 Tillämpningen av huvudsaklighetsprincipen 371
14.3.2.3 Huvudsaklighets- eller delningsprincipen? 371

DEL III

KAPITEL 15. UTVÄRDERING 374
15.1 Skatteförmågeprincipen 374
15.2 Realisationsprincipen 376
15.2.1 Värderingssäkerhet 377
15.2.2 Betalningsförmåga 378
15.2.3 Identitet 379
15.3 Kontinuitetsprincipen 380
15.4 Reciprocitetsprincipen 382
15.5 Den individuella skatteförmågan 383
15.6 Källteorin 384
15.7 Neutralitetsprincipen 385
15.8 Symmetri 387
15.9 Avräkningar mellan köpare och säljare 388
15.10 Avslutande synpunkter 391
SUMMARY 393
KÄLLFÖRTECKNING 402
RÄTTSFALLSREGISTER 410
SAKREGISTER 414

FÖRKORTNINGAR

BevU = Betänkande från bevillningsutskottet
Ds B = Departementsstencil från budgetdepartementet
Ds Fi = Departementsstencil från finansdepartementet
JB = Jordabalken
KL = Kommunalskattelagen (1928:370)
KR = Kammarrätten, (KRS) i Stockholm etc
LR = länsrätten
NJA = Nytt Juridiskt Arkiv
prop = proposition
RK = Rättsfallsreferat från kammarrätterna
RN = Riksskattenämnden, förhandsbesked från
RR = Regeringsrätten
RRK R = Rättsfallsreferat från regeringsrätten
RSV = Riksskatteverket
RSV/FB Dt = Förhandsbesked från RSV:s nämnd för rättsärenden
RÅ = Regeringsrättens Årsbok
SI = Lagen om statlig inkomstskatt (1947:576)
SkU = Betänkande från skatteutskottet
SN = Skattenytt
SOU = Statens offentliga utredningar
SST = Svensk Skattetidning
TL = Taxeringslagen (1956:623)

1. INLEDNING

I vid mening kan med inkomst förstås varje form av resurstillskott som ger en person ökad konsumtionsförmåga. I ett evigt och globalt perspektiv måste konsumtion och produktion sammanfalla. I detta perspektiv kan en inkomst bara bestå av producerade värden.

En kapitalvinst är en värdeökning på en tillgång. Förmögenhetsökningen ger, åtminstone på sikt, tillgångens ägare en ökad konsumtionsförmåga, och kapitalvinster utgör därför inkomst i den ovan förstnämnda meningen. Kapitalvinsten är däremot inte ett producerat värde och utgör därför inte en inkomst i den ovan sistnämnda meningen, men kapitalvinster kan vara en funktion av värden som förväntas bli producerade i framtiden. Exempelvis stiger en fastighet i värde om den framtida avkastningen förväntas öka. Kapitalvinsten är således en inkomst av särskild karaktär, vilket medfört problem vid beskattningen och lett till att kapitalvinster särbehandlats vid beskattningen.

En utgångspunkt för denna undersökning av kommunalskattelagens (KL:s) beskattning av kapitalvinster (realisationsvinster) blir därför att först diskutera kapitalvinstens natur och de särskilda problem för beskattningen som denna medför.

Dessa problem gestaltar sig olika beroende på hur kapitalvinster beskattas. Ett alternativ är att inte beskatta kapitalvinster och därigenom slippa problemen med en sådan beskattnings utformning. Ett annat alternativ är att ha en från inkomstbeskattningen skild beskattning av kapitalvinster.

Integreras kapitalvinstbeskattningen i inkomstbeskattningen finns alternativa metoder för beskattningens anordnande. Alternativen skiljer sig åt främst med avseende på tidpunkten för kapitalvinstens beskattning. Beskattningen kan ske a) redan när en värdeförändring på kapitaltillgången inträffar, b) när den realiseras genom en avyttring av tillgången eller c) när värdeförändringen konsumeras.

I avhandlingens andra kapitel behandlas skillnader i beskattningen anordnad efter dessa olika alternativ.

I Sverige har kapitalvinster sedan 1900-talets början beskattats i viss utsträckning vid realisationstidpunkten. Med tiden har denna beskattning utsträckts och beräkningen av realisationsvinster har komplicerats. I kapitel 3 studeras motiven för den allmänna utformning realisationsvinstbeskattningen fått i KL.

Kapitel 2 och 3 behandlar frågor av allmän betydelse för realisationsvinstbeskattningen och utgör bakgrund till avhandlingens andra del. I denna studeras olika rättstillämpningsproblem som aktualiseras vid realisationsvinst-

beräkning i anledning av en fastighetsförsäljning. Fastigheter är kapitaltillgångar av oftast mycket betydande värde. Försäljningar sker normalt med långa mellanrum. Försäljningen liksom innehavet är normalt väl dokumenterat genom avtal och bokföring. Reglerna för realisationsvinstberäkningen har därför kunnat göras relativt detaljerade och syftet torde vara att den skattepliktiga vinsten i huvudsak skall överensstämma med den verkliga realekonomiskt beräknade vinsten. Undersökningen av reglernas innebörd och tillämpning, i avhandlingens del II, utgår därför från de principer för en likformig beskattning som enligt undersökningen i kapitel 2 och 3 utgör grunden för KL:s realisationsvinstbeskattning.

1.1 Kapitalvinstbeskattningens utformning

1. I detta avsnitt skall ges en översikt av realisationsvinstbeskattningens allmänna utveckling i Sverige och några andra länder. I kapitel 4 lämnas en mer utförlig presentation dels av gällande regler för fastighetsvinstbeskattningen, dels av de lagförarbeten som ligger till grund för de gällande reglerna. Framställningen därefter är skriven med utgångspunkt från att läsaren har denna översiktliga presentation i gott minne.

Den svenska realisationsvinstbeskattningen har idag en sådan omfattning att de praktiskt viktigaste typerna av vinster torde bli föremål för någon beskattning. Realisationsvinstbeskattningen har successivt erhållit denna omfattning och så sent som 1984 skedde den senaste utvidgningen då realisationsvinster vid försäljning av bostadsrätter blev skattepliktiga oavsett innehavstid och förvärvssätt.

De svenska inkomstskattelagarna har sitt ursprung i den s k källteorin, som innebär att endast inkomster från varaktiga inkomstkällor skall beskattas. Då realisationsvinster utgör tillfälliga inkomster ansågs de ursprungligen i princip inte vara skattepliktiga. Skatteplikt föreskrevs dock för vinster på tillgångar som ansågs innehavda i spekulationssyfte, vilket i lagen presumerades föreligga om tillgången var oneröst förvärvad och avyttrad inom ett begränsat antal år. Det dröjde närmare 40 år efter KL:s tillkomst innan detta synsätt övergavs och en evig realisationsvinstbeskattning infördes för aktier och fastigheter 1966–1967.

Den tidigare och alltjämt i vissa avseenden inskränkta realisationsvinstbeskattningen hänger även samman med de särskilda problem en sådan beskattning medför. För beskattning talar främst rättvise- och neutralitetsaspekter. Beskattningen anses dock få negativa samhällsekonomiska effekter genom att den minskar benägenheten att överlåta tillgångar (inlåsningseffekter) och att spara inkomster. Den förstnämnda effekten hänger samman med att beskattningen av kapitalvinster inte sker omedelbart då de uppkommer utan först då de realiseras.

Dessa effekter är en anledning till att realisationsvinstbeskattningen alltjämt i vissa avseenden kan vara lindrigare än beskattningen av övriga inkomster. Exempel härpå är den till 40% reducerade skatteplikten för aktievinster och de alternativa ingångsvärdena vid fastighetsvinstbeskattningen. Av praktiska skäl har den eviga beskattningen inte heller utsträckts till all lös egendom. I huvudsak är det personligt lösöre som inte omfattas, och det torde även vara svårt att i detta fall uppnå förståelse hos allmänheten för en evig vinstbeskattning.

Enligt KL beskattas kapitalvinster då de realiseras genom en avyttring; härav namnet realisationsvinst. Tillämpningen av denna realisationsprincip innebär för rättstillämpningen gränsdragningsproblem. Det gäller gränsdragningen mellan avyttringar och benefika överlåtelser, mellan säkerställd och oviss köpeskilling, mellan realiserad avkastning och ännu ej realiserad kapitalvinst etc. Avyttras endast en del av en kapitaltillgång måste det avgöras hur stor del av kapitalvinsten som härigenom skall anses realiserad.

Enligt KL inträder skattskyldighet för realisationsvinsten omedelbart då en första betalning erhålls efter avyttringen. Den erhållna betalningen kan mycket väl vara väsentligt lägre än den skattepliktiga realisationsvinsten. Detta kan bero på att värdestegringen tidigare belånats, och lånet använts till konsumtion eller andra investeringar. Det kan även bero på att köparen erhåller kredit med köpeskillingens erläggande.

Beskattning vid realisationstidpunkten innebär att vid ett tillfälle skattskyldighet kan inträda för en mycket stor inkomst. Vid en starkt progressiv inkomstbeskattning, som den svenska, kan detta kräva särskilda regler för att lindra beskattningen. Lagen om ackumulerad inkomst innehåller regler härom.

Den svenska inkomstbeskattningen är i allt väsentligt nominalistisk. Penningvärdeförändringar beaktas dock vid realisationsvinstbeskattningen. Vid försäljning av lös egendom kan detta anses ske genom att vid avyttringar efter en längre tids innehav endast en del av vinsten är skattepliktig. Vid försäljning av fastigheter sker ett explicit beaktande genom uppräkningen av ingångsvärden och förbättringskostnader med index för penningvärdeförändringen.

Enligt KL föreligger avdragsrätt för realiserade förluster vid avyttring av kapitaltillgångar. Avdragsrätten är inte symmetrisk med skatteplikten för realisationsvinster. Dels får endast nominella förluster avdras, dels får avdrag inte ske mot andra inkomster än realisationsvinster.

2. Utvidgningen av den svenska realisationsvinstbeskattningen har sin motsvarighet i ett flertal andra länder där man tidigare haft en principiellt avvisande hållning till en sådan beskattning. Exempel på länder som infört en helt ny kapitalvinstbeskattning är Storbritannien (1965), Kanada (1972), Zimbabwe (1983) och Australien (1986). USA och Norge är exempel på

länder som sedan 1900-talets början ansett kapitalvinster i princip vara skattepliktiga inkomster.

Även om kapitalvinstbeskattningen har stor internationell utbredning är den inte oomtvistad. Trots att man i litteraturen i USA kraftigt har förordat en mer fullständig beskattning har den reella beskattningen begränsats under de senaste decennierna. Ett av Reagan-administrationen nyligen framlagt förslag om utvidgad beskattning[1] har sedermera begränsats, då det ansetts kunna få negativa effekter för nya tillväxtindustrier.

Inte i något land finns idag en fullständig kapitalvinstbeskattning, men det finns idag inte heller något industriland som fullständigt utesluter alla typer av kapitalvinster från beskattning.[2]

1.2 Avhandlingens uppläggning och genomförande

1.2.1 Ämnesval och syfte

Realisationsvinstens speciella karaktär medför en rad problem vid beräkningen av inkomstens storlek. Dessa problem existerar inte eller är av mindre vikt vid beskattningen av andra inkomster. Ett flertal av dessa särskilda problem har inte närmare behandlats i den skatterättsliga litteraturen.[3] Den enda mer omfattande vetenskapliga framställningen är Muténs avhandling från 1959. Denna innehåller en inträngande behandling av gränsdragningen mellan inkomst och kapitalvinst vid obligationslån samt vid fastighets- och tomtaffärer. Omfattande förändringar av realisationsvinstbeskattningen har inträffat efter 1959. Själva den principiella grunden för beskattningen och regelutformningen har ändrats och blivit mer detaljerad. Detta samt Muténs avgränsning av ämnet innebär att en rad aktuella frågor inte berörts närmare av honom.

Realisationsvinstbeskattningen är ett av de beskattningsområden som har tilldragit sig stort intresse från nationalekonomer. Särskilt aktievinstbeskattningens utformning har stor samhällsekonomisk betydelse. Intresset för fastighetsvinstbeskattningen har även ökat, dels från markpolitiska utgångspunkter, dels på grund av att fastighetsbeskattningsreglerna som helhet i takt med en ökad inflation inneburit stora förmögenhetsomfördelningar. Denna avhandling har dock inga makroekonomiska ambitioner, och sådana aspekter berörs endast undantagsvis. Framställningen har däremot bl a som syfte att visa den ekonomiska innebörden av de rättsliga lösningarna av särskilda problem. Därvid påtalas bl a neutralitetsbrister.

[1] Se Lindencrona SN 1985 s 134.

[2] Shoup 1984 s 196.

[3] Kapitalvinstbeskattningens allmänna problem har dock tilldragit sig stort intresse i den skatterättsliga litteraturen. Welinder, SST 1968 s 36, menar att det är "det enda område, där vi verkligen har en doktrinutveckling av stort teoretiskt intresse".

Avhandlingen syftar till att studera hur KL:s regler och deras tillämpning i praxis står i överensstämmelse med de allmänna principer för realisationsvinstbeskattningens utformning som finns. Detta sker dels som grund för att ange lösningar på problem som inte besvarats explicit i KL eller praxis, dels för att påvisa att vissa problem bör ges andra rättsliga lösningar än de nu gällande.

Det valda ämnesområdet torde, av skäl som angivits ovan, innehålla ett tämligen stort antal problem med privat- och/eller samhällsekonomisk betydelse. Ämnet ger även möjlighet att undersöka ett rättsområde där ekonomiska metoder har stor betydelse för rättstillämpningen. Detta framgår i och för sig inte lika klart vid realisationsvinstbeskattningen som vid rörelsebeskattningen där KL uttryckligen anknyter till redovisningspraxis. Det kan dock just därför vara intressant att beakta hur ekonomiska metoder kan användas vid realisationsvinstberäkningen.

Behandlingen av realisationsvinstbeskattningens olika problem avser i huvudsak att belysa

a) vilka lagstiftarens motiv varit för reglernas utformning i olika avseenden,

b) om innebörden av reglerna såsom de tillämpas står i överensstämmelse med dessa motiv,

c) om innebörd och motiv kommer i konflikt med allmänna principer för beskattningens utformning, och därvid särskilt

d) om reglerna innebär att neutralitet föreligger mellan olika för den skattskyldige tänkbara alternativ och

e) om reglerna medför effekter som uppfyller allmänna krav på likformighet och rättvisa vid beskattningen.

1.2.2 Avgränsningar

Avhandlingens särskilda del är begränsad till regler med betydelse för fastighetsvinstbeskattningen. KL:s regler för realisationsvinstbeskattning är mest omfattande på detta område och kan dessutom antas mer renodlat beakta problem som har samband med kapitalvinstens särskilda karaktär. En undersökning av aktievinstbeskattningen kräver däremot att även ett annat mycket omfattande beskattningsområde, bolagsbeskattningen, beaktas.

Beskattningsregler avseende andra tillgångsslag än fastigheter berörs endast som jämförelse vid diskussion av fastighetsvinstreglernas allmänna utformning. Avhandlingsområdet avgränsas ytterligare så att problem som är specifika vid försäljning av jord- och skogsbruksfastigheter inte behandlas.

Avhandlingen behandlar primärt problem där rättstillämpningen grundar eller borde grunda sig på mer allmänna principer eller metoder inom realisationsvinstbeskattningen, och/eller innebär överväganden av ekonomisk art. På grund av dessa urvalskriterier har rent tekniska problem behandlats sparsamt.

Ambitionen är att behandla både problem som uppmärksammats i förarbe-

ten, praxis och litteratur och sådana problem som rättstillämpningen kan antas ställas inför i framtiden. En viss begränsning har iakttagits, så att de behandlade problemen har samband med sakomständigheter som kan antas ha viss frekvens. En sådan avgränsning är vansklig i brist på empiriska undersökningar. In dubio behandlas även konstruktioner som kan uppfattas som väl teoretiska hellre än att en fråga som kan ha praktisk betydelse utelämnas.

1.2.3 Material och metod

Detta är primärt en rättspositivistisk framställning och härför har traditionellt juridiskt material använts – förarbeten, praxis och litteratur. Endast publicerad praxis har beaktats.

Lagstiftningens historik behandlas endast som källa för tillämpning av gällande rätt. Någon gång diskuteras även motiven bakom äldre nu ej gällande regler. Detta sker i syfte att undersöka om dessa äldre motiv kan antas ha påverkat utformningen av nu gällande regler eller för att avgöra om äldre praxis har påverkats av motiv som idag bör vara utan betydelse.

Det utländska materialet fyller den tjänande funktionen att det ger möjlighet "att se samband och effekter, som inte uppmärksammas från de utgångspunkter den interna debatten i de olika länderna förs".[4] Materialet visar på alternativ till det egna regelsystemet. Förekomsten av alternativa regler i utländsk rätt kan ge stöd åt kritik och förslag till förändringar av våra regler.

Med detta begränsade syfte har användningen av utländskt material i huvudsak begränsats till litteratur och federal lagstiftning från USA. Studiet av amerikansk rätt är primärt motiverat av att en principiellt obegränsad realisationsvinstbeskattning förekommit i USA sedan lång tid. Beskattningen grundar sig på den principiella uppfattningen att realisationsvinster är inkomster. Den svenska realisationsvinstbeskattningen har först från 1967 klart skett på denna grund. Vidare har rättsutvecklingen i USA till stor del skett i praxis, varför man kan anta att lösningar på flera detaljproblem i den amerikanska kapitalvinstbeskattningen har en principiell grund, vilket gör en jämförelse intressant. Slutligen finns i USA en omfattande diskussion om innebörden och konsekvenserna av realisationsvinstbeskattningen, som förts av rättsligt orienterade nationalekonomer. Detta material är ägnat att belysa även konsekvenserna av den svenska realisationsvinstbeskattningen, och det är då en fördel att även amerikanskt rent rättsligt material används i avhandlingen.

Ambitionen är inte att ge en självständig beskrivning eller analys av den amerikanska rätten. Framställningen bygger primärt på amerikansk litteratur

[4] Lodin 1973 s 39.

och självständiga rättsfallsstudier har företagits endast undantagsvis. Praxis och lagändringar som inträffat efter 1984 har inte beaktats.

Då det utländska materialet inte primärt används med ett komparativt syfte utan med ett begränsat tjänande syfte har bedömningen gjorts att det är bättre att studierna i huvudsak koncentreras till ett land. Realisationsvinstbeskattningen i våra nordiska grannländer har dock även studerats och i viss utsträckning förekommer hänvisningar till rättsliga lösningar i dessa länder.

1.2.4 Terminologi

Kapitalvinster och kapitalförluster[5] är de positiva eller negativa värdeförändringar som en kapitaltillgång undergår. Enligt KL är dessa skattepliktiga respektive avdragsgilla först då de realiserats. De betecknas då som *realisationsvinster* respektive *realisationsförluster*. Med *kapitaltillgång* avser jag en tillgång vars försäljning beskattas enligt 35 och 36 §§ KL. Andra inkomster än kapitalvinster betecknas varierande som *löpande* eller ordinära inkomster.

Realisationsvinsten vid en fastighetsförsäljning beräknas som skillnaden mellan försäljningsintäkten och ett på olika sätt justerat omkostnadsbelopp. Omkostnadsbeloppet är enligt 36 § anv p 1 lika med summan av avdragsposterna, ingångsvärde och förbättringar. Omkostnadsbeloppet minskas med återlagda värdeminskningsavdrag. Slutligen får de olika komponenterna i omkostnadsbeloppet uppräknas med index motsvarande penningvärdeförsämringen under en viss del av innehavstiden. I framställningen används begreppet *omkostnadsbelopp* som en beteckning på denna slutliga avdragspost, om inte annat anges.

Enligt praxis skall en realisationsvinst deklareras för det beskattningsår då den första betalningen för försäljningen uppbärs. Detta behöver inte vara samma år som avyttringen sker. Då i framställningen avses tidpunkten som är avgörande för vid vilken taxering realisationsvinsten skall deklareras används termen *skattskyldighetens inträde.*

[5] I kapitel 6 används kapitalförlust dock även i en mer inskränkt bemärkelse.

2. KAPITALVINSTENS NATUR OCH STÄLLNING I OLIKA INKOMSTBEGREPP

Det råder f n i Sverige i huvudsak enighet om att realisationsvinster skall beskattas. En diskussion om kapitalvinstbeskattningens effekter i allmänhet och vid olika alternativa utformningar är dock av värde som bakgrund till behandlingen av särskilda problem vid fastighetsvinstbeskattningen. En förståelse av innebörden av olika inkomstbegrepp torde även ha värde vid rättstillämpningen.[1] Det är dock ytterst få rättsfrågor som kan lösas enbart med stöd av en allmän inkomstdefinition.[2]

Inkomster beräknas i olika sammanhang i skilda syften. Syftena påverkar inkomstberäkningens utformning, och man kan inte konstruera *ett* inkomstbegrepp som är användbart i varje situation. Inkomstbegrepp kommer till praktisk användning i bl a nationalräkenskaperna, företagsekonomin och inkomstbeskattningen. Tillämpningarna bygger på inkomstbegrepp som utformats efter ekonomiskt teoretiska överväganden. En omfattande diskussion om inkomstbegreppen har förts främst under 1900-talets början av nationalekonomer och skattejurister. Kapitalvinstens ställning i inkomstbegreppen har därvid varit en central fråga.

I detta kapitel skall studeras kapitalvinstens natur samt effekterna av att medta kapitalvinster i inkomstberäkningen. Behandlingen begränsas till aspekter som har skatterättslig relevans. Först i nästa kapitel behandlas de mer renodlat skatterättsliga övervägandena som legat till grund för utformningen av den svenska realisationsvinstbeskattningen.

Den i modernare litteratur mest diskuterade frågan är tidpunkten för kapitalvinstbeskattningen, och avslutningsvis i detta kapitel diskuteras de tre olika alternativen; beskattning omedelbart vid kapitalvinstens uppkomst, vid dess realisation eller då den konsumeras. Diskussionen begränsas till att jämföra den gällande realisationsvinstbeskattningen med alternativen.

2.1 Vad är en kapitalvinst?

1. I en modern nationalekonomisk lärobok för jurister definieras kapitalvinsten som "den värdestegring för ett förmögenhetsobjekt som uppkommer

[1] LLMS 1984 s 25.

[2] Goode 1977 s 2.

därigenom att marknadspriset på objektet stiger utöver vad som betingas av att objektet undergått förbättring eller annan fysisk förändring".[3]

Vinster som uppstår till följd av förbättring/förädling av en tillgång utgör ofta ett led i en näringsverksamhet och är då inte kapitalvinster. En teoretisk gränsdragning mellan kapitalvinster och sådana ordinära vinster kan anges så, att *ordinära vinster* uppstår genom att tillgångar köps på en marknad och säljs på en annan marknad, medan kapitalvinster uppstår genom prisförändringar på *en* marknad.[4] Som exempel på det första fallet kan tas en fastighetshandlare som köper upp mark från jordbrukare (en marknad), avstyckar tomter och säljer dem till sommargäster (en annan marknad). Ett exempel på det andra fallet är en villaägare som säljer fastigheten till en person som avser att bo i fastigheten.

Även med denna gränsdragning kan kapitalvinster delvis komma att bestå av värdestegring orsakad av produktionsinsatser som eljest resulterar i vanlig inkomst. Värdestegringen kan exempelvis orsakas av att ägaren nedlägger arbete på förbättring av tillgången eller vara en normal förräntning av det i tillgången investerade kapitalet. För att utesluta dessa vinster talar vissa ekonomer om "rena kapitalvinster" (pure capital gains), vilka endast anses föreligga då värdestegringen är *oväntad*.[5] Förväntade värdestegringar är enligt denna definition ordinära inkomster.

Den skatterättsliga definitionen av en kapitalvinst varierar från land till land. Oftast torde begreppet omfatta värdestegring på tillgångar som inte används i näringsverksamhet varvid orsaken till värdestegringen är utan betydelse. Ovannämnda definition har i så fall ingen direkt praktisk betydelse, men kan i vissa fall förklara de avgränsningsregler som lagstiftaren infört. KL:s principiella gränsdragning innebär att andra tillgångar än sådana som är föremål för normal omsättning i näringsverksamhet utgör kapitaltillgångar; jfr definitionen ovan. Genom uttryckligt stadgande har dock även vissa anläggningstillgångar som används i näringsverksamhet frånskilts från kapitaltillgångskategorien.[6] I den fortsatta framställningen används kapitaltillgång och kapitalvinst som beteckningar på en tillgång respektive värdestegring som vid försäljning beskattas enligt KL:s realisationsvinstbeskattningsregler.

2. Härefter skall diskuteras *hur* värdeförändringar på kapitaltillgångar uppstår. Priset på en tillgång bestäms i en marknadsekonomi av utbud och efterfrågan. De priser som olika köpare är beredda att betala för en given

[3] Werin 1982 s 345.

[4] Seltzer 1951 s 3.

[5] Seltzer 1951 s 47 och där angivna referenser. Se även Welinder 1944 s 308 ff.

[6] I ekonomisk mening är vinster vid avyttring av anläggningstillgångar realisationsvinster och denna terminologi används även i företagsekonomin.

tillgång baseras på deras uppfattning om nyttan av ägandet. Denna uppfattning varierar mellan olika personer. På en marknad där inte alla deltagare har perfekt information kan givetvis likartade tillgångar säljas till varierande priser. Man kan dock utgå från att värderingen medvetet eller omedvetet sker efter samma modell, vilken i en enkel utformning kommer att användas i den fortsatta framställningen.

Den framtida nyttan av en tillgång är lika med dess framtida avkastning. Tillgångens nuvarande värde är en funktion av den förväntade framtida avkastningen på tillgången kapitaliserad till ett nuvärde med en diskonteringsränta. Exempelvis är nuvärdet av en tillgång som förväntas avkasta 30 tkr per år, med en diskonteringsränta på 3 %, lika med 1 mkr.

Värdeförändringar uppstår antingen genom att förväntningarna om storleken på den framtida avkastningen förändras eller genom att diskonteringsräntan förändras. En värdeförändring till följd av förväntningar om en ökad framtida avkastning kan benämnas *avkastningsvinst.*

För fastigheter som ägaren själv nyttjar är avkastningen lika med det värde han sätter på nyttjandet.

Utan förändringar av köparnas preferenser kan värdet på vissa fastigheter ändå öka genom att de potentiella köparna får ökade inkomster och är beredda att värdera nyttjandet högre i kronor räknat. Fastighetspriserna kan därför förväntas öka i takt med de allmänna inkomstökningarna i samhället.

En värdeförändring kan även orsakas av en substansökning. Denna kan uppkomma genom att ägaren tillför tillgången värden, exempelvis genom att bebygga en fastighet. Tillgångens värdeökning motsvaras i detta fall av en värdeminskning av ägarens övriga förmögenhet, och någon kapitalvinst föreligger därför inte. En substansökning kan även uppstå av annan orsak; naturalster som skog och gröda kan tillväxa. Denna substansökning får dock ses som avkastning.[7] Då reproduktionskostnaderna för en tillgång ökar kan en värdestegring inträffa. Enligt Welinder, SST 1968 s 40, kan denna primärt anses vara en *substansvinst.* Tillgången stiger dock endast i värde om avkastningen ökar, vilket i och för sig kan följa av de ökade reproduktionskostnaderna.[8] Det förefaller dock inte särskilt motiverat att benämna denna

[7] Vid en fastighetsförsäljning behandlas den dock enligt KL som en kapitalvinst.

[8] Welinder, a s, anför som exempel på en substansvinst att "ökade reproduktionskostnader (kan) öka värdet av ett företags maskiner".

Detta behöver inte alltid medföra att intäkterna av företagets verksamhet ökar. Om nettointäkten är oförändrad motsvaras det ökade maskinvärdet av en lika stor värdeminskning på någon annan av företagets tillgångar, ytterst dess goodwillvärde; se Welinder SST 1959 s 355. I detta fall uppstår, lika litet som vid en tillbyggnad, en värdestegringsvinst i ekonomisk mening.

Bokföringsmässigt och skatterättsligt framkommer dock en vinst om maskinen säljs efter att värdeökningen inträffat. Det kan diskuteras om det är principiellt riktigt att beskatta denna vinst om företagets totalvärde inte har ökat, men det är praktiskt omöjligt att särskilja denna värdeökning från andra typer av värdeökning, varför en beskattning får anses vara en ofrånkomlig följd av realisationsprincipen.

värdeökning efter orsaken till avkastningsökningen, då så inte sker i andra sammanhang.

Värdeförändringar inträffar även när *diskonteringsräntan* förändras. Diskonteringsräntan är en funktion dels av tidsfaktorn, att framtida avkastning anses mindre värd än nutida, dels av en riskfaktor – det föreligger alltid en viss risk att den förväntade framtida avkastningen blir mindre än väntat eller helt uteblir.

Sammanfattningsvis uppkommer kapitalvinster således dels till följd av avkastningsökningar, vilka i sin tur kan ha en rad olika orsaker bl a substansförändringar, dels till följd av att diskonteringsräntan sänks.

3. Kapitalvinstens spegelbild är *kapitalförlusten.* Denna värdeminskning har samma orsaker som kapitalvinsten, men med omvända förtecken, dvs avkastningsminskningar och ökningar av diskonteringsräntan medför kapitalförluster.

4. En särskild fråga är förändringar av det *mänskliga kapitalets* värde. Ökade kunskaper kan förväntas innebära högre framtida lön etc. Denna ökade avkastning kan kapitaliseras till ett nuvärde. I praktiken kan skillnaden mellan värdetillväxt av mänskligt kapital och en kapitaltillgång vara hårfin. Exempelvis kan en uppfinning övergå från att vara en uppsättning av idéer hos en uppfinnare till att bli ett överlåtbart patent. Dylika gränsdragningsproblem uppstår dock inte om kapitalvinster endast beskattas vid realisation, och problemet har därför inte behövt beaktas i den förekommande realisationsvinstbeskattningen. Under alla omständigheter torde en beskattning av en dylik värdeförändring vara principiellt tvivelaktig och praktiskt omöjlig.

2.2. Allmänna teoretiska inkomstbegrepp[9]

Inkomstbegrepp används för att beräkna ett subjekts (en persons, ett företags eller en nations) resurstillskott under en bestämd tidsperiod. Ett inkomstbegrepp kan formuleras från inkomstanvändningssidan eller från inkomstanskaffningssidan; jfr ett företags balansräkning. De grundläggande inkomstbegreppen är formulerade utifrån inkomstens användning, som ett mått på konsumtionsförmågan. Ett exempel på ett inkomstbegrepp som däremot definieras från anskaffningssidan är nationalräkenskapernas beräkning av nationalprodukten. Man mäter där vad som producerats i nationen under ett år.

[9] I den svenska skatterättsliga litteraturen har inkomstbegreppen varit föremål för en mer allmän behandling i tre doktorsavhandlingar; Prawitz 1927, Hellner 1959 och Mutén 1959. I de delar dessa författare återgivit den tidigare diskussionen om inkomstbegreppen, bygger jag i huvudsak min framställning på dem. Min framställning är inte heller uttömmande avseende alla olika författare som formulerat inkomstbegrepp; se exempelvis närmare härom Wicksell 1923.

Den klassiska definitionen av ett inkomstbegrepp har formulerats av Adam Smith:

> "The gross revenue of all the inhabitants of a great country, comprehends the whole annual produce of their land and labour; the neat revenue, what remains free to them after deducting the expence of maintaining; first, their fixed; and, secondly, their circulating capital; or what, without encroaching upon their capital, they can place in their stock reserved for immediate consumption, or spend upon their subsistence, conveniences, and amusements."[10]

Antalet formuleringar av inkomstbegrepp som i allt väsentligt har Smiths utgångspunkter är många. De innebär alla ett mått på *konsumtionsförmåga* under restriktionen av förmögenhetens bibehållande. Detta kommer klarare än i Smiths definition till uttryck i det av Hicks, 1946 s 172, formulerade inkomstbegreppet:

> "The purpose of income calculations in practical affairs is to give people an indication of the amount which they can consume without impoverishing themselves. Following out this idea, it would seem that we ought to define a man's income as the maximum value which he can consume during a week, and still expect to be as well off at the end of the week as he was at the beginning."

Det gemensamma draget i dessa inkomstbegrepp är således att de vill mäta konsumtionsförmågan med restriktionen om förmögenhetens bibehållande. Inkomstbegreppen kan sedan variera på huvudsakligen två sätt. Den ena kategorin av variationer gäller inkomstbegreppets sakliga omfattning. Konsumtionsförmåga kan mätas i sin allra vidaste mening; ett allomfattande inkomstbegrepp. Andra inkomstbegrepp inför restriktioner som på olika grunder utesluter vissa typer av tillskott till konsumtionsförmågan. Härigenom utesluts t ex kapitalvinster ur vissa inkomstbegrepp. Den andra kategorin av variationer gäller olika kriterier för till vilken tidpunkt en inkomst skall hänföras. Här kommer närmast att diskuteras inkomstbegreppen i det första avseendet och först i slutet av detta kapitel behandlas tidsaspekterna.

2.2.1 Allomfattande inkomstbegrepp[11]

En persons förmögenhet kan anses bibehållen om den har samma värde vid inkomstperiodens slut som vid dess början. Ett inkomstbegrepp som utgår från förmögenhetens bibehållande innebär då att varje värdetillskott över initialförmögenheten utgör inkomst. Härigenom kommer värdeförändringar på kapitaltillgångar att inräknas i inkomsten. Inkomstbegrepp med denna

[10] Adam Smith, An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations, citerat efter Goode 1977 s 3.

[11] Hellner, 1959 s 28, benämner dem i stället de extensiva inkomstbegreppen och Mutén, 1959 s 15, förmögenhetsvinstbegrepp.

innebörd har formulerats bl a av Davidson, Schanz, Haig och Simons.[12]

De allomfattande inkomstbegreppen innebär att kapitalvinster inräknas i inkomsten antingen omedelbart när värdeförändringar inträffar eller vid den senare tidpunkt då de realiseras. I begreppets teoretiska form skall kapitalvinsten inräknas i inkomsten när värdeförändringen inträffar. Detta framgår av Simons' formulering av inkomstbegreppet som

> "the algebraic sum of 1) the market value of rights exercised in consumption and 2) the change in the value of the store of property rights between the beginning and end of the period in question."[13]

Simons' inkomstbegrepp är formulerat från inkomstanvändningssidan. Praktiskt användbara inkomstbegrepp måste dock utgå från inkomstanskaffningssidan. Formulerat på detta sätt omfattar ett allomfattande inkomstbegrepp varje form av resurstillskott av arbete, näring, avkastning på tillgångar, arv, gåvor, lotterivinster m m samt värdeförändringar på kapitaltillgångar.[14] Av praktiska skäl kan det även vara nödvändigt att uppskjuta beräkningen av kapitalvinstens storlek till realisationstidpunkten, och i stället inräkna den i inkomsten vid denna senare tidpunkt.

Sammanfattningsvis utgör de allomfattande inkomstbegreppen mått på den yttersta förmågan att konsumera utan att minska periodens ingående förmögenhetsvärde. Detta kan tyckas förutsätta att varje värdeförändring på kapitaltillgångar kan omvandlas till konsumtion. Det är därför riktigare att säga att dessa inkomstbegrepp mäter förmågan att konsumera och investera, där en värdeförändring som inte konsumeras utgör ett beslut om att detta värde får kvarstå som en investering i kapitaltillgången.

2.2.2 Mindre omfattande inkomstbegrepp

De mindre omfattande inkomstbegreppen utesluter vissa typer av resurstillskott ur inkomsten. Medan de allomfattande begreppen av naturliga skäl i stort är identiska, är varianterna av de mindre omfattande begreppen många och här skall ges några kortfattade exempel.

[12] David Davidson har diskuterat inkomstbegreppet bl a i Om beskattningsnormen vid inkomstskatten, Upsala 1889 och i SOU 1923:70.

Georg von Schanz' definition presenterades ursprungligen i artikeln Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, Finanz-Archiv 1896. Schanz' definition finns bl a återgiven hos Wicksell 1923 s 33 och hos Hellner 1959 s 28 f. Det är inte helt oomtvistat om Schanz' inkomstbegrepp avsågs innesluta orealiserade kapitalvinster.

Robert Murray Haig, The Concept of Income – Economic and Legal Aspects, i Haig ed, The Federal Income Tax, New York 1921.

Henry Simons, Personal Income Taxation, Chicago 1938.

En presentation av Haig-Simons inkomstbegrepp finns hos Goode 1977 s 7.

[13] Citerat efter Goode 1977 s 8.

[14] Se exempelvis Goode's, 1977 s 24 f, praktiska approximation av Haig-Simons inkomstbegrepp.

Bland de allmänna teoretiska begreppen kan *Smiths* ovan återgivna inkomstbegrepp utvecklas såväl till ett allomfattande inkomstbegrepp som till mer inskränkta inkomstbegrepp. Mer eller mindre långtgående krav på hur stor periodens utgående förmögenhet skall vara för att anses bibehållen kan nämligen införas.[15]

Hicks' ovan återgivna inkomstbegrepp är ett ex ante-begrepp. Inkomstbegreppet kan användas för att ge en person en uppfattning om hans konsumtionsförmåga under en framtida period. Oväntade resurstillskott ingår därför inte i inkomsten, utan dit räknas endast av inkomsttagaren förväntade tillskott. "Rena kapitalvinster" är därför som varande oväntade resurstillskott inte inkluderade.[16]

Lindahl har formulerat ett inkomstbegrepp som anknyter till regelbundenheten hos inkomsten. Lindahl definierar inkomst som ränta. Inkomsten är lika med förräntningen av kapitalvärdet av alla framtida in- och utbetalningar. Antag att en person vid början av en period förväntar att betalningarna skall ha ett bestämt kapitalvärde vid periodens slut. Vid periodens slut får han emellertid anledning att revidera sina förväntningar. Ökas härigenom kapitalvärdet gör han en vinst. I motsats till inkomsten har denna inte någon tidsdimension. Hade han redan vid periodens början känt till denna vinst, hade hans inkomst, dvs räntan på kapitalvärdet, varit större. Han kan därför ex post konstatera en inkomstvinst, avseende den ränta som skulle hänfört sig till den gångna perioden. Återstoden av vinsten utgör en kapitalvinst. Denna inräknas, i motsats till inkomstvinsten, inte i inkomstbegreppet.[17]

Det s k *nationalekonomiska inkomstbegreppet* utesluter medborgarnas kapitalvinster ur inkomsten, då dessa inte ökar nationens konsumtionsförmåga.[18]

Hicks' och Lindahls teoretiska inkomstbegrepp utesluter oväntade resurstillskott från inkomsten, dvs bl a kapitalvinster. Bland de praktiskt mer lättanvändbara inkomstbegreppen återfinns samma synsätt i kravet på regelbundenhet hos inkomsten.[19] Ett *periodicitetsrekvisit* infördes i ett inkomstbegrepp redan av Hermann 1832.[20] Rekvisitet återkommer även i *källteorin.*[21] Enligt den ursprungsversion, som tillskrivs Neumann 1889, skall en inkomst komma från en varaktig inkomstkälla. Detta inkomstbegrepp är något vidare än Hermanns, då exempelvis även vinster som tillfaller spekulanter o dyl anses vara en följd av en varaktig inkomstkälla. Dessa rekvisit har haft betydelse för skatterättsliga inkomstbegrepp, bl a i KL med dess ursprungliga innebörd, som i princip uteslöt kapitalvinster från beskattning.[22]

[15] Se exempelvis Wicksell 1923 s 17 f.

[16] Hicks 1946 s 172 f.

[17] Lindahl 1933 s 400 f. En närmare beskrivning av inkomstbegreppet finns hos Welinder, 1944 s 307, och Mutén, 1959 s 16 f.

[18] Se exempelvis LLMS 1984 s 23 och den s k avkastningsteorin återgiven hos Hellner 1959 s 26 f.

[19] Källa för uppgifterna om nedanstående författare är Hellner 1959. Se även Sandström 1947 s 28 ff.

[20] Hellner 1959 s 18.

[21] A a s 25 f.

[22] Hellner anger ytterligare två restriktiva inkomstbegrepp. Ett av Hermann formulerat begrepp som utgår från ändamålet med inkomsten, a a s 18 f, och den s k avkastningsteorin; a a s 26 f.

2.3 *Ekonomiskt-teoretiska aspekter på att medta kapitalvinster i det skatterättsliga inkomstbegreppet*

En inkomstskatt skall fylla en rad olika funktioner, och det är därför en rad olika aspekter som måste beaktas vid dess utformning. Dessa aspekter kan delas in i två huvudkategorier, rättvise- och effektivitetsaspekter.

1. Till rättviseaspekterna hör kravet på att skatten skall beräknas så att den fördelas rättvist mellan medborgarna. I Sverige är skatteförmågeprincipen den allmänt omfattade grunden för inkomstberäkningens utformning. Som sådan kan den knappast ges en mer precis innebörd än ett krav på likformig inkomstberäkning, i verkligheten lika stora inkomster skall anses ge upphov till lika stor skatteförmåga. Härtill ansluter även rättssäkerhetsaspekter som att inkomstbeskattningens omfattning och utformning skall vara i största möjliga mån objektiv och förutsebar.

2. Det finns två slags effektivitetsaspekter på beskattningen. Beskattningen skall vara effektiv i den meningen att de inkomster som avses att beskattas i verkligheten även blir beskattade, samt att detta kan ske till priset av rimliga transaktionskostnader för den skattskyldige och skattemyndigheterna. Den andra effektivitetsaspekten är att beskattningen skall medverka till eller åtminstone inte motverka en sund samhällsekonomisk utveckling. Detta kan ske antingen genom att beskattningen ges en neutral utformning och inte snedvrider de skattskyldigas överväganden eller tvärtom, genom att beskattningen ges en utformning som stimulerar till ett visst samhälleligt önskvärt beteende hos de skattskyldiga, exempelvis sparande.

3. En rent skatterättslig diskussion av kapitalvinstens exkludering från eller inkludering i det skatterättsliga inkomstbegreppet kan knappast sträcka sig längre än till likformighets- och neutralitetsaspekterna. Därför begränsas diskussionen i huvudsak till kapitalvinstbeskattningen ur dessa aspekter. Båda dessa aspekter kan i teorin tillfredsställas om inkomstbegreppet är logiskt konsekvent och inte leder till olikformiga resultat som skapar gränsdragnings- och kringgåendeproblem.

I det följande skall diskuteras om inkluderingen av kapitalvinster i inkomstbegreppet teoretiskt sett innebär att skatteförmågan mäts på ett mer eller mindre rättvisande sätt, och om inkomstbegreppet därför är mer eller mindre likformigt och konsekvent.

2.3.1 Logisk konsekvens eller subjektiv gränsdragning

Enligt Welinder, SST 1938 s 207, är en inkomstdefinition logiskt följdriktig om den omfattar alla väsentligt likartade fall och utesluter alla väsentligt

olikartade fall; jfr likformighetsprincipen. Frågan är om man på ett logiskt konsekvent sätt kan utesluta kapitalvinster från inkomstbegreppet.

Av de i avsnitt 2.2 angivna teoretiska inkomstbegreppen utesluter Hicks' och Lindahls begrepp kapitalvinster.[23] Dessa begrepp är dock inte konstruerade för att vara praktiskt användbara inkomstskattebegrepp.[24] De praktiskt användbara restriktiva inkomstbegreppen innehåller olika typer av rekvisit för att utesluta kapitalvinster. Såväl periodicitetsrekvisitet som källrekvisitet kräver att man bestämmer någon gräns för när en inkomst skall anses förvärvad med sådan regelbundenhet att den skall beskattas. Valet av gräns blir med nödvändighet godtyckligt. Inkluderas kapitalvinster i inkomstbegreppet minskar behovet av en sådan gräns.

Gränsdragningsproblem mellan kapitalvinster och övriga inkomster kan dock helt elimineras endast om kapitalvinster beskattas helt på samma sätt som övriga inkomster. Detta förutsätter en beskattning omedelbart vid värdestegringens uppkomst och att hela kapitalvinsten är skattepliktig. Vidare krävs att även ordinära vinster beskattas omedelbart, dvs att realisationsprincipen överges även vid företagsbeskattningen. I praktiken förekommer inte en sådan beskattning och dessa gränsdragningsproblem finns därför även vid den nu gällande realisationsvinstbeskattningen. Konsekvenserna av om en inkomst klassificeras som kapitalvinst eller ej minskar dock ju mer fullständig realisationsvinstbeskattningen görs; exempelvis genom att hela vinsten beskattas, att beskattningsperioden är evig etc.

De i Sverige praktiskt förekommande problemen återfinns främst vid gränsdragningen mellan yrkesmässiga och tillfälliga fastighetsförsäljningar. I huvudsak beror gränsdragningsproblemen på att penningvärdeförsämringen beaktas vid realisationsvinstbeskattningen men inte vid rörelsebeskattningen. Gränsdragningen mellan avkastning och kapitalvinst har rönt störst praktiskt intresse avseende obligationer, i huvudsak beroende på att realisationsvinstbeskattningen är tidsbegränsad för obligationer.[25] I kapitel 11 och 13 kommer att behandlas gränsdragningen mellan avkastning och kapitalvinst på fastigheter och i kapitel 6 behandlas gränsdragningsproblem på kostnadssidan.

[23] Mutén, 1959 s 14 ff, anger tre konsekventa inkomstbegrepp. Dessa är det allomfattande inkomstbegreppet – hos Mutén representerat av Schanz och Davidson – Lindahls inkomstbegrepp samt Fishers konsumtionsbegrepp.

[24] Hicks' begrepp är ett ex-ante-begrepp, som kräver en bedömning av inkomsttagarens förväntningar. Det är därför ett subjektivt begrepp; Hicks 1946 s 177. I sin ex-post-version inkluderar begreppet kapitalvinster; a a s 178.

Källteorin är det praktiska inkomstbegrepp som står Lindahls inkomstbegrepp närmast; Mutén 1959 s 15. Lindahl ställer sig dock inte avvisande till att inkludera kapitalvinster i det skatterättsliga inkomstbegreppet, under förutsättning att prisnivån är någorlunda jämn; 1926 s 341.

[25] Båda dessa gränsdragningsproblem behandlas utförligt i Muténs avhandling 1959, och berörs inte närmare i denna avhandling. Beskattningsfrågor avseende obligationer har nyligen varit föremål för utredning och lagstiftning; se prop 1984/85:193.

Vår realisationsvinstbeskattning saknar således inte gränsdragningsproblem. Dessa skulle dock vara ännu större om kapitalvinster var helt undantagna från beskattning.

2.3.2 Kapitalvinstens samband med avkastningen på kapitaltillgången

1. Värdet på en kapitaltillgång utgör en funktion av förväntad framtida avkastning. Kapitalvinster uppkommer om dessa förväntningar revideras uppåt. Kapitalvinsten och avkastningen är därvid två sidor av samma sak. Kapitalvinsten är ett uttryck för ägarens möjlighet att i förtid förfoga över den avkastning som kapitaltillgången kommer att producera i framtiden. Sett i ett evigt tidsperspektiv kan därför inte både kapitalvinsten och avkastningen inräknas i inkomsten.

Existensen eller avsaknaden av en kapitalvinstbeskattning påverkar därför den löpande beskattningen av avkastningen. Beskattningen kan i båda fallen tekniskt anordnas så att den skattepliktiga inkomsten totalt sett i ett evigt och globalt perspektiv blir densamma. Skillnaderna uppstår däremot avseende tidpunkten för beskattningen samt beträffande inkomstens fördelning mellan olika personer. Ett enkelt exempel visar detta. Jämförelsen sker mellan realisationsvinstbeskattning och total avsaknad av kapitalvinstbeskattning under en period på 100 år.

> En tillgång ger ursprungligen ingen avkastning och saknar därför värde. Förändrade förhållanden leder till att den sedermera förväntas ge 3 i årlig avkastning i evig tid. Vid en diskonteringsränta på 3 % blir tillgångens värde 100.[26] Detta värde består även efter det att avkastningen börjar uppbäras, då avkastningen även fortsättningsvis förväntas bestå i evig tid. Tillgången försäljs omedelbart.
>
> a) Realisationsvinster *beskattas*. 100 beskattas hos säljaren. Köparen beskattas för 3 x 100 i uppburen avkastning och medges inga värdeminskningsavdrag då tillgångens värde är bestående.
>
> b) Realisationsvinster *beskattas inte*. 3 x 100 beskattas hos köparen.

Saknas kapitalvinstbeskattning kommer den bestående värdeökningen att undgå beskattning sett i ett tidsbegränsat perspektiv. Den avkastning som beskattas kan inte sägas träda i stället för kapitalvinsten då denna hela tiden består som en funktion av fortsatt framtida avkastning.

I de fall värdeökningen inte är bestående kommer däremot kapitalvinsten successivt att omvandlas/realiseras som avkastning, vilket kräver hänsynstagande för att undvika överbeskattning.

[26] Exemplet är något förenklat. Värdet bör bedömas som en diskontering av avkastningen efter inkomstskatt. Räknar vi med 50% skatt blir denna 1,5 per år. Då bör även en diskonteringsränta efter skatt användas; 1,5%. Värdestegringen blir även med denna beräkning 100.

Lika med föregående exempel, men avkastningen förväntas bara bestå under 100 år. Tillgången ökar då först i värde till 77[27] för att sedan successivt sjunka i värde i takt med att avkastningen uppbärs. År 100 är den värdelös.

a) Säljaren *beskattas* för kapitalvinsten på 77. Köparen erhåller värdeminskningsavdrag med motsvarande belopp fördelat på den tid han uppbär avkastningen. Totalt beskattas köparen för avkastningen 300 minskat med värdeminskningsavdragen 77 lika med 233. Totalt beskattas 300.

b) Säljaren *beskattas* inte för kapitalvinsten. Två varianter av beskattning för köparen kan tänkas. 1) Köparen beskattas som i a), varvid totalt 233 blir beskattat, 2) köparen erhåller inte värdeminskningsavdrag varvid totalt 300 beskattas.

Exemplet visar att med kapitalvinstbeskattning ingen del av avkastningen undgår beskattning. Fördelningen av beskattningen mellan säljare och köpare kan anordnas så att den överensstämmer med den verkliga fördelningen av inkomsten, genom att säljaren beskattas för kapitalvinsten och köparen medges avdrag för tillgångens värdeminskning.

Saknas kapitalvinstbeskattning får det däremot följande konsekvenser. Om köparen medges värdeminskningsavdrag blir inte bara kapitalvinsten utan även en del av den uppburna avkastningen skattefri. Om köparen inte medges värdeminskningsavdrag blir han beskattad för en större inkomst än vad han uppburit.[28] Rätt till värdeminskningsavdrag är således en förutsättning för en korrekt fördelning av inkomsten, och värdeminskningsavdrag förutsätter i sin tur en kapitalvinstbeskattning för att kontinuiteten i beskattningen inte skall brytas.

2. Kapitalvinstens samband med avkastningen medför även såväl teoretiska som praktiska problem att avgöra om en värdeökning är avkastning eller kapitalvinst.

En ursprungligen värdelös tillgång förväntas först om 10 år ge en avkastning på 3. Pga dessa förväntningar stiger den i värde till 74. Den ökar därefter successivt i värde och är värd 100 fr o m det år då avkastningen kan uppbäras.

Den omedelbara värdeökningen är en kapitalvinst av samma slag som i det första exemplet ovan. Den successiva värdeökningen med 26 är däremot på förhand känd och uppstår i takt med att avkastningen kommer närmare i tiden. Den årliga värdeökningen utgör en tre-procentig förräntning på kapitaltillgångens värde på 74 och det därefter ökande värdet. Denna värdestegring är inte en "ren kapitalvinst" då den är förväntad. I litteraturen

[27] Efter löpande beskattning, som antas vara 50%, uppbärs 1,5 kr/år i 100 år. Nuvärdet härav är med 1,5 % diskonteringsränta, 77.

[28] Avsaknaden av värdeminskningsavdrag för köparen påverkar givetvis det pris han är beredd att betala. Det är dock mindre sannolikt att priset exakt påverkas så att en korrekt fördelning uppkommer mellan säljare och köpare. Möjligheten till prisanpassning är inte ensamt ett tillräckligt starkt motiv för att avvikelser från en korrekt inkomstberäkning skall accepteras; se vidare nedan avsnitt 3.2.4.3 om reciprocitetsprincipen.

har den i stället benämnts inkomstvinst eller värdemognad.[29] Vid en omedelbar och fullständig kapitalvinstbeskattning bortfaller problemet att klassificera värdemognaden som avkastning eller kapitalvinst. Vid en realisationsvinstbeskattning kvarstår dock problemet, om än mindre allvarligt än vid en fullständig avsaknad av kapitalvinstbeskattning.[30]

Frågan om sambandet mellan den löpande beskattningen av avkastning och beskattningen av kapitalvinsten har även en motsvarighet på kostnadssidan. Utgifter för en fastighet kan primärt ha samband med uppbärandet av den löpande avkastningen och bör då vara avdragsgilla vid den löpande beskattningen eller så har de primärt samband med fastighetens värdestegring och bör då kostnadsföras vid realisationsvinstberäkningen.

En sådan fråga om gränsdragningen mellan utrangeringsavdrag och omkostnad vid realisationsvinstbeskattningen kommer att behandlas i avsnitt 6.3.2.

Ekonomiskt sett kan det vidare ifrågasättas om räntekostnader alltid har samband med en tillgångs löpande avkastning eller om de ibland motiveras av tillgångens värdestegring. Den omedelbara avdragsrätten är dock klar enligt gällande rätt; se vidare avsnitt 6.3.1.

Vid en realisationsvinstbeskattning som är lindrigare än den löpande beskattningen är det skattemässigt lönsamt att, genom förvärv av kapitaltillgångar med användning av lånat kapital, erhålla en realisationsvinstbeskattad värdestegring (intäkt) men erhålla avdrag för kapitalkostnaden löpande. Utan realisationsvinstbeskattning vore detta än lönsammare om ändå full ränteavdragsrätt förelåg. I avsnitt 7.2.1 ges ett exempel på hur kombinationen av den nominella löpande avdragsrätten för räntor och den delvis reala beskattningen av realisationsvinster på fastigheter kan påverka lönsamheten av en fastighetsinvestering.

2.3.3 Kapitalvinstens samband med ränteförändringar

Diskonteringsräntan uttrycker relationen mellan den framtida avkastningen och nuvärdet av denna. En kapitaltillgång som avkastar 3 är värd 100 vid diskonteringsräntan 3 %. Tillgångens värde ökar till 150 om diskonteringsräntan sjunker till 2 %. Härigenom uppkommer en kapitalvinst. Det är en omtvistad fråga i vilken utsträckning denna kan anses ge konsumtionsförmåga och därmed beskattas som inkomst.[31]

Diskonteringsräntan uttrycker prisrelationen mellan konsumtion innevarande period och i en framtida period. En ränteminskning innebär därför en relativ prisförändring till förmån för konsumtion under innevarande period. Framtida konsumtion blir relativt sett dyrare. Kapitalvinsten på 50 i ovanstående exempel ger ägaren förmåga att konsumera 50 innevarande period, men ökar inte hans förmåga till framtida konsumtion om denna mäts som avkastning på kapitaltillgången. Avkastningens storlek är ju oförändrad.

[29] Se Lindahl och Mutén härom i avsnitt 2.2.2 samt Welinder i SST 1968 s 42.

[30] Frågan kommer att diskuteras i avsnitt 13.3.

[31] Se Wicksell 1923 s 52 f, Paish 1940 s 416 ff och Whalley 1979 s 87 ff.

På grund av detta förhållande anser Paish, vars argumentation utvecklats vidare av Whalley, att välfärdsvinsten (som uttrycker den för individen optimala kombinationen av nutida och framtida konsumtion) i ovanstående fall är mindre än kapitalvinsten.[32] En omedelbar beskattning av hela värdestegringen är därför en överbeskattning.

Richards, 1981 s 137 ff, har mot ovanstående resonemang invänt att det bara beaktar pris- men inte inkomsteffekten av ränteändringen. Värdet av den framtida konsumtionen är inte helt oförändrat om man antar att individen avser att inte bara konsumera avkastningen utan även den uppkomna kapitalvinsten. Även med detta antagande är dock välfärdsvinsten mindre än kapitalvinsten.

Om författarna är eniga om effektens riktning (överbeskattning), men ej dess storlek, vid en omedelbar kapitalvinstbeskattning, så är man oense även om riktningen vid en realisationsvinstbeskattning. Utgångspunkten är att individen önskar realisera en del av kapitalvinsten för att öka innevarande periods konsumtion, som nu blivit billigare, för att åstadkomma den nya optimala kombinationen med framtida konsumtion. Enligt Whalley är välfärdsvinsten mindre än realisationsvinsten, och en beskattning av hela realisationsvinsten är därför en överbeskattning, om än en mindre sådan än vid en omedelbar kapitalvinstbeskattning. Enligt Richards' antaganden förhåller det sig däremot tvärtom.

En ränteökning får omvänd effekt mot den ovan diskuterade. En kapitalförlust uppstår. Enligt Whalley är denna större än välfärdsförlusten, varför ett omedelbart avdrag för kapitalförlusten vore en omotiverat stor fördel. Richards' invändningar mot detta påstående har samma grund som ovan angivits.[33]

Slutsats av den refererade diskussionen synes vara att en kapitalvinst som orsakas av en räntesänkning, inte ger samma konsumtionsförmåga som andra beloppsmässigt lika stora inkomster, om konsumtionsförmåga uttrycks som en funktion av den optimala kombinationen av nutida och framtida konsumtion. Det kan anföras skäl för och emot ett hänsynstagande härtill vid inkomstberäkningen, men ett sådant hänsynstagande är inte mer motiverat vid kapitalvinstbeskattning än vid beskattning av andra inkomster. En räntesänkning minskar även välfärdsvärdet av exempelvis en lön som delvis avses att konsumeras i framtiden. Det vore därför inkonsekvent att beräkna en kapitalvinst under de ovan angivna hänsynstagandena, om inte så skedde även med avseende på andra inkomster. Det torde vidare vara praktiskt omöjligt att ta sådana hänsyn vid en inkomstbeskattning.[34]

Ovanstående problem talar således inte mot en kapitalvinstbeskattning, och

[32] Se a a.

[33] Ovanstående beskrivning av effekterna av ränteändringarna är en förenklad tolkning av Whalleys och Richards' analyser. Deras analyser är utförda i form av indifferenskurvor som beskriver individens val mellan nutida och framtida konsumtion.

[34] Dessa hänsynstaganden talar i stället för en utgiftsbeskattning. Problemen i samband med ränteändringar är en av Kaldors huvudinvändningar mot inkomstbeskattning. Se Kaldor, An expenditure tax, 1957.

medför inte heller några särskilda problem som behöver beaktas vid dess utformning och tillämpning.[35]

2.3.4 Penningvärdeförändringarnas påverkan på kapitalvinsten

Förekommer en allmän prisökning i samhället medför en prisökning på en specifik tillgång en ökad konsumtionsförmåga endast till den del den specifika prisökningen överstiger den allmänna. En beskattning av nominella kapitalvinster kan därför innebära en överskattning av skatteförmågan. Detta problem föreligger även vid beskattningen av räntor etc. Penningvärdeförändringarnas påverkan på kapitalvinsten kan beaktas så att endast reala värdeförändringar beskattas. Detta innebär dock att beskattningen blir mer komplicerad.

2.3.5 De individuella inkomsternas överensstämmelse med nationalinkomsten

Nationalräkenskapernas inkomstbegrepp inkluderar endast producerade värden. Kapitalvinster ingår därför inte i nationalinkomsten. Produktionen av kapitaltillgångar inräknas i inkomstbegreppet vid produktionstillfället och värdeförändringar som inträffar därefter påverkar inte nationalinkomsten. En prisökning, exempelvis på fastigheter, ger inte nationen större förmåga att konsumera eller investera, då den endast innebär att vissa individers konsumtionsförmåga ökar (fastighetsägarnas) medan andras konsumtionsförmåga minskar i samma mån (de presumtiva fastighetsköparnas).

Den som erhåller en kapitalvinst får ökade resurser att konsumera en del av nationalprodukten. En sådan konsumtion förutsätter dock att en annan person avstår från motsvarande möjlighet till konsumtion. Detta sker exempelvis vid kapitaltillgångens försäljning genom köparens investering i tillgången. Köpeskillingen utgör ett sparande för köparen. Om kapitaltillgångens ägare i stället för försäljning belånar tillgången för att kunna konsumera kapitalvinsten medför detta att långivaren avstår från en motsvarande konsumtion och sparar detta belopp. Totalt sett kan uppkomsten av kapitalvinster därför inte leda till en överkonsumtion.[36]

En kapitalvinstbeskattning kan dock innebära att det totala skatteobjektet blir större än samma periods nationalinkomst. Den som erhåller kapitalvinsten får konsumtions- och därmed skatteförmåga. Vid en inkomstbeskattning anses däremot inte sparande minska skatteförmågan, och köparens/långiva-

[35] Jfr Mutén 1959 s 21 not 1.

[36] Däremot kan konsumtionsinriktningen bli en annan, då konsumtionsförmågan förskjuts mellan olika individer.

rens beskattningsunderlag minskas därför inte i motsvarande mån.[37] Åtminstone i den äldre diskussionen om kapitalvinstbeskattning har detta faktum ansetts utgöra en risk för överbeskattning åtföljt av en alltför stor offentlig konsumtion.[38]

En distinktion bör dock göras mellan skattekällan (nationalinkomsten) och skatteobjektet (den skattepliktiga inkomsten).[39] Normen för skatteintäkternas uttagande från individerna bör utgöras av det inkomstbegrepp som bäst mäter den individuella skatteförmågan.[40] Skatternas andel av skattekällan utgör däremot främst en samhällsekonomisk fråga, och ökningar eller minskningar av andelen härav sker enklast genom ändringar av skattesatsen. Denna synpunkt talar därför inte emot en kapitalvinstbeskattning och påverkar inte heller dess utformning.

2.3.5 Sammanfattning av de ekonomiskt-teoretiska aspekterna på en kapitalvinstbeskattning

I äldre litteratur har kapitalvinstens speciella natur, att den är en funktion av avkastnings- och ränteförändringar samt att den inte är en producerad inkomst, anförts som argument mot en kapitalvinstbeskattning. Detta utgör dock inga starka motargument. En konsekvent inkomstbeskattning kräver att kapitalvinster beskattas eljest uppkommer avvikelser från en korrekt inkomstberäkning inte bara avseende kapitalvinsterna utan även avseende beskattningen av den löpande avkastningen.

I teoretiskt hänseende är en inkomstbeskattning som omfattar kapitalvinster mer konsekvent än en inkomstbeskattning som exkluderar dem. En omedelbar kapitalvinstbeskattning medför ytterst få teoretiska rättstillämpningsproblem, men är av praktiska skäl knappast möjlig.[41] En realisationsvinstbeskattning innebär däremot en sådan avvikelse från ett konsekvent beskattningsförfarande att den medför ett stort antal rättsliga problem. Det är

[37] Vid beskattning av kapitalvinster i form av en utgiftsskatt undviks däremot denna konsekvens. Vid inkomstbeskattning kan köparen erhålla visst avdrag i form av avskrivning på sitt ingångsvärde på kapitaltillgången.

[38] I den äldre litteraturen har framhållits risken för alltför stor samhällelig konsumtion, om beskattningsunderlaget inkluderar mer än vad nationen producerat, eftersom beskattningen i huvudsak bestrider offentlig konsumtion. Se Wicksell 1923 s 51 och Landén och Waller i SOU 1923:69 s 77 ff.

Härtill kan bara ytterligare anföras att en fastighetsvinstbeskattning inte fullt ut behöver få denna konsekvens varje år, om säljarens kapitalvinst helt eller delvis kommer att bli avskrivningsunderlag för köparen. Det skulle t o m kunna inträffa att de realiserade kapitalvinsterna understiger de samlade avskrivningarna på ingångsvärden grundade på tidigare realiserade kapitalvinster.

[39] Wicksell 1923 s 41 och 67, Davidson 1923 s 46 och Welinder SST 1938 s 211.

[40] Den brist som enligt ovan möjligen kan anses föreligga i beräkningen av skatteförmågan finns åtminstone inte hos den som uppbär kapitalvinsten utan hos köparen/långivaren.

[41] Dessa skäl skall diskuteras i nästa avsnitt.

dessa problem som avhandlingens särskilda del till stor del kommer att behandla. Utan en realisationsvinstbeskattning skulle dock gränsdragningsproblemen vara väsentligt viktigare och därmed i praktiken mer krävande för rättstillämpningen än de är idag.

2.4 Ekonomiska aspekter på olika alternativa tidpunkter för kapitalvinsters beskattning

En kapitalvinst föreligger när en kapitaltillgång ökat i värde. I ekonomiskt-teoretisk mening torde det närmast vara motiverat att inkludera den i inkomstberäkningen vid denna tidpunkt. Vid denna tidpunkt är det dock inte klart om kapitalvinsten kommer att bestå så att den verkligen kommer att kunna konsumeras. Genom kapitaltillgångens realisation blir vinsten definitiv för säljaren och möjligheterna att konsumera den ökar. Vid själva konsumtionstillfället är konsumtionsmöjligheten helt uppenbar. De tre alternativen är således en omedelbar kapitalvinstbeskattning, en realisationsvinstbeskattning eller en utgiftsbeskattning.

I detta avsnitt skall diskuteras de skillnader i beaktandet av den individuella skatteförmågan, likformigheten och neutraliteten i beskattningen som realisationsvinstbeskattningen medför jämfört med alternativen.

2.4.1 Negativa effekter av en uppskjuten beskattning av kapitalvinster

En realisation är inte en kvalitativt entydig omständighet. Den medför inte någon ökning eller minskning av den skattskyldiges förmögenhet,[42] utan beskattningen grundar sig i stället på att en viss typ av transaktion företas; normalt en onerös överlåtelse. Den skattskyldige disponerar över beskattningstidpunkten i den utsträckning han kan välja tidpunkt för en försäljning.

Den uppskjutna beskattningen innebär att beskattningen av kapitalvinster medför andra ekonomiska effekter än beskattningen av sådana investeringar som ger inkomst i form av omedelbar avkastning. Detta innebär en bristande likformighet i beskattningen och en bristande neutralitet i valet mellan olika investeringsalternativ. För rättstillämpningen innebär det att gränsdragningen mellan kapitalvinster och andra inkomster kan ha sådan betydelse att ett stort antal gränsdragningsfrågor måste lösas.

2.4.1.1 Bristande likformighet

1. Beskattas en förmögenhetsökning vid sin uppkomst måste en del av värdeökningen användas till skattebetalningen. Den återstående förmögenhe-

[42] En omedelbar kapitalvinstbeskattning anknyter till värdeökningen av förmögenheten. En utgiftsskatt anknyter till värdeminskning av förmögenheten till följd av dess konsumtion.

ten blir mindre, och därmed även dess förräntning. Vid en realisationsvinstbeskattning kan den skattskyldige däremot fortsätta att tillgodogöra sig avkastningen av hela den med kapitalvinsten förökade förmögenheten fram till realisationstidpunkten. Detta medför en *räntevinst,* som inte skulle uppstått om kapitalvinsten hade beskattats på samma sätt som räntor och annan löpande avkastning.[43] Skulle räntor å andra sidan beskattas enligt samma metod som kapitalvinster skulle detta innebära att räntorna obeskattade skulle få läggas till kapitalet så länge som medlen kvarstod på bankräkningen.[44] Beskattning skulle inträda först då medlen uttogs.

Räntevinstens storlek är en funktion av marginalskatten, räntesatsen och tiden från kapitalvinstens uppkomst till dess realisation, och blir desto större ju större dessa faktorer är.

Värdestegringen på en tillgång kan utgöra en förutsättning för att vissa utgifter för en tillgång skall vara ekonomiskt motiverade. Exempelvis kanske inte avkastningen ensamt täcker kapitalkostnaderna eller en reparation vore olönsam om den inte medförde en viss värdestegring. Genom att dessa kostnader enligt gängse uppfattning är omedelbart avdragsgilla medan beskattningen av värdestegringen är uppskjuten kan effekterna av räntevinsten ökas.[45]

2. Den uppskjutna beskattningen har även en effekt som normalt är negativ för den skattskyldige jämfört med en omedelbar beskattning. Vid realisationsvinstbeskattningen framkommer vinster som kan representera många års *ackumulerade kapitalvinster.* Skattesatsen vid realisationen skiljer sig därför oftast från den skattesats som skulle ha gällt vid en successiv beskattning av värdestegringen. Vid en starkt progressiv skatteskala kan skatten på en stor engångsinkomst blir mycket hög. Detta torde vara det normala förhållandet vid beskattning av större realisationsvinster.

Realisationsprincipen innebär att den skattskyldige kan välja tidpunkt för beskattningen av en kapitalvinst. Han kan därför ibland undvika ovannämnda negativa effekt genom att välja att företa realisationen ett år då hans inkomster i övrigt är låga.

[43] Räntevinsten har diskuterats bl a av Welinder SST 1938 s 223 och 226 f, Wentzler 1977 s 117 ff och Lodin 1982 s 175.

Det bör noteras att räntevinsten delvis förtas om den orealiserade kapitalvinsten blir föremål för förmögenhets-, arvs- eller gåvobeskattning.

Lodin, 1973 s 229 f, ser aktievinstbeskattningen som ett tredje led i en treledsbeskattning av bolagsvinster, där aktievinstbeskattningen kan ses som en kompensation för den fortsatta skattekredit som ett köpt bolag med dolda reserver får åtnjuta trots ägarbytet. Lodin framhåller vidare att om detta tredje ledets beskattning upprätthålls även vid en likvidation är aktievinstbeskattningen dock inte en extra belastning på aktieförsäljningar som sådana.

I Sverige sker aktievinstbeskattning även vid utskiftning genom nedsättning av aktiekapitalet; se RÅ 1927 ref 32.

[44] En sådan beskattning gäller f n för ränteavkastning på sparande i form av pensionsförsäkring.

[45] Se Lodin 1982 s 178 ff för en närmare redogörelse härför.

3. Realisationsprincipen medför till följd av de två ovannämnda effekterna en bristande likformighet mellan beskattning av kapitalvinster och avkastning, samt en bristande neutralitet i valet mellan sådana investeringar som primärt ger inkomst i form av värdestegring och sådana som ger inkomst i form av avkastning. De två diskuterade effekterna går i olika riktningar, men sammantaget torde de oftast innebära att en realisationsvinstbeskattning är förmånligare för den skattskyldige än en omedelbar beskattning.

2.4.1.2 Inlåsningseffekten

Vid försäljning av en tillgång, varigenom en kapitalvinst realiseras, bortgår en del av kapitalvärdet i skattebetalning. Det återstående kapitalet som kan ge avkastning och stiga i värde blir därför mindre, dvs den ovannämnda räntevinsten bortfaller. Sker försäljningen för att kapitalet skall överflyttas till en annan investering, innebär detta att den skattskyldige måste förvänta sig mer än en marginellt bättre avkastning/värdestegring på den nya investeringen. Beskattningen innebär därför att ett antal eljest motiverade omplaceringar inte kommer att företas; beskattningen medför inlåsningseffekter.

Den högre skattesats som kan aktualiseras vid en uppskjuten beskattning kan däremot ha omvänd effekt då den minskar värdet av räntevinsten. Detta gäller dock inte för alla typer av kapitaltillgångar. Vissa kapitalvinster är inte av bestående karaktär utan minskar i takt med att den framtida avkastningen, som de är en funktion av, uppbärs; se ovan avsnitt 2.3.2 punkt 2. Ett fortsatt innehav av tillgången innebär då en successiv beskattning av avkastningen, medan en försäljning medför en engångsbeskattning av kapitalvinsten. Det senare kan innebära beskattning enligt en högre skattesats och stimulerar då till fortsatt innehav.

Vid en omedelbar beskattning liksom vid en utgiftsbeskattning uppstår ingen inlåsningseffekt.

2.4.1.3 Effekter av realisationsvinstbeskattningens närmare utformning

Ovanstående effekter kan minska eller öka beroende på hur realisationsvinstbeskattningen närmare utformas. Räntevinsten kan minskas genom en högre beskattning av realisationsvinsten vid försäljning av långtidsinnehavda kapitaltillgångar. Den ökade marginalbeskattningen på stora tillfälliga realisationsvinster kan minskas genom en lindrig beskattning eller regler om användande av en genomsnittlig marginalskattesats.[46] Inlåsningseffekten kan minskas genom en lindrig beskattning, men kan även öka pga sådana

[46] Lagen (1951:763) om ackumulerad inkomst är ett exempel på regler av denna typ.

lindringar som innebär att den skattepliktiga vinstandelen minskar med tiden och att benefika överlåtelser kan ske utan beskattning av kapitalvinsten.[47]

2.4.2 Skäl för realisationsprincipen[48]

Realisationsprincipen innebär som ovan visats likformighets- och neutralitetsbrister samt inlåsningseffekter. Dessa effekter är negativa såväl från individuell rättvisesynpunkt som samhällsekonomiskt.[49] Det finns dock andra aspekter som talar mot en omedelbar beskattning av kapitalvinster.

1. Skatteförmågan, som en orealiserad inkomst ger, kan inte under alla omständigheter anses tillräckligt stor för att den skall kunna beskattas. Enligt Lindencrona, 1984 s 338 f, har skatteförmågeprincipen även den innebörden "att den skattskyldige verkligen måste ha förmågan att betala skatten i den meningen att han måste förfoga över likvida medel i tillräcklig utsträckning för att göra det." Detta får enligt honom till konsekvens "att värdetillväxt om den beskattas inte beskattas förrän den realiserats". Beskattning kan sägas förutsätta att förmögenhetsökningen ger *betalningsförmåga.*

Betalningsförmåga kan dock föreligga utan att en kapitalvinst realiseras. Welinder, SST 1938 s 239, menar att för att en värdestegring skall kunna anses ge en verklig skatteförmåga krävs att den förväntade ökningen av den framtida avkastningen är bestående, och att den är tillräckligt stor för att förränta och om så erfordras amortera värdeökningen. Det skall vidare vara möjligt att belåna värdestegringen. Under dessa förutsättningar anser Welinder att likheten med en sparad inkomst är tillräckligt stor för att man skall kunna påstå att skatteförmågan är lika stor.

Belåningsmöjligheterna varierar mellan olika typer av kapitaltillgångar och beroende på det aktuella kreditläget. Lodin, 1982 s 178 f, framhåller att det ofta är möjligt att utnyttja orealiserade värdestegringar till konsumtion eller till andra investeringar genom belåning. Han anser dock att skattebetalningar skulle leda till så stora problem med skuldsättning och likvidering av tillgångar, att det skulle få orimliga konsekvenser för bl a villa- och företagsägare.[50]

[47] Wetzler 1977 s 135.

[48] Dessa skäl har diskuterats av flera olika författare, vilket framgår av hänvisningarna nedan. Det bör vidare nämnas att Lindahl redan 1926, s 335 ff, i korthet berört flertalet av skälen.

[49] Kapitalvinstbeskattningens och i synnerhet realisationsvinstbeskattningens påverkan på prisbildningen på kapitaltillgångar och den samhällsekonomiska effektiviteten har varit föremål för omfattande diskussion bland nationalekonomer. Det ligger utanför avhandlingens ram att återge denna diskussion. Det får dock sägas vara en allmän uppfattning att inlåsningseffekterna är negativa för den samhällsekonomiska effektiviteten.

Hänvisning kan ske till Wetzler 1977 s 135 ff för en sammanfattning av den dittillsvarande diskussionen i USA. I Sverige har inlåsningseffekterna på egnahemsmarknaden behandlats av Peter Englund 1985 s 311 ff.

[50] Se Lodin 1982 s 175.

Även med goda belåningsmöjligheter kan problem uppstå vid en nog marginalbeskattning. Är den av kreditinstituten tillämpade belåningsgraden lägre än marginalskatten, förslår inte belåningen av en kapitalvinst till att erlägga en omedelbar skatt på den.

2. En kontinuerlig beskattning av värdeförändringar kräver årliga värderingar av kapitaltillgångarna. Detta skulle medföra avsevärt arbete för såväl de skattskyldiga som skattemyndigheterna. Flertalet kapitaltillgångar är i och för sig redan enligt andra skatteförfattningar föremål för återkommande värdering; förmögenhetsbeskattning, fastighetstaxering etc.[51] Effekterna av en felvärdering kan dock bli betydligt större vid en omedelbar kapitalvinstbeskattning än i dessa sammanhang, varför kraven på noggrannhet måste öka. Även vid en mycket hög noggrannhet torde felmarginalerna kunna bli avsevärda.

3. Realisationsprincipen utgör vid bokföringsmässig inkomstberäkning en del av en generell *försiktighetsprincip*. Beskattningens anknytning till den bokföringsmässiga inkomstberäkningen gör att dessa principer även upprätthålls vid beskattning av näringsverksamhet. En omedelbar kapitalvinstbeskattning skulle i så fall kräva att denna anknytning slopades.

De skäl som primärt motiverar försiktighetsprincipens användning inom företagsekonomin har däremot inte direkt relevans för inkomstbeskattningen.[52] Försiktighet vid beräkning av skattepliktiga inkomster kan däremot motiveras utifrån allmänna rättvise- och rättssäkerhetsaspekter. Vinster vars bestående värde är mer osäkert ger en mindre säker konsumtionsförmåga. Även om beskattningen av en tillfällig värdestegring kan justeras genom avdrag för en därefter inträffad värdeminskning, kan beskattningen vara kostsam och besvärande.

4. Betalningsförmågan och värderingssäkerheten är viktiga att beakta vid inkomstbeskattningen. När den lämpligaste beskattningstidpunkten skall bedömas i särskilda fall bör dessa faktorer vara avgörande. Rättstillämpningen bör primärt utgå från dessa motiv för realisationsprincipen, medan man bör undvika att använda själva realisationsbegreppet i sig som ett avgörande rekvisit.

[51] Som exempel på överväganden om förbättrad värdering av kapitaltillgångar kan anges att i SOU 1984:37 framlades ett förslag till rullande fastighetstaxering, vilket skulle innebära att taxeringsvärdena snabbare anpassades till värdeförändringar. Regeringen har dock tillsvidare uppskjutit sitt ställningstagande till förslaget; se prop 1984/85:222.

[52] Dessa skäl är primärt att redovisningen inte skall ge borgenärer och andra externa intressenter i ett företag en för positiv bild av resultat och balans.

Försiktigheten kan dock inte upprätthållas genomgående. För företag med värdestegringsvinster innebär realisationsprincipen att ett försiktigt beräknat resultat som inte inräknar värdestegringen först redovisas, men vid realisationen redovisas i gengäld på en gång en stor vinst som inte till fullo beror på aktiviteter i företaget under försäljningsåret.

2.4.3 Utgiftsbeskattning jämfört med realisationsvinstbeskattning

Ovan har effekter av en uppskjuten beskattning diskuterats i huvudsak som en jämförelse med en omedelbar beskattning. Båda dessa typer av beskattning förekommer i den nuvarande inkomstbeskattningen; realisationsvinstbeskattning respektive omedelbar beskattning av kapitalinkomst i form av avkastning. Utgiftsskatten innebär däremot en totalt ny beskattningsmetod och det är mer vanskligt att föreslå partiella förändringar i realisationsvinstbeskattningen baserade på jämförelser med en utgiftsbeskattning. Jämförelser kan ändå påvisa brister i likformighet inom nuvarande inkomstskattesystem och utgiftsskatten kan diskuteras rättspolitiskt med avseende på generella skillnader avseende likformighet, neutralitet och samhällsekonomiska effekter. Framställningen begränsas till att kort ange effekterna avseende kapitalvinstbeskattningen.[53]

Beskattning sker vid den tidpunkt då kapitalvinsten används för konsumtion. Denna tidpunkt kan infalla när som helst efter kapitalvinstens uppkomst. Belånas exempelvis en fastighet för att bestrida konsumtion inträder beskattning. Å andra sidan behöver en realisation av en kapitalvinst inte medföra beskattning, om det erhållna kapitalet återinvesteras i stället för att konsumeras.

Utgiftsskatten undviker de svårigheter som motiverar realisationsprincipen. Någon löpande värdering av egendomen behöver inte ske. Betalningsförmåga föreligger alltid, eftersom beskattningen anknyter till upptagandet av lån eller upplösandet av sparande. Flertalet av realisationsprincipens negativa effekter undviks likaså. Inlåsningseffekter uppstår inte då återinvesteringar inte utlöser beskattning. Progressionsutjämning kan den skattskyldige själv åstadkomma genom att han successivt konsumerar kapitalvinsten.

Kapitalförluster kan beaktas fullständigt utan att särskilda skatteplaneringsmöjligheter uppstår genom att avdrag medges redan då investeringen företas. Värdeförändringar därefter beaktas endast genom att de kommer att medföra större eller mindre möjligheter till framtida skattepliktig konsumtion.

Inflationen behöver inte beaktas då beskattningen hela tiden sker i det penningvärde som den skattskyldige tillgodogör sig inkomsten.

En räntevinst av en uppskjuten beskattning uppstår givetvis även vid utgiftsbeskattning, och i än större utsträckning än vid inkomstbeskattning. Detta är dock ingen olikformighet vid utgiftsbeskattningen då alla inkomster kan undgå beskattning fram till konsumtionstillfället.

Med utgångspunkt från de i detta kapitel diskuterade ekonomiskt-teoretiska aspekterna ter sig utgiftsskatten som ett överlägset alternativ för kapitalvinstbeskattning. Ett ställningstagande till utgiftsskatten måste dock innefatta flera andra frågor som faller utanför avhandlingen. Förslag som framförs de lege ferenda i den fortsatta framställningen begränsas därför till förändringar inom inkomstbeskattningens ram.

[53] För en generell presentation se Lodin 1982 s 171 ff.

3. DEN SVENSKA REALISATIONS-VINSTBESKATTNINGENS PRINCIPIELLA UTFORMNING

Realisationsvinstbeskattningen har successivt införts och utvidgats i Sverige. Även om den har varit föremål för ett antal offentliga utredningar har dess utformning aldrig varit föremål för något helt förutsättningslöst ställningstagande. En undersökning av de principer som styrt beskattningens utformning får därför beakta flera olika, och ibland motstridiga, källor.

3.1 KL:s inkomstbegrepp

Varken i KL eller i dess förarbeten finns en explicit inkomstdefinition. Dep chefen uttalade i prop 1927:102, s 340, att det inte är möjligt att ge en kort uttömmande inkomstdefinition "därest man icke vill såsom inkomst beskatta allt vad överhuvud tillflyter den skattskyldige i penningar eller penningars värde". Inkomstbeskattningens omfattning anges i stället genom de sex inkomstslagen till vilka olika typer av inkomster hänförs.[1]

Beskattningsområdets omfattning har sin utgångspunkt i källteorins varaktiga inkomstkällor.[2] Från källteorin kan vissa grunder för inkomstberäkningen härledas, vilka tillmätts betydelse i praxis. En sådan än inkomstens regelbundenhet och en annan är förbudet mot omedelbart avdrag för utgifter för anskaffning av en förvärvskälla.[3]

[1] Vad som kan beskattas inom ramen för de olika förvärvskällorna är där inte uttömmande angivet: "... vid lagtillämpningen kunna till intäkt av viss förvärvskälla hänföras intäkter, vilka till sin natur äro likartade med dem, som i författningstexten uttryckligen angivas vara hänförliga till förvärvskällan"; prop 1927:102 s 340.

Lagstiftaren har således i viss utsträckning överlämnat åt rättstillämpningen att utforma inkomstbegreppet; Helmers 1956 s 219 med referens till Davidson, Ekonomisk tidskrift 1934 s 46.

[2] Inkomstkälla används inte som begrepp i KL. Begreppet används däremot i den skatterättsliga litteraturen. Begreppet uttrycker källteorins indelning av de varaktiga inkomsterna i källor. För svensk rätts vidkommande kan begreppet inte tilläggas någon djupare innebörd än att inkomstkälla är en språklig omskrivning av begreppet inkomstslag.

[3] Som exempel på periodicitetens betydelse kan äldre praxis angående egendomslivräntor nämnas. Förbudet mot avdrag för anskaffande av förvärvskälla har bl a tagit sig uttryck i att kostnad för förvärvande av ny högre kompetens ej fått dras av; se RÅ84 1:13 ang avdrag för kostnad för godkännande som revisor.

Kapitalvinster uppfyller inte källteorins krav på varaktighet och vid KL:s tillkomst ansågs kapitalvinster därför i princip inte vara skattepliktiga inkomster. Denna begränsning av beskattningen torde dock inte enbart ha haft sin grund i principiella överväganden. I prop 1927:102, s 344, angavs som skäl mot en generell realisationsvinstbeskattning att en sådan "måste anses främmande för den allmänna uppfattningen och skulle medföra avsevärda tekniska olägenheter". Med tekniska olägenheter torde bl a ha åsyftats inlåsningseffekter.[4]

Den begränsade beskattningen, som trots detta dessförinnan förekommit och som bibehölls vid KL:s införande, berodde närmast på att försäljningar i spekulationssyfte ansågs närliggande en kontinuerlig handel med tillgångar.[5] Långt i bakgrunden fanns även ett principiellt uttalande till stöd för förmögenhetsvinsten som beskattningsnorm av Davidson i SOU 1923:70.[6] En sammanfattande karaktäristik av den begränsade kapitalvinstbeskattningen återfinns i direktiven till 1964 års aktievinstutredning, där dep chefen beskriver den som "en kompromiss mellan å ena sidan uppfattningen att vinst av icke yrkesmässig försäljning av egendom bör beskattas endast om vinsten är resultatet av en spekulation och å andra sidan uppfattningen att beskattningen bör omfatta icke blott alla tillfälliga realisationsvinster utan överhuvudtaget alla förmögenhetsvinster, oavsett om de är av spekulativ karaktär eller icke".[7]

Införandet av den till tiden obegränsade realisationsvinstbeskattningen av aktier angavs inte explicit som en principiell ändring av inkomstbegreppet. Mot bakgrund av att 1928 års KL inte vilade på något explicit inkomstbegrepp fanns inte heller anledning att göra en sådan markering. I propositionen, 1966:90 s 103, framhöll dep chefen den allmänna uppfattningen om skatteförmågan som ett bärande motiv för vad som skall beskattas: "En beskattning av

[4] Efter propositionsuttalandet finns en hänvisning till SOU 1923:69 s 97–100. Därav framgår bl a att med tekniska olägenheter åsyftas mer än rent praktiska problem vid inkomstberäkningen. Bl a diskuteras realisationsvinstbeskattningens inlåsningseffekter. Som exempel på kapitalvinstbeskattningens bristande överensstämmelse med allmänhetens uppfattning av begreppet inkomst anförs följande, vilket nog torde ha viss relevans än idag: "Om en person t ex under 25 år innehar och själv brukar en jordbruksfastighet, så förefaller det honom ganska omotiverat, om han, när han säljer fastigheten med vinst, skulle såsom för årsinkomst beskattas för denna vinst, vilken kanske beror på värdestegring, som ligger långt tillbaka i tiden. Denna värdestegring har för honom redan antagit karaktären av kapital, och han måste anse såsom egendomligt, att den omständigheten, att försäljning ägt rum skulle i beskattningsavseende förvandla detta kapital till en inkomst"; a a s 100.

[5] SOU 1923:69 s 92.

[6] I SOU 1923:70 företog Knut Wicksell och David Davidson var för sig en omfattande genomgång av olika teorier för inkomstbeskattningens omfattning. Wicksell ansåg inte att kapitalvinster skulle omfattas av inkomstbeskattningen, utan att dessa i stället borde bli föremål för en särskild värdestegringsskatt. Davidson förordade däremot ett allomfattande inkomstbegrepp.

[7] SOU 1965:72 s 12. Uttalandet är hämtat från SOU 1949:9 s 60 och är även återgivet i prop 1951:170 s 25.

värdestegring på aktier får, som kammarrätten påpekat, anses uppbäras av en inte ogrundad uppfattning hos medborgarna i gemen, att en realiserad sådan värdestegring ger en skattekraft från vilken det saknas anledning bortse vid bestämning av beskattningsområdet". Vidare framhölls fördelningspolitiska aspekter.[8]

Vid motsvarande utvidgning av beskattningen till fastigheter gjorde dep chefen däremot en klar principiell markering. Det äldre principiella betraktelsesättet, att endast avkastning av en förvärvskälla skulle beskattas, kunde inte längre upprätthållas. Särskilt vid ett högt skattetryck kom undantagandet av kapitalvinster från beskattningen att strida mot "en annan av de grundläggande principerna för vår beskattning, nämligen skatteförmågeprincipen".[9] Denna rättvisesynpunkt samt markpolitiska skäl motiverade utvidgningen av beskattningen.[10]

3.2 Principerna bakom KL:s realisationsvinstbeskattning

Vår nuvarande realisationsvinstbeskattning har successivt tillkommit genom flera olika lagstiftningsarbeten. Ett flertal olika aspekter har diskuterats i dessa arbeten, men som framhölls inledningsvis har det inte företagits en samlad bedömning av realisationsvinstbeskattningens effekter.[11] Det är därför inte möjligt att exakt ange hur olika aspekter påverkat utformningen av realisationsvinstbeskattningen. Vissa principer framstår dock som viktigare än andra. Det torde således vara klart att realisationsvinstbeskattningen numera, liksom inkomstbeskattningen i övrigt, grundar sig på skatteförmågeprincipen. Det hindrar dock inte att beskattningens särskilda karaktär medfört en utformning som ibland innebär avsteg härifrån. Således kan man i förarbetena finna diskussioner om fördelningspolitiska och samhällsekonomiska synpunkter som beaktats vid beskattningens utformning. Vidare har markerats betydelsen av att beskattningen i görligaste mån står i överensstämmelse med den allmänna uppfattningen och att reglerna blir lätta att tillämpa.

3.2.1 Skatteförmåge- och likformighetsprincipen

1. *Skatteförmågeprincipen* innebär att envar skall betala skatt i förhållande till sin förmåga. Detta kan tolkas på olika sätt, men vanligen förstår man härmed

[8] Prop 1966:90 s 102.

[9] Prop 1967:153 s 123.

[10] A prop s 122.

[11] I SOU 1965:72, s 74 ff, gjordes dock en kort sammanfattning av den dittillsvarande amerikanska diskussionen; se avsnitt 10.1.

att skatten skall innebära en lika stor belastning för alla.[12] Det är i praktiken mycket svårt att jämföra skattetrycket för personer med olika stor inkomst (vertikal rättvisa). Skatteförmågeprincipen har därför främst betydelse för frågan hur inkomsten skall beräknas (horisontell rättvisa). Horisontell rättvisa innebär ett krav på likformig beräkning av inkomsten.[13]

2. "En grundläggande princip för beskattningen är att ekonomiskt likvärdiga transaktioner skall få en likvärdig skattemässig behandling. Enbart formella skillnader mellan två transaktioner bör inte medföra att det skattemässiga resultatet blir olika."[14] Denna *likformighetsprincip* kommer bl a till uttryck i 1 § taxeringslagen (1956:623) som stadgar att det skall iakttas att taxeringarna "i möjligaste måtto (bliva) likformiga och rättvisa". Lika fall skall behandlas lika, vilket följer av kravet på likhet inför lagen, en av grundvalarna för ett rättssamhälle.[15]

3.2.2 Realisationsprincipen

1. I förarbetena till KL har aldrig närmare övervägts en omedelbar kapitalvinstbeskattning.[16] I SOU 1923:70 förordade i och för sig Davidson, 1923 s 35 ff, i princip ett sådant inkomstbegrepp, men ansåg det inte möjligt att tillämpa vid beskattningen. Som avgörande skäl härför anförde han att vissa värdestegringar inte är av varaktig karaktär, och att osäkerhet därför råder om ägaren verkligen kommer i åtnjutande av dem.

[12] Welinder 1976 s 77.

[13] I litteraturen har diskuterats tre olika principer för skatters fördelning mellan de skattskyldiga: skatteförmågeprincipen, intresseprincipen och den socialpolitiska beskattningsprincipen; se bl a Lindahl 1926 särskilt s 316 f. Av dessa kan endast skatteförmågeprincipen anses ha sådan anslutning i lagförarbetena att den kan beaktas vid rättstillämpningen.

[14] Prop 1983/84:140 s 10, som inledande synpunkt angående ändrade regler för egendomslivräntor.

Principen uttrycktes på liknande sätt redan i SOU 1923:69 s 69, där de sakkunniga ansåg sin uppgift vara att utreda en inkomstskatt där "all inkomst skall i beskattningshänseende behandlas på ett likformigt sätt, oberoende såväl av inkomstens art och uppkomstsätt".

Likformighetsprincipen är idag viktigare än 1923 då det vid ett högt skattetryck krävs att beskattningen "fördelas emellan skattebetalarna efter väl avvägda och noga angivna grunder"; SOU 1923:69 s 82.

[15] Welinder SST 1965 s 324.

Bergström, 1978 s 66 ff, behandlar likformighetsprincipen som en del av legalitetsprincipen i skatterätten. Rättskipningen är fri från godtycke om lika fall behandlas lika. Bergström menar dock att 1 § TL har "en något vidare syftning än legalitetsprincipen i så måtto att den ger utrymme för att komma fram till materiellt rättvisa avgöranden, om inte författningsbestämmelserna lägger hinder i vägen"; s 67.

[16] Vid införandet av den eviga realisationsvinstbeskattningen anfördes i direktiven till aktievinstutredningen "att en utgångspunkt för utredningen borde vara att icke realiserade värdestegringsvinster i princip inte bör beskattas i andra former än nu är fallet"; se prop 1966:90 s 8. Utredningen hade därför ingen anledning att närmare överväga realisationsprincipens för- och nackdelar.

I förarbetena har värderings- och betalningsproblem anförts som skäl för realisationsprincipens tillämpning vid kapitalvinstbeskattningen. I prop 1966:90, s 104, framhöll dep chefen: "Oavsett de rent tekniska svårigheterna . . . bör beskattningen . . . i princip inte ske förrän avyttring ägt rum och därmed medel för skattens erläggande blivit disponibla." Det sätt som betalningstidpunkten bestäms på vid realisationsvinstbeskattning enligt KL, utgör dock ingen garanti för att tillräckliga likvida medel erhållits; se avsnitt 12.2. Lindencrona, 1984 s 344, förmodar därför att "realisationskriteriet i den svenska inkomstbeskattningen mer dikteras av önskemålet att på ett objektivt sätt kunna fastställa realisationsvinstens storlek och önskemålet att förebygga skatteflykt än hänsyn till den skattskyldiges skatteförmåga" (i betydelsen betalningsförmåga, min anm).

Det är i övrigt sparsamt med angivande av skäl för realisationsprincipen i förarbetena.[17] Detta torde bero på att principen alltsedan inkomstbeskattningen påbörjades ansetts som fundamental och att man inte funnit någon anledning att ifrågasätta den.

2. Studerar man KL:s närmare reglering av beskattningstidpunkten finner man inga undantagsregler som innebär att kapitalvinster kan beskattas före realisationstidpunkten. Det finns heller inte några regler som syftar till att förminska den förmån som en uppskjuten beskattning kan medföra.[18] Däremot innehåller inkomstbeskattningen en rad regler som dels syftar till att förskjuta beskattningen mot konsumtionstidpunkten, dels syftar till att lindra de nackdelar en uppskjuten beskattning kan medföra jämfört med en omedelbar.

KL innehåller två olika typer av regler som innebär att beskattningen uppskjuts vid *omplacering av kapital.*

Vid införandet av den eviga beskattningen av aktievinster menade näringslivets skattedelegation att en omplacering inte medför att kapital frigörs för beskattning.[19] Dep chefen, s 111 f, anförde att beskattning kunde "få en hämmande inverkan på strukturrationaliseringar inom näringslivet" och föreslog införandet av vissa lättnadsregler. Idag återfinns regler av detta slag i 35 § 3 mom 3:e st KL (strukturrationaliseringar),[20] 2 § 4 mom 8:e st SI (fusion), 2 § 4 mom 9:e st SI (överlåtelse inom koncern). De senare reglerna innebär att omplaceringen inte behandlas som en realisation. De ursprungliga ingångsvärdena etc övergår på den nya tillgången, dvs en tillämpning av kontinuitetsprincipen.

[17] I den anförda propositionen framhöll dep chefen vidare att "en viss beskattning av icke realiserade kapitalvinster (kan) sägas äga rum genom den årliga förmögenhetsskatten och arvskatten"; s 103.

[18] Som framhållits tidigare kan dock kapitalskatterna anses ha effekten att minska räntevinsten av den uppskjutna beskattningen. De har dock inte tillkommit i detta syfte.

[19] Prop 1966:90 s 78.

[20] Denna regel är en dispensregel, som undantar kapitalvinsten helt från beskattning.

Uppskovslagstiftningen utgör exemplet på den andra typen av uppskjuten beskattning. Reglerna gäller för fastighetsavyttringar dels av tvångsmässig karaktär men även avseende frivilligt byte av permanentbostad. I det senare fallet torde motivet bl a vara att möjligheterna att skaffa ny bostad vid mer eller mindre ofrivilliga byten av arbetsort inte skulle försvåras.[21]

I KL:s regler finns således ett visst implicit stöd för uppfattningen att rena kapitalomplaceringar inte ger full skatteförmåga. Något explicit stöd för denna uppfattning står dock inte att finna i förarbetena.[22]

Progressionsutjämning åstadkoms vid realisationsvinstbeskattningen genom möjligheterna att använda lagen om ackumulerad inkomst (1951:763). Lagen är inte tillämplig på alla realisationsvinster. För fastighetsvinster är den dock generellt tillämplig; 3 § 5 mom. Detta skedde genom en utvidgning av tillämpningsområdet 1981. Av förarbetena till lagändringen framgår att motiven för rätten till progressionsutjämning är de som angivits ovan i avsnitt 2.4.1.1 punkt 2.[23]

I förarbetena har även diskuterats möjligheten att använda en fristående proportionell beskattning av realisationsvinster.

I SOU 1965:72, s 204 ff, diskuterades beskattning av aktievinster med en fristående proportionell beskattning. Som skäl anfördes att detta skulle öka beskattningens neutralitet samt att större rörlighet skulle uppstå på aktiemarknaden. Utredningen fann dock att realisationsvinster "i vart fall i viss utsträckning bör likställas med annan skattepliktig inkomst. Därmed framstår det också som naturligt att även skattepliktig realisationsvinst underkastas en beskattning i överensstämmelse med den för vårt skattesystem grundläggande skatteförmågeprincipen". Dep chefen ansåg sig inte kunna förorda införandet av aktievinstbeskattning efter en s k flat rate, då han ansåg att vinsterna borde bli föremål för progressiv beskattning.[24]

[21] Ett tidigt exempel på denna synpunkt finns i ett remissyttrande återgivet i prop 1951:170 s 40.

[22] I litteraturen synes Welinder, SST 1938 s 240, mena att värdestegringen kan sägas ha gett ett definitivt tillskott till skatteförmågan endast om den används till konsumtion. Han menar dock att en kapitalomplacering fyller de villkor som krävs för att den skall kunna jämställas med sparad inkomst. Neutralitetsskäl talar därför för att beskattning skall ske.

Mutén, 1959 s 21, menar: "Har man väl börjat göra undantag från det renodlade förmögenhetsvinstbegreppet genom att upprätthålla ett realisationskrav, kan kompromissandet på goda grunder drivas ett steg längre, när en kapitaltillgång även efter mellankommande realisation fyller samma kvalitativa funktion."

[23] Prop 1980/81:32 s 48.

Enligt Englund, 1962 s 213, torde det ursprungliga undantagandet av realisationsvinster från lagens tillämpningsområde ha berott på att man inte ansett det klart att kapitalvinster uppstår successivt, utan att de även kan uppstå språngartat före försäljningen etc.

[24] Prop 1966:90 s 110. Dep chefen framhöll vidare att "det sagda behöver emellertid inte hindra att, om man i en framtid får bättre förutsättningar från kontrollsynpunkt för uttagande av en stämpelavgift, man prövar om en sådan avgift delvis kan ersätta inkomstbeskattningen". Möjligheten till nya överväganden härom framhölls även i prop 1967:153 s 124.

Numera finns en lag (1983:1053) om skatt på omsättning av vissa värdepapper. Denna har dock införts utan närmare överväganden om dess påverkan på realisationsvinstbeskattningen.

3. Då realisationsvinstbeskattningen numera grundar sig på skatteförmågeprincipen bör den skattepliktiga realisationsvinsten beräknas likformigt med andra inkomster. De särskilda problem som är förenade med en realisationsvinstbeskattning samt de mer politiskt betonade synpunkter som lagts på dess utformning medför dock att beräkningen i flera avseenden inte är likformig med beräkningen av andra inkomster. Olikformigheterna är dels effekter av realisationsprincipens tillämpning, dels av olika schablonmässiga inslag i vinstberäkningen.

Det är en begreppsfråga om man för svensk skatterätts vidkommande skall anse att skatteförmågeprincipen i sig innefattar realisationsprincipen. Har man ett sådant synsätt kan man anse det begreppsmässigt felaktigt att säga att realisationsprincipen kan medföra olikformigheter i beskattningen, då den i sig är en del av den norm som avgör vad som är en likformig beskattning.

Realisationstidpunkten är i princip inte den ekonomiskt-kvalitativt riktiga tidpunkten för inkomstens uppkomst. I en rättspolitisk diskussion om beskattningens utformning kan man därför tala om att den ger upphov till olikformigheter vid beskattningen av investeringar vars avkastning realiseras på olika sätt, såsom direktavkastning eller värdetillväxt; se avsnitt 2.4.1.1.

Vid en bedömning av olika lösningar i den svenska realisationsvinstbeskattningen får man däremot givetvis utgå från att realisationsprincipen är grundläggande för vår inkomstberäkning, men inte ens de lege lata bör man åberopa realisationsprincipen som en norm i paritet med skatteförmågeprincipen, utan i stället bör man undersöka vilka lösningar som motiveras av grunderna för realisationsprincipen, krav på värderingssäkerhet och viss betalningsförmåga. Man får därvid acceptera att vissa ekonomiska olikformigheter kan uppstå, liksom man accepterar sådana olikformigheter som är en följd av schablonregler i lagstiftningen.

Thorell, 1984 s 186, synes närmast sätta likhetstecken mellan skatteförmåga och betalningsförmåga, då han uttalar att "årets resultat (behöver) inte nödvändigtvis ... motsvaras av årets likviditetsöverskott. Värderingen av tillgångs- och skuldposter sker ju i princip utan hänsyn till när dessa påverkar likviditeten. Det framräknade resultatet behöver därför inte nödvändigtvis motsvaras av en motsvarande skatteförmåga."[25]

Ett liknande synsätt har Föreningen Auktoriserade Revisorer i sitt remissyttrande över förslaget till omedelbar beskattning av egendomslivräntor.[26]

I vissa fall föreligger skatteförmåga endast om betalning erhållits, men betalning kan inte vara en generell förutsättning för att skatteförmåga skall anses föreligga. En bokföringsmässig inkomstberäkning bör i princip vara ett bra mått på näringsidkarens skatteförmåga.[27] Den bokföringsmässiga resultatberäkningen har ju bl a som syfte att

[25] På s 302 uttalas vidare att "den skattskyldiges skatteförmåga utan tvekan ... uppkommer då betalningen inflyter". Uttalandet sker dock i samband med behandlingen av en speciell fråga och har måhända inte avsetts ha generell karaktär.

[26] Se prop 1983/84:140 s 53.

[27] En annan sak är att det redovisade resultatet kan avvika från det verkliga resultatet pga bokslutsdispositioner, inflationsvinster etc.

visa på företagets förmåga till utdelning, dvs förmågan att konsumera ett överskott. En annan sak är att ett företag i en expansionsfas kan anse att såväl utdelning som skattebetalningar förhindrar nyinvesteringar.

3.2.3 Politiska aspekter på beskattningen

Varje aspekt på beskattningens utformning kan sägas vara politisk i någon mening. Här skall inte diskuteras hur en distinktion kan göras mellan aspekter som är mer eller mindre politiska till sin karaktär. Det är tillräckligt att konstatera att de rättviseaspekter som kommer till uttryck i skatteförmåge- och likformighetsprinciperna är tämligen oomtvistade. Det kan däremot råda delade meningar om deras närmare innebörd, men framförallt om hur de skall avvägas mot andra mer politiskt betonade aspekter.

De mer politiskt betonade aspekterna som skall diskuteras här skiljer sig från de tidigare diskuterade principerna främst genom att de kräver en total analys av hur hela samhället och samhällsekonomin bör fungera. Sådana synpunkter har begränsad betydelse vid rättstillämpningen och är därför av mindre intresse för den fortsatta framställningen. I vissa fall kan det dock vara av värde att ha klart för sig om en reglering som avviker från likformighetsnormen, utgör en medveten avvikelse för att tillfredsställa ett fördelningspolitiskt eller samhällsekonomiskt syfte.

3.2.3.1 Fördelningspolitiska aspekter

I förarbeten har åberopats fördelningspolitiska skäl för en skärpning av realisationsvinstbeskattningen.[28]

I ett flertal propositionsuttalanden har framhållits att små vinster skall slippa beskattning eller beskattas lindrigare än stora vinster. Detta har särskilt gällt fastighetsvinstbeskattningen. Markvärdekommittén menade att ett progressivt element borde införas i realisationsvinstbeskattningen genom "frikostigt tilltagna avdrag, baserade inte på vinstens storlek utan på storleken av den av säljaren erlagda köpeskillingen och innehavstidens längd".[29] I lagstiftningen kom detta till uttryck genom de fasta tilläggen om 3 000 kr per innehavsår. I prop 1967:153, s 124, uttalade dep chefen att beskattningen "framförallt (borde) träffa spekulativa investeringar i mark men lämna ordinära vinster vid avyttring av egnahem, villor, hyreshus, industribyggnader och jordbruk utanför."

Fr o m prop 1975/76:180 har dock de politiskt motiverade lättnaderna i fastighetsvinstbeskattningen tonats ned. Dep chefen uttalade angående ovannämnda syfte:

[28] Prop 1966:90 s 102.

[29] SOU 1966:23 s 283.

"Detta syfte är alltjämt aktuellt i princip. Utvecklingen har dock visat att reglerna medfört att värdestegringsvinster på fastigheter undantagits från beskattning i en omfattning som inte var avsedd när lagstiftningen genomfördes. Även när det gäller fastighetsvinster anser jag därför att det av fördelningspolitiska skäl är befogat att i viss mån skärpa beskattningen".[30]

Detta framhölls i liknande ordalag även av skatteutskottet; 1975/76:63 s 52.[31]

Genom begränsningen av de fasta tilläggen (3000 kr/år) och genom inskränkningen av indexuppräkningen 1980, kan de fördelningspolitiskt motiverade lättnaderna i fastighetsvinstbeskattningen numera anses helt övergivna. Beskattning kan nu ses som regel snarare än undantag vid försäljning av egnahem etc. I propositionen, 1980/81:32 s 30, framhölls att de tidigare reglerna "på ett oacceptabelt sätt har kommit att förstärka inflationens negativa fördelningspolitiska effekter." Skatteutskottet, 1980/81:10 s 22, ägnade sig däremot åt förträngning av förändringens verkliga innebörd då man angav att förändringen "skall i främsta rummet ses som en åtgärd riktad mot dels spekulationer i fastighetsförsäljningar, dels oberättigade försäljningsvinster i sådant sammanhang".

Även vid skärpningar av aktievinstbeskattningen har fördelningspolitiska skäl framhållits. I prop 1975/76:180, s 124, framhölls att "starka rättvisekrav och fördelningspolitiska skäl motiverar ... en skärpning".[32] De fördelningspolitiska synpunkterna torde vid aktievinstbeskattningen, i motsats till vid fastighetsvinstbeskattningen, däremot inte ha ansetts motivera några lättnader i beskattningen.

3.2.3.2 Samhällsekonomiska aspekter

1. Varje form av beskattning, med undantag för en klumpsummeskatt per person, innebär en effektivitetsminskning i ekonomin. Vid utformningen av beskattningen är normalt målsättningen att påverkan på samhällsekonomin skall vara så liten som möjligt, neutralitetsprincipen. I samhällsekonomisk mening innebär *neutralitetsprincipen* en strävan att minimera effektivitetsförlusten genom att minimera beskattningens påverkan på individernas beslut.[33]

[30] Prop 1975/76:180 s 125.

[31] I utredningen som låg till grund för lagstiftningen övervägdes däremot, mot bakgrund av att beskattning ändå normalt ej förekom, att helt undanta egnahem och liknande fastigheter från realisationsvinstbeskattningen. Skälet härför, att erhålla lättnader i den praktiska hanteringen, ansågs dock inte kunna uppnås härigenom, då nya gränsdragningsfrågor skulle uppkomma; SOU 1975:53, s 90.

[32] För ett mer renodlat exempel på hur fördelningspolitiska aspekter ställs mot näringspolitiska aspekter kan LO:s respektive näringslivets remissyttranden över SOU 1975:53 anföras; se a prop s 46 f.

[33] Allan 1971 s 81.

Detta innebär exempelvis att alla inkomster skall beskattas på samma sätt.[34] För de skattskyldiga innebär neutralitetsprincipen en skattemässig likabehandling av likvärdiga ekonomiska alternativ; jfr likformighetsprincipen.

Likformighets- och neutralitetsprinciperna har således ett samband. En bristande neutralitet leder t ex ofta till en olikformig beskattning.[35] Om skillnaden mellan principerna anför Mutén, 1960 I s 48: "Enligt den förra normen (likformighet, min anm) bör man främst av rättviseskäl undvika en diskriminerande behandling av vissa skattskyldiga. Den senare normen (neutralitet, min anm) riktar sig mot en sådan diskriminerande behandling, som gör före skatt sinsemellan likvärdiga ekonomiska handlingsvägar olikvärdiga efter skatt och därmed påverkar individernas ekonomiska planering."

Neutralitet i beskattningen kan motiveras dels med samhällsekonomiska skäl, dels med rättviseskäl då en bristande neutralitet kan leda till en olikformig beskattning. En bristande neutralitet kan även skapa möjlighet till skatteflyktstransaktioner som inte är önskvärda vare sig från samhällsekonomisk synpunkt eller från rättvisesynpunkt.

Neutralitetsprincipen behöver inte alltid utgöra utgångspunkten för de samhällsekonomiska övervägandena om beskattningen. Det anses exempelvis normalt vara samhällsekonomiskt önskvärt att påverka valet mellan konsumtion och sparande till sparandets fördel. En diskriminerande beskattning kan därvid eftersträvas, exempelvis avseende realisationsvinster.

2. Det är komplicerat att klargöra de samhällsekonomiska effekterna av realisationsvinstbeskattningen.[36] I KL:s förarbeten har samhällsekonomiska aspekter i huvudsak framförts som skäl mot en skärpning av realisationsvinstbeskattningen. Särskilt har detta gällt näringspolitiska aspekter på aktievinstbeskattningen.[37] Det är sannolikt att samhällsekonomiska synpunkter har medfört lindringar i aktievinstbeskattningen, för att stimulera kapitaltillförseln och för att minska inlåsningseffekterna. Några explicita uttalanden härom finns dock inte i förarbetena.

3. Samhällsekonomiska skäl har däremot stundtals framhållits som motiv för skärpningar av fastighetsvinstbeskattningen. Det har setts som ett led i

[34] A a s 97.
Ceteris paribus är det dock bättre att beskatta varor, tjänster etc med låg utbuds- och/eller efterfrågeelasticitet, då beskattningens påverkan på utbudet och/eller efterfrågan av dessa är lägre än påverkan på mer elastiska varor; Allan 1971 s 98.

[35] Lodin 1973 s 30 not 109.

[36] Som tidigare angivits ligger dessa problem utanför avhandlingens ram. Se avsnitt 2.4.2.

[37] Se exempelvis näringslivets remissyttrande i prop 1975/76:180 s 89 och avsnitt 3.2.2 punkt 2 ovan om realisationsvinstbeskattningsregler vid strukturrationaliseringar.

markpolitiken att öka utbudet av fastigheter.[38] I förarbetena har inte närmare angetts hur fastighetsvinstbeskattningen skall tillfredsställa de markpolitiska målen, och om detta skall ske genom en ökad neutralitet i beskattningen eller genom diskriminerande regler. Senare uttalanden i förarbetena visar närmast på en anslutning till *neutralitetsprincipen.* I prop 1967:153, s 124, framhölls önskvärdheten av neutralitet från bl a kapitalplaceringssynpunkt och "för att minska risken för skatteflyktstransaktioner".[39] I prop 1980/81:32, s 30, motiverades skärpningen av fastighetsvinstbeskattningen på följande sätt:

> "Den förmånliga behandlingen av fastighetsplaceringarna (här åsyftas den totala effekten av reglerna för beskattning under innehavet och vid försäljningen, min anm) verkar prisdrivande på fastighetsmarknaden, vilket bidrar till att skapa förväntningar om fortsatt värdestegring och medverkar till en snedfördelning av sparandet som ytterst kan få allvarliga samhällsekonomiska konsekvenser. Även bostadspolitiskt utgör de stora skattefria vinster som många fastighetsägare kan göra ett allvarligt problem, bl a genom att de motverkar strävandena att upprätthålla en kostnadsmässig neutralitet mellan olika boendeformer".[40]

Beskattningsreglerna bör vara neutrala exempelvis vid valet mellan olika kategorier av fastigheter, mellan reparation och nybyggnad, mellan uthyrning och försäljning, mellan successiva delavyttringar och försäljning av hel fastighet etc. Som framställningen kommer att visa innebär reglerna dock inte alltid att en sådan neutralitet råder.

3.2.3.3 Sammanfattande synpunkter

Det är sannolikt att fördelningspolitiska och samhällsekonomiska aspekter haft stor betydelse vid realisationsvinstbeskattningens utformning. Detta torde dock endast gälla beskattningens huvuddrag, som beskattningens höjd (exempelvis reduktionen av skatteplikten till 40% för tvåårsaktier) och regler för att undvika inlåsningseffekter (se avsnitt 3.2.2 punkt 2 om strukturrationaliseringar).

[38] Den till 10 år begränsade beskattningsperioden ansågs i SOU 1966:23, s 74, vara utbudshämmande. Omläggningen av beskattningen framstod därför som angelägen för att stimulera utbudet. En skärpt beskattning antogs härigenom kunna motverka markprisstegringar, men det fanns en risk att en alltför hög beskattning kunde få motsatt effekt på utbudet och markpriserna; s 281. I prop 1967:153, s 122, framhölls motivet att stimulera utbudet som viktigt och dep chefen tycktes anta att lagförslaget skulle få en sådan effekt; s 123.

Uppkomsten av inlåsningseffekter har diskuterats i avsnitt 2.4.1.2.

[39] Realisationsvinstkommittén hade till huvuduppgift "att söka närma de olika systemen för beskattning av vinst ... till varandra"; SOU 1975:53 s 81. Detta befanns dock inte tekniskt möjligt och dep chefen framhöll i prop 1975/76:180, s 124, att "teknisk likformighet utgör inte någon nödvändig förutsättning för en materiellt riktig beskattning. Man kan mycket väl såsom skett hittills – använda olika beskattningsteknik för skilda tillgångsslag och ändå uppnå önskade effekter".

[40] Efter att det skattemässiga värdet av underskottsavdrag sedermera begränsats är fastighetsinvesteringar inte längre lika förmånligt behandlade; se vidare avsnitt 7.2.1.

Det finns även regler av mer specifikt slag som från skatteförmågesynpunkt innebär omotiverade lindringar av beskattningen; alternativa ingångsvärden på fastigheter och aktier, schablonavdrag från äldre aktievinster, o dyl. De torde i huvudsak vara praktiskt motiverade.[41]

Fördelningspolitiska, samhällsekonomiska och praktiska motiv påverkar lagstiftningens utformning, men sådana ställningstaganden bör vara exklusivt reserverade för lagstiftaren. Det finns därför inte anledning att i rättstillämpningen företa sådana ställningstaganden, dock att vissa praktikabilitetsaspekter måste beaktas, vilket diskuteras vidare nedan.

3.2.4 Konsekvens och praktikabilitet i beskattningen

En likformigt anordnad beskattning ställer höga krav på att beskattningsreglerna är konsekventa. Teoretiskt konsekventa skatteregler kan dock bli invecklade och praktiskt svårtillämpliga. Detta gäller inte minst på realisationsvinstbeskattningsområdet. Det finns anledning att återkomma till kompromisser mellan dessa aspekter vid flera tillfällen i avhandlingens särskilda del (II). Detta avsnitt begränsas till en översikt över aspekternas allmänna innebörd.

Muténs undersökning av beskattningen av obligationer påvisade tre huvudsakliga inkonsekvenser i beskattningen; imparitet, inkongruens och diskontinuitet.[42] Dessa inkonsekvenser är inte lika stora i den gällande fastighetsvinstbeskattningen, men det är ändå viktigt att undersöka i vilken utsträckning konsekvens upprätthålls vid denna beskattning.

3.2.4.1 Symmetri

En rättvis beskattning innebär att vinster och förluster behandlas på ett likformigt sätt. I samma utsträckning som en förmögenhetsökning anses ge skatteförmåga bör en förmögenhetsminskning anses minska skatteförmågan. KL:s behandling av kapitalvinster och kapitalförluster är dock asymmetrisk[43] i flera avseenden och innebär att bristande likformighet råder. Detta skall diskuteras närmare i kapitel 8 angående realisationsförluster.

3.2.4.2 Kontinuitet

Kontinuitet i beskattningen innebär att alla inkomster bör beskattas vid någon tidpunkt, men å andra sidan endast en gång. Med avseende på realisationsvinstbeskattningen har en sådan kontinuitet i beskattningen tidigare inte

[41] Jfr skatteförenklingskommittén i SOU 1984:21 s 158 f.

[42] Mutén 1959 s 31.

[43] Med Muténs terminologi imparitet.

existerat, då beskattning kunde vara utesluten pga innehavstid eller benefikt förvärv. I äldre litteratur har principen därför formulerats så att den endast avsett beskattning av avkastning.[44]

Kontinuitetsprincipen gäller numera även för fastighetsvinstbeskattningen.[45] Kontinuitetsprincipen kommer vid realisationsvinstbeskattningen klarast till uttryck genom att beskattningen av den befintliga värdestegringen vid benefika överlåtelser överförs till gåvotagaren/arvingen och uppskjuts till hans framtida avyttring av fastigheten. Den har vidare betydelse för sambandet mellan den löpande beskattningen av fastigheten och beskattningen vid fastighetens försäljning. Vid realisationsvinstberäkningen beaktas hur anskaffnings- och förbättringsutgifter kunnat kostnadsföras under innehavstiden. Denna aspekt behandlas i kapitel 6.

3.2.4.3 Reciprocitet

Med reciprocitet[46] förstås normalt i skatterätten att en transaktion, som medför avdragsrätt hos en person, kan medföra skatteplikt hos en annan person och vice versa.[47] För realisationsvinstbeskattningens del har dep chefen i prop 1983/84:140, s 18, hävdat att "av allmänna principer för realisationsvinstbeskattningen följer . . . att säljarens bruttointäkt vid en egendomsöverlåtelse på köparsidan motsvaras av köparens anskaffningskostnad om denna inte enligt särskilda regler kan beräknas på annat sätt".[48]

[44] Englund, 1960 s 68, anger som stöd för denna princip dep chefens uttalande i prop 1927:102 s 340. Mutén, SN 1960 s 356, menar dock att uttalandet inte handlar om detta. Med hänvisning till bl a ett uttalande i SOU 1942:35 menar Mutén att "kontinuitetstanken inte är någon färdig produkt av 1928 års lagstiftare utan en småningom frammognande idé, buren av den vaknande insikten om skattekreditens karaktär"; s 357.

Med trolig referens till ovanstående uppfattningar anges i SOU 1963:52, s 139, att av den "i förarbetena till KL givna allmänna inkomstdefinitionen kan utläsas vad som från vissa håll ansetts vara en ... genomgående princip i vår skattelagstiftning, nämligen att all avkastning av en inkomstkälla skall inkomstbeskattas. Av ... kommunalskatteberedningens betänkande (SOU 1942:35) framgår emellertid att frågan om denna princip verkligen är genomgående i skattelagstiftningen kan ställas under diskussion."

Med hänsyn till senare lagstiftning, bl a föranledd av SOU 1963:52 samt angående realisationsvinstbeskattningen, torde man numera klart kunna hävda att lagstiftaren eftersträvar kontinuitet i beskattningen.

[45] Detta framgår av att beskattningstiden numera är evig samt att benefika överlåtelser inte längre bryter beskattningen av realisationsvinster; se vidare avsnitt 14.1.1.

Detta betyder dock inte att realisationsvinstbeskattningen idag helt saknar kontinuitetsbrott; se vidare avsnitt 5.1.1 punkt 6 och 14.1.1.

[46] Med Muténs terminologi kongruens.

[47] LLMS 1984 s 297 och Thorell 1984 s 202.

[48] Uttalandet skedde i anslutning till införandet av nya regler angående egendomslivräntor; se vidare avsnitt 5.3.1 och 12.3.1.

Lagrådet, a prop s 93, ansåg dock att detta inte kunde gälla generellt. Från skatteförmågesynpunkt måste även invändningar resas mot dep chefens synsätt. För att citera Mutén, 1959 s 183, strider det mot "inkomstskattens uppgift att vara en individualiserande belastning på varje enskild skattskyldig efter hans förmåga" att låta bestämmandet av skatteförmågan "påverkas av hur (den skattskyldiges) kontrahenter i affärshandlingar får sin beskattning ordnad". I rättstillämpningen bör man inte eftersträva reciprocitet om det medför en för individen mindre korrekt inkomstberäkning. I stället får det ankomma på lagstiftaren att eftersträva lösningar som om möjligt tillfredsställer såväl reciprocitetsprincipen som en individuellt riktig inkomstberäkning.

En med reciprocitetsprincipen närbesläktad uppfattning är att en individuellt korrekt inkomstberäkning inte är så väsentlig under förutsättning att en lika stor skattemässig nackdel för en skattskyldig motsvaras av en lika stor fördel för hans kontrahent. Medvetna om detta kan parterna då beakta för- och nackdelarna och låta dem påverka det sinsemellan avtalade priset.

Mot en sådan uppfattning kan en rad skäl anföras. Båda parterna kanske inte är medvetna om skattekonsekvenserna och den ena kan då utnyttja sin i detta hänseende överlägsna kunskap. Vidare väger för- och nackdelar sällan helt jämnt, om inte annat kan den marginella skattebelastningen skilja sig åt mellan parterna.

I rättspraxis och förarbeten finns dock flera exempel än det ovan lämnade där reciprociteten tycks ha företräde framför en individuellt korrekt inkomstberäkning.[49] Det kan därför inte uteslutas att man i praxis väljer sådana lösningar vid rättstillämpningen.

I vissa fall kan det även ligga i linje med en mer schablonmässig vinstberäkning att fördelningen mellan säljare och köpare inte blir helt realistisk. I dessa fall kan det vara motiverat att tillämpa en reciprocitetsprincip för att upprätthålla kontinuiteten i beskattningen. Det finns dock även exempel på att reciprocitets- och kontinuitetsaspekterna kan komma i motsättning till varandra; se avsnitt 6.2.1.

En tämligen självklar och korrekt variant av reciprocitet är att den verkliga innebörden av en transaktion är densamma oavsett om den betraktas från säljarens eller köparens synvinkel. Längre än så bör dock reciprociteten normalt inte sträcka sig. Olikheter mellan de för avtalsparterna gällande rättsreglerna bör kunna medföra att beskattningen av dem inte är reciprok.

3.2.4.4 Enkelhet

En konsekvent och ekonomiskt korrekt realisationsvinstberäkning blir tekniskt komplicerad och kan ställa stora krav på utredningen av sakomständig-

[49] Som exempel kan anföras prop 1984/85:193 s 51 där dep chefen uttalar att "vanligtvis eftersträvas s k reciprocitet i beskattningen, dvs en samordning av intäkter och avdrag". I det aktuella fallet avstod dep chefen från att framlägga ett från skatteförmågesynpunkt korrekt förslag om beskattningen av en låntagare, bl a med hänvisning till att osäkerhet rådde om långivarens beskattning.

heterna. Detta reser från effektivitetssynpunkt krav på mer praktiskt schablonmässiga utformningar av reglerna, vilka medför att den skattepliktiga vinsten kommer att avvika från den verkliga. Härigenom minskar i teorin rättvisan i beskattningen. Regelutformningen får därvid kompromissa mellan likformighets- och praktikabilitetsaspekterna.[50]

En teoretiskt konsekvent regelutformning behöver dock inte leda till likformighet i praktiken. "Rättvisan i en teoretiskt tillfredsställande skattelag är ju endast skenbar, om dess utformning är sådan, att fel vid den praktiska tillämpningen i väsentlig mån förrycker resultatet".[51] Denna uppfattning har i ökad utsträckning även framhållits i lagförarbetena:

Som exempel kan anföras propositionen 1984/85:32, s 13, angående åtgärder mot ekonomisk brottslighet (fritt ihopklippt av mig): "Många regler . . . inom skattelagstiftning(en) . . . motiveras med att man vill åstadkomma ökad rättvisa; ibland talar man om millimeterrättvisa. . . . Ett svåröverskådligt regelsystem kan . . . bli styrande på ett olyckligt sätt. . . . så kan detta få en negativ effekt för marknadsekonomin. . . . Det finns därför många skäl som talar för att en detaljreglering för att nå millimeterrättvisa inte är en framkomlig väg. De snedvridande bieffekterna blir sannolikt stora. Systemet kommer oundvikligen att missbrukas och därmed ge fördelar för dem som minst behöver dem".

Därefter har följande uttalats om realisationsvinstbeskattningen i prop 1984/85:193 s 23: "En evig vinstbeskattning av värdepapper kommer alltid att inrymma tekniska problem om beskattningen helt eller delvis ska bygga på den verkliga vinsten vid en avyttring. Jag är fullt på det klara med att schabloner i större eller mindre utsträckning måste tillgripas för att underlätta den praktiska hanteringen."

Vidare kan tilläggas att förutsebarheten minskar om lagstiftningen blir så omfattande och detaljerad att det blir svårt att överblicka och förstå reglerna.[52]

Det är svårt att avgöra i vilken utsträckning praktiska skäl motiverar avsteg från en likformig inkomstberäkning. Dessa avgöranden bör ske vid lagstiftningen och där så anses lämpligt resultera i klara schablonregler. Det är däremot olämpligt att praktiska överväganden sker i rättstillämpningen då de innebär en avvikelse från en konsekvent norm, där avvikelsens omfattning kommer att bero på en subjektiv uppfattning som kan variera från person till person. Det är dock givetvis inte möjligt att helt bortse från denna aspekt vid rättstillämpningen.

Slutligen skall framhållas en aspekt som ofta åberopats i lagstiftningsarbetet, men som inte bör beaktas i rättstillämpningen, den allmänna opinionen.

[50] "Rätt eller lätt" är "Skattelagstiftarens Scylla och Carybdis" enligt rubriken till en uppsats av Lodin 1969.

[51] Mutén 1959 s 13.

[52] Bergström, 1978 s 73, menar att fastighetsvinstbeskattningen är ett område som bör regleras så att även den enskilde medborgaren kan förutse de skatterättsliga konsekvenserna av olika ofta förekommande transaktionstyper.

Som exempel kan anföras att "den allmänna uppfattningen" samt en "uppfattning hos medborgarna i gemen" har åberopats som stöd såväl 1927 för att inte införa en generell realisationsvinstbeskattning som 1966 för att införa en evig realisationsvinstbeskattning; se avsnitt 3.1 ovan. Dagens allmänna opinion torde i ökad omfattning uppfatta realisationsvinster som inkomster, men den allmänna uppfattningen torde ändå vara återhållande mot utvidgningar av realisationsvinstbeskattningen.

3.3 Sammanfattning

Enligt KL grundar sig realisationsvinstbeskattningen idag på att realisationsvinster ger skatteförmåga. Skatteförmågan anses enligt realisationsprincipen inträda när kapitalvinsten säkerställs genom en avyttring. Beskattningen förutsätter därför att värdet på inkomsten är säkert och att viss betalningsförmåga erhålls.

Skatteförmågeprincipen innebär att inkomster skall beräknas på ett likformigt sätt. Reglerna för beräkning av realisationsvinst vid en fastighetsförsäljning ger även uttryck för denna ambition. Av praktiska och politiska skäl finns dock explicita undantag från en helt likformig vinstberäkning. Likformighetsprincipen är dock beskattningens grundval och undantag får ses just som undantag.

En likformig beskattning bör vara konsekvent i vissa avseenden; symmetri och kontinuitet bör råda. Realisationsvinstbeskattningen bygger på att beskattningens kontinuitet skall upprätthållas. Den är däremot inte symmetrisk med avseende på behandlingen av realisationsförluster.

Vid rättstillämpningen i oklara fall kan man utgå från att beräkningen av vinsten skall ske på ett sätt som är så rättvist och realistiskt som möjligt.

4. FRÅN DET ALLMÄNNA TILL DET SÄRSKILDA. UPPLÄGGNINGEN AV DEN FORTSATTA FRAMSTÄLLNINGEN

De inledande kapitlen har behandlat allmänna principer för kapitalvinstbeskattningens utformning och dessa principers behandling i förarbetena till KL:s regler om realisationsvinstbeskattning. Avhandlingens andra del skall behandla de särskilda problem som realisationsvinstbeskattningen av fastighetsförsäljningar medför. Syftet är att visa hur beskattningens allmänna principer återspeglas i de specifika reglerna på detta område och i rättstillämpningen. Syftet är vidare att diskutera hur en rättstillämpning i linje med dessa principer bör utformas avseende frågor som ännu inte reglerats eller bedömts i praxis. Frågor som är av generell karaktär för realisationsvinstbeskattningen diskuteras utan begränsningar till fastighetsförsäljningar. Behandlingen av mer speciella frågor begränsas till fastighetsförsäljningar.

Skälet till denna uppläggning är att allmänna principer ofta låter sig bäst diskuteras och belysas genom en analys av ett specialområde. På så sätt studeras det allmänna med hjälp av det speciella. Reglerna för realisationsvinstbeskattning av fastighetsförsäljningar synes väl lämpade för en sådan typ av studie.

I detta kapitel skall som grund för denna diskussion ges en kronologisk översikt över realisationsvinstbeskattningsreglernas tillkomst och en översikt över gällande rätt. Slutligen genomgås de problem som kommer att behandlas i avhandlingens del II.

4.1 Tillkomsten av KL:s regler för realisationsvinstbeskattning

Vid diskussionen av gällande regler kan vägledning ofta erhållas från äldre förarbeten och rättsfall. När dessa rättskällor används kan det vara väsentligt att känna till i vilket sammanhang de tillkommit. En översikt tjänar även som en nyckel till lagförarbetena.

Lagregler om realisationsvinstbeskattning infördes första gången genom 1910 års bevillnings- och inkomstskatteförordningar (prop 1910:88). Även dessförinnan hade dock realisationsvinster beskattats i praxis. Man beskattade försäljningar av tillgångar där inköpssyftet var spekulativt; inköpet hade skett "i bestämt eller övervägande syfte att åter försälja det inköpta med vinst".[1] Om förhållandevis kort tid förflutit mellan köp och försäljning betraktades vinsten under alla omständigheter som skattepliktig.[2]

[1] Bodin-Palmgren 1909 s 38; citerat efter SOU 1949:9 s 21.

[2] A a.

Giltigheten av det senare påståendet är dock inte oomtvistat.[3]

9 § 2 mom c) i 1910 års KF angående bevillning av fast egendom samt af inkomst (SFS 1910:116) stadgade att till inkomst av arbete räknades "vinster af tillfällig natur, därunder inbegripen vinst å icke yrkesmässig afyttring af fast eller lös egendom, som förvärfvats genom köp eller byte och varit i säljarens ägo, om det är fast egendom, under mindre än tio år och eljes under mindre än fem år, dock efter afdrag af möjligen liden förlust å andra likartade affärer". En motsvarande bestämmelse infördes även i 7 § 3) c) i 1910 års förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt (SFS 1910:115). Genom lagregleringen övergavs således den direkta anknytningen till det subjektiva rekvisitet; spekulationssyftet. Enligt dep chefen, i prop 1910:88 s 103, skedde detta för att undvika svårigheter vid lagtillämpningen, men även då "det icke vore annat än i sin ordning, att även konjunkturvinster, som icke äro resultatet av spekulationsaffärer, betraktas och beskattas såsom inkomst".[4]

1910 års lagstiftning innehöll en asymmetrisk behandling av realisationsförluster, av i huvudsak samma slag som den nu gällande. I SOU 1949:9, s 26, anges att en huvudorsak härtill var att pga konjunkturen fram till första världskriget, vinster på fondbörsaffärer kom att framstå som en sedvanlig betydande inkomstkälla, som inte alltför mycket reducerades av understundom inträffade förluster.

I tiden fram till 1928 års KL framlades ett stort antal betänkanden med förslag till nya inkomstskatteförordningar. Huvuddelen av dessa innehöll inte något förslag till principiella förändringar av realisationsvinstbeskattningen. I SOU 1923:70 presenterade dock Wicksell och Davidson två grundläggande utredningar om inkomstbegreppets utformning. Davidson förordade att alla kapitalvinster och kapitalförluster skulle beaktas vid inkomstberäkningen.

I huvudbetänkandet, SOU 1923:69, framlades däremot ett förslag som närmast innebar en återgång till vad som gällt i praxis före 1910.

Reglerna i 1928 års KL (SFS 1928:370, propositioner 1927:102, 1928:213 och 1928:218) överensstämde i huvudsak med 1910 års regler.[5] Reglerna om sättet för realisationsvinstens beräkning var mycket sparsamma i KL:s ursprungliga version. I 36 § anv p 1 gavs vissa allmänna regler om vinstberäkningen på sammanlagt tio rader. Bl a stadgades avdragsrätt för förbättringskostnader samt att omkostnadsbeloppet skulle minskas med eventuella värdeminskningsavdrag o dyl.

Praxis angående realisationsvinstberäkning för fastighet var även sparsam i tiden fram till 1928; mindre än 10 mål finns refererade i Regeringsrättens årsbok.

Lagstiftningsåtgärderna i perioden fram till införandet av den eviga realisationsvinstbeskattningen 1967 var i huvudsak av teknisk karaktär eller innebar endast mindre justeringar av principiellt slag.

Genom SFS 1938:368 (SOU 1937:42, propositioner 1938:258 och 1938:392) utökades rörelsebeskattningen till att omfatta vinster vid avyttring av vissa avskrivningsbara anläggningstillgångar. Realisationsvinstbeskattningen blev i motsvarande mån inskränkt.

Praxis under 1930- och 1940-talen innebar en strikt formell gränsdragning mellan avyttring och upplåtelse av fastigheter. Vederlag enligt avtal som formellt var

[3] Se Davidson 1907 s 390 f.

[4] Citerat efter SOU 1949:9 s 25. Se närmare om innebörden i detta uttalande Mutén 1959 s 203.

[5] Avdragsrätten för realisationsförluster inskränktes till en förvärvskälla, som kommunalt hänförde fastighetsförsäljningar till de kommuner där fastigheterna var belägna. Härigenom blev avdragsrätten för realisationsförluster ytterligare inskränkt. Denna inskränkning avskaffades dock snart vid den statliga inkomstbeskattningen; SFS 1930:190 och prop 1930:142.

upplåtelser, men vars ekonomiska innebörd närmast var avyttring, beskattades som inkomst av fastighet. Genom SFS 1946:109 (prop 1946:105) infördes regeln i 35 § anv p 4 att allframtidsupplåtelser mot engångsersättning skulle beskattas som en realisation. Ungefär samtidigt infördes genom en särskild förordning (SFS 1947:210) skattefrihet för realisationsvinst vid expropriation o dyl.

1949 framlades ett betänkande angående beskattning av realisationsvinst m m (SOU 1949:9) där en totalöversyn av reglerna hade företagits. Betänkandet ledde till lagstiftning 1951 (SFS 1951:761 och prop 1951:170) med vissa tekniska justeringar av realisationsvinstbeskattningen. I syfte att vinna en mjukare övergång mellan full skatteplikt och full skattefrihet infördes en fallande skala, men med bibehållande av gällande yttersta tidsgränser för skatteplikten. Vidare infördes, för att förhindra kringgående, en begränsad skatteplikt vid försäljning av benefikt erhållen egendom, den s k skyldemannaregeln, vilken fortfarande finns kvar i 35 § 4 mom. Slutligen permanentades de provisoriska reglerna om skattefrihet vid expropriation o dyl.[6]

Under 1953 och 1954 ersattes den konventionella inkomstberäkningen med en schablonmässig inkomstberäkning för småhus, "äkta" bostadsföretag och allmännyttiga bostadsföretag. Detta föranledde även vissa särskilda regler för realisationsvinstbeskattningen avseende s k "värdehöjande reparationer"; SFS 1953:404, prop 1953:187 och BevU50.[7]

1965 framlade aktievinstutredningen sitt betänkande om beskattning av aktievinster oavsett innehavstid och förvärvssätt; SOU 1965:72. Förslaget ledde till lagstiftning genom SFS 1966:215, prop 1966:90 och BevU46.

1966 framlade markvärdekommittén ett motsvarande betänkande angående fastigheter. Enligt de 1967 införda reglerna beräknades vinsten enligt en real metod. Hela denna vinst var skattepliktig om innehavstiden hade varit mindre än två år, eljest var 75% av vinsten skattepliktig. Beskattning skedde även när fastigheten förvärvats genom ett benefikt fång eller en tvångsavyttring förelåg; SFS 1967:748, prop 1967:153 och BevU64.[8]

Praxis i perioden mellan KL:s införande och införandet av den eviga beskattningen får betecknas som relativt sparsam. Antalet referat angående fastighetsöverlåtelser är knappt 30. En stor del av dem behandlar gränsdragningen mellan onerösa och benefika fång samt behandlingen av undantagsförmåner och egendomslivräntor. Rättsfall angående själva vinstberäkningen är sparsamt förekommande.

Införandet av fastighetsbildningslagen ledde 1971 till att nya realisationsvinstbeskattningsregler avseende fastighetsreglering infördes; SFS 1971:925, prop 1971:135 och SkU64.

1976 företogs en allmän översyn av realisationsvinstbeskattningsreglerna. Till grund härför låg realisationsvinstkommitténs betänkande SOU 1975:53. För fastigheter innebar de nya reglerna att hela realisationsvinsten blev skattepliktig oavsett innehavstiden. Vidare ändrades stickdagen (före vilket datum verkliga anskaffnings- och förbättringskostnader inte beaktas enligt huvudregeln) från 1/1 1914 till 1/1 1952 och

[6] 1951 års lagstiftning fick en sådan lydelse att realisationsvinstreglerna för fastighet inte kom att sammanfalla med det i övrigt i KL använda fastighetsbegreppet, utan endast omfattade fast egendom. Detta korrigerades 1952 (SFS 1952:377, prop 1952:227 och BevU55).

[7] Lagändring avseende en- och tvåfamiljsfastigheter. Motsvarande lagändringar avseende "äkta" bostadsföretag respektive allmännyttiga bostadsföretag; SFS 1954:51, prop 1954:37 och BevU18 respektive SFS 1954:263, prop 1954:165 och BevU56.

[8] Genom SFS 1968:275 (prop 1968:88 och BevU43) vidtogs vissa justeringar i lagstiftningen. Bl a borttogs de särregler för allframtidsupplåtelser som hade införts 1967, vilka innebar att vissa allframtidsupplåtelser beskattades enligt 35 § 4 mom.

de återlagda värdeminskningsavdragen skulle indexeras; SFS 1976:343, prop 1975/76:180 och SkU63.

1980 skärptes realisationsvinstbeskattningen genom att indexuppräkningen sker först från det fjärde året efter det år då fastigheten förvärvades och de fasta tilläggen (3 000 kr/år) utgår inte för innehavsår efter 1980; SFS 1980:998, prop 1980/81:32 och SkU10. 1981 infördes vissa tekniska ändringar angående resultatberäkningsenheten, delavyttringar m m; SFS 1981:256, Ds B 1980:9, prop 1980/81:104 och SkU 40.

Frekvensen av refererade rättsfall i tiden efter den eviga beskattningens införande har ökat väsentligt.

4.2 *Översikt över gällande regler för och rättstillämpningsproblem vid fastighetsvinstbeskattning enligt KL*

1. Realisationsvinst beräknas som skillnaden mellan å ena sidan "den intäkt . . . som erhållits för den avyttrade egendomen med avdrag för försäljningsprovision och liknande kostnader" och å andra sidan "alla omkostnader för egendomen"; 36 § anv p 1.

KL innehåller fyra olika metoder för beräkning av realisationsvinst för respektive försäljning av fastigheter, aktier o dyl, bostadsrätter och annan lös egendom. I avhandlingens andra del behandlas, utöver regler som har betydelse oavsett slaget av försåld egendom, endast reglerna för realisationsvinstberäkning vid avyttring av fastighet. Reglerna för fastighetsförsäljning omfattar icke yrkesmässig försäljning av fast egendom, byggnad på annans mark, tomträtt, strömfall och rättighet till vattenkraft; 35 § 2 mom.[9] Till den del försäljningsintäkten belöper på sådana delar av fastigheten som fått avskrivas som inventarier under innehavstiden beskattas intäkten dock i den förvärvskälla där fastighet beskattats löpande under innehavet.

Såväl på intäkts- som på kostnadssidan finns beräknings-, värderings- och avgränsningsproblem. Det finns dels problem av grundläggande karaktär, dels avgränsningsproblem av mer speciell karaktär. Avhandlingen disponeras så att först diskuteras i de följande tre kapitlen de mer grundläggande frågorna om värdering av försäljningsintäkten (kapitel 5), omkostnadsbeloppets komponenter (kapitel 6) samt indexuppräkning av omkostnadsbeloppet (kapitel 7). I de därefter följande kapitlen 8 och 9 behandlas två speciella fall av resultatberäkning när förlust uppstår respektive avyttringen inte omfattar hela fastigheten. Slutligen behandlas i kapitlen 10–14 mer speciella avgränsningsproblem.

Olika frågor behandlas i dessa kapitel med utgångspunkt från de allmänna principer för realisationsvinstbeskattningen som diskuterats i avhandlingens

[9] Att byggnad på annans mark behandlas som fastighet framgår av 4 § KL.

första del. Dessa principer får störst betydelse för behandlingen av frågor där lagreglerna ger liten vägledning och detta gäller särskilt i kapitel 11–14.

2. En realisationsvinst skall beräknas när en kapitaltillgång har *avyttrats*. Genom avyttringen anses kapitalvinsten säkerställd på sådant sätt att den kan beskattas. Skattskyldighet för realisationsvinsten kan dock inträda vid en senare tidpunkt. Enligt praxis inträder skattskyldigheten när en första betalning av köpeskillingen erhålls.

Efter avyttringen skall intäkter och omkostnader uppskattas för realisationsvinstberäkningen. Några särskilda regler för värdering av *intäkt* vid realisationsvinstbeskattningen finns inte, utan KL:s allmänna värderingsprinciper får tillämpas (42 § KL). I rättstillämpningen får avgöras hur försäljningsintäkten skall värderas när likvid utgår i form av egendom som inte har ett klart marknadsvärde. Detta gäller exempelvis vid byte av fastigheter. Även värdet på köpeskillingsfordringar kan behöva uppskattas pga att de löper utan ränta eller av andra skäl har ett lägre marknadsvärde än det nominella värdet. Frågor om realisationsvinstberäkningens intäktssida behandlas i kapitel 5.

3. Det avdragsgilla *omkostnadsbeloppet* består av ingångsvärde och förbättringskostnader. Dessa omkostnader uppräknas med index motsvarande penningvärdeförsämringen och reduceras genom återläggning av indexuppräknade värdeminskningsavdrag. 36 § anv p 2 a innehåller omfattande regler härom.

I flera avseenden beräknas omkostnadsbeloppet på ett schablonmässigt sätt. Det främsta exemplet är rätten att i vissa fall använda ett alternativt ingångsvärde motsvarande taxeringsvärdet för visst år uppräknat med 133 % eller 150 %. När ett sådant ingångsvärde är högre än det verkliga ingångsvärdet - köpeskillingen vid förvärvet – minskar realisationsvinsten och viss värdestegring blir därför inte beskattad. De alternativa ingångsvärdena har till syfte att såväl förenkla realisationsvinstberäkningen som undanta vissa kapitalvinster från beskattning.

Förbättringskostnadernas storlek beror på de investeringar som företagits på fastigheten under innehavstiden och i vilken mån dessa kunnat kostnadsföras vid den löpande beskattningen. För konventionellt beskattade fastigheter gäller att ny-, till- och ombyggnadskostnader är avdragsgilla vid realisationsvinstberäkningen medan reparationer kostnadsförs vid den löpande beskattningen. För schablonbeskattade fastigheter föreligger ingen öppen avdragsrätt för reparationer vid den löpande beskattningen. Vid realisationsvinstberäkningen får därför även värdehöjande reparationer avdras.

Såväl ingångsvärdet som ny-, till- och ombyggnadskostnaderna kostnadsförs delvis vid den löpande konventionella fastighetsbeskattningen genom värdeminskningsavdrag. Värdeminskningsavdragen återläggs därför vid realisationsvinstberäkningen och ökar realisationsvinsten. Avdragsrätten vid realisationsvinstbeskattningen omfattar härigenom netto det skattemässiga

restvärdet på dessa investeringar.

I kapitel 6 diskuteras rättstillämpningen avseende bl a följande frågor: Bestämmande av fastighetens ingångsvärde, fördelningen av avdrag för fysisk värdeminskning mellan den löpande beskattningen och realisationsvinstberäkningen, begränsningar i avdragsrätten för investeringsutgifter på grund av KL:s förbud mot avdrag för personliga levnadskostnader samt vid den löpande beskattningen icke avdragsgilla s k kapitalförluster.

4. Den svenska inkomstbeskattningen är med undantag för fastighetsvinstbeskattningen nominalistisk. En *real* realisationsvinstberäkning innebär att olika omkostnadsposter skall uppräknas med ett index för penningvärdeförsämringen från inköpstidpunkten till försäljningstidpunkten. Enligt nu gällande regler i 36 § anv p 6 a omfattar dock indexuppräkningen endast penningvärdeförsämringen från det fjärde året efter förvärvet respektive tidpunkten då förbättringskostnaden är nedlagd.

Reglerna om förskjutning av indexuppräkningen medför stora praktiska tillämpningsproblem. I kapitel 7 berörs dessa problem, men främst behandlas där frågor om hur förvärvs- respektive avyttringstidpunkterna skall bestämmas som avgränsningar för indexuppräkningen.

5. Erhålls en mindre intäkt vid avyttringen än de kostnader som nedlagts för fastighetens förvärv och förbättring realiseras en *förlust.* Enligt 36 § anv p 3 beräknas "realisationsförlust . . . på samma sätt som realisationsvinst", men denna regel inskränks genom att vid förlustens beräkning alternativa ingångsvärden[10] inte får användas och indexuppräkning inte får ske. Avdrag för realisationsförlust får vidare endast göras från realisationsvinst; 36 § anv p 4.

Beräkningen av storleken på en realisationsförlust innebär i allt väsentligt samma problem som vid en vinstberäkning. En mer specifik fråga för rättstillämpningen är vilka transaktioner som anses vara en sådan avyttring varigenom en realisationsförlust uppstår. Bl a denna fråga behandlas i kapitel 8.

6. KL:s regler om en i huvudsak real vinstberäkning och en nominell förlustberäkning är en asymmetri som medför att omfattningen av resultatberäkningsenheten får stor betydelse. Inom enheten kan reala förluster, exempelvis på en byggnad, kvittas ut mot reala vinster, exempelvis på marken.

Detta medför överväganden vid en *delavyttring* om hur stor del av omkostnadsbeloppet som kan utnyttjas vid realisationsvinstberäkningen. I 36 § anv p 2 a finns två metoder för beräkning av omkostnadsbeloppet vid delavyttring. I kapitel 9 undersöks innebörden av dessa metoder och diskuteras rättstillämpningsfrågor, bl a om fördelningen av omkostnadsbelop-

[10] Alternativregeln om användning av 1952 års taxeringsvärde får tillämpas.

pet mellan flera delägare till fastigheten sker efter deras andelstal eller om den i vissa situationer kan konkretiseras.

7. Ovan har diskuterats de grundläggande komponenterna i realisationsvinstberäkningen som skall behandlas i kapitlen 5–9. I de därefter följande kapitlen skall behandlas frågor av mer komplicerad karaktär som påverkar realisationsvinstberäkningen i olika avseenden.

8. Avgränsningen mellan realisationsvinstbeskattning och löpande beskattning grundar sig på de karaktäristika som är utmärkande för realisationsvinster till skillnad från andra inkomster. Bedömningen av avgränsningen kan gälla hela transaktioner eller den närmare bestämningen av storleken på de intäkter som skall ingå i realisationsvinstberäkningenen respektive beräkningen av löpande inkomst.

Enligt 35 § 1 mom 4) är en realisationsvinst en "vinst genom icke yrkesmässig avyttring".

Yrkesmässighet är rekvisitet för gränsdragningen mellan normala vinster i en näringsverksamhet och realisationsvinster. Gränsdragningen är i KL inte närmare reglerad och har därför gett upphov till en omfattande praxis. I kapitel 10 diskuteras realisationsvinstens särdrag och skillnader i beskattningen jämfört med beskattningen av normala försäljningsvinster i rörelse som särdragen motiverar. Praxis undersöks för att se om gränsdragningen sker med utgångspunkt från dessa särdrag och skillnader i beskattningskonsekvenser.

9. *Avyttring* är det rekvisit som avgränsar realisationsvinstbeskattningen från den löpande beskattningen av avkastning. I 35 § anv p 4 regleras gränsdragningen närmare genom att allframtidsupplåtelser jämställs med avyttringar. Gränsdragningen beror på om upplåtelsen är tidsbegränsad eller tidsobegränsad, och om ersättningen är på en gång bestämd. Dessa frågor behandlas i kapitel 11. Där behandlas även hur beskattningen sker av sådana upplåtelser som är långsiktiga men tidsbegränsade.

10. *Tidpunkten för beskattning* regleras i 41 § KL. Beskattningstidpunkten är allmänt en viktig fråga vid inkomstbeskattningen. För realisationsvinster inträder skattskyldigheten för hela vinsten när den första betalningen blir tillgänglig för lyftning. Den grundläggande frågan i rättstillämpningen angående skattskyldighetens inträde är att avgöra vad som är en första betalning.

Enligt särskild lagstiftning kan realisationsvinstens beskattning uppskjutas genom att uppskov medges. Uppbördslagen innehåller vidare en möjlighet till anstånd och fördelning av skattebetalningen i vissa fall. Reglerna om uppskov med realisationsvinstbeskattning behandlas inte närmare i avhandlingen.

Vid vissa avyttringar är inte hela intäkten realiserad på ett sådant sätt att hela realisationsvinsten kan beskattas vid en enda tidpunkt. Ett alternativ med en uppskjuten beskattning av den ovissa intäkten har utformats i praxis. I praxis har inte ställning tagits till vissa frågor om hur omkostnadsbeloppet

skall avräknas och indexuppräknas i dessa situationer. Problemen behandlas i kapitel 12. Bedömningen får i huvudsak ske med tillämpning av lagstiftningens allmänna grunder, och då särskilt realisationsprincipens krav på att värderingssäkerhet och viss betalningsförmåga skall föreligga.

Vidare diskuteras i kapitel 12 rättstillämpningen när ett uppskattat värde på hela köpeskillingen ursprungligen har lagts till grund för beskattning, men när uppskattningen senare visar sig vara för hög. Rättelse kan ske bl a med tillämpning av resningsinstitutet.

11. En särskild variant av en svårvärderad köpeskilling är säljarens förbehåll att fortsätta uppbära avkastning från fastigheten. KL innehåller ett ålderdomligt stadgande om en typ av *avkastningsförbehåll*, undantagsförmåner. Vad som därutöver allmänt gäller för beskattning av avkastningsförbehåll är oklart. Principiellt sett är det i huvudsak en fråga om tidpunkten för beskattningen, som bör bedömas enligt realisationsprincipens grunder. Frågan diskuteras i kapitel 13.

Vidare behandlas i kapitel 13 avräkning mellan säljare och köpare avseende upplupen eller i förtid uppburen avkastning samt avkastning och värdeminskning på fastigheten i perioden mellan avyttringen och köparens tillträde. Frågan är hur dessa avräkningar påverkar realisationsvinstens storlek.

12. Realisationsvinstbeskattning sker endast vid avyttringar. Vid *benefika överlåtelser* beskattas inte en existerande kapitalvinst. Beskattningen av den latenta kapitalvinsten uppskjuts till gåvotagarens/arvingens framtida avyttring av fastigheten. Detta anges i 35 § 2 mom 4:e st genom regler att gåvotagaren/arvingen skall överta givarens/arvlåtarens ingångsvärden etc. Denna behandling är således klart angiven i KL och är en tillämpning av kontinuitetsprincipen.

I rättstillämpningen får avgöras vilka transaktioner som är avyttringar respektive benefika överlåtelser. I praxis har två gränsdragningsprinciper utvecklats, huvudsaklighetsprincipen vid fastighetsöverlåtelser och delningsprincipen vid överlåtelser av aktier. Dessa principer har en vidare innebörd än enbart gränsdragning. De utgör i praxis utvecklade metoder för hur blandade överlåtelser skall beskattas. I kapitel 14 skall diskuteras hur gränsdragningen sker och vilka materiella beskattningskonsekvenser den medför.

13. *Sammanfattningsvis* kan följande sägas om reglerna för realisationsvinstbeskattningen och om hur de skall behandlas i avhandlingens särskilda del. Lagstiftningen är relativt omfattande. I enkla situationer är det därför i huvudsak klart hur realisationsvinsten skall beräknas. Behandlingen av lagreglernas innebörd i dessa fall blir därför i huvudsak en undersökning av om effekterna står i överensstämmelse med principerna för en likformig och konsekvent beskattning.

I mer komplicerade fall finns värderings- och gränsdragningsproblem som

kräver en bedömning av sakomständigheternas innebörd och överväganden om hur rättstillämpningen skall ske. I avhandlingens särskilda del sker dels en liknande utvärdering av praxis som av lagreglerna, dels en diskussion om den rättstillämpning som är lämplig och kan förväntas i sådana fall som ännu ej bedömts i praxis. Nedan i avsnitt 4.4 skall allmänt diskuteras vilka tolknings- och tillämpningsmetoder som därvid kan användas.

4.3 En översikt över gällande regler för fastighetsvinstbeskattning i USA och de nordiska länderna[11]

De exempel på utländska lösningar av olika frågor som lämnas i avhandlingens särskilda del är i huvudsak hämtade från amerikansk rätt och i några fall från våra nordiska grannländer. Nedan ges en översikt över reglerna för fastighetsvinstbeskattning i dessa länder för att erhålla en bakgrund till de kommande exemplifieringarna.

4.3.1 Finland[12]

Zimmer anger i sin framställning om inkomstbegreppets utveckling i Norden, 1982 s 74, att man "må si at skattelovgivningen i de nordiske land . . . ikke lenger bygger på et snevert inntektsbegrep" med hänsyn till den utvidgning som skett av realisationsvinstbeskattningen. Han undantar dock Finland från denna karaktäristik.

Den finska realisationsvinstbeskattningen överensstämmer i stort med de regler som gällde i Sverige innan den eviga beskattningen infördes. Som tillfällig vinst beskattas vinst, som uppkommit genom tillfällig överlåtelse av fastighet, om egendomen förvärvats genom köp eller jämförligt fång mot vederlag och om den varit i överlåtarens ägo mindre än 10 år. 100 % av vinsten är skattepliktig intill fem år varefter den reduceras med 20% för varje ytterligare innehavsår. Inflationen beaktas inte särskilt. Realisationsförlust är avdragsgill endast mot realisationsvinst.

Skattefrihet råder vid försäljning av egnahem om ny bostad anskaffas.

Då den finska realisationsvinstbeskattningen till stor del motsvarar den beskattning vi numera i Sverige övergivit berörs den inte närmare i den fortsatta framställningen.

[11] Framställningen bygger på för varje land nedan angiven litteratur samt för Norden; Zimmer 1982.

Framställningen är mycket översiktlig och är därför inte alltid helt precis. Gränsdragningsfrågor berörs i allmänhet inte.

[12] Framställningen bygger på Andersson 1975 samt Handbok för skatteförvaltningen 1980.

4.3.2 Norge[13]

De norska fastighetsvinstbeskattningsreglerna innehåller en rad särregler.

Om man som huvudregel anger att realisationsvinster beskattas oavsett innehavstid inskränks denna regel kraftigt av undantagen. Egnahem samt gårds- och skogsbruk är undantagna från beskattning om de innehafts i mer än 10 år.[14]

Vinst vid försäljning av ärvd fastighet är som huvudregel inte skattepliktig. Regeln har samma innebörd som i äldre svensk rätt, dvs kapitalvinsten beskattas inte vare sig den uppstått före eller efter arvet. Försäljningar av tomter samt fastigheter med avskrivningsbara byggnader följer däremot en annan regel. Vid realisationsvinstberäkningen åsätts dessa fastigheter ett ingångsvärde som är lika med marknadsvärdet vid arvet. Någon beskattning av kapitalvinster som uppstått före tidpunkten för arvet sker således inte.

Vid försäljning av en fastighet som erhållits som gåva utgör fastighetens marknadsvärde vid gåvotidpunkten ingångsvärde. Sker en försäljning inom 10 år efter gåvotillfället beskattas dock gåvotagaren för värdestegringen under de 10 år som föregått försäljningen, dock inte för värdestegring längre tillbaks än från givarens förvärv.

Vid vinstberäkningen får ingångsvärde och förbättringskostnader uppräknas med en schablonmässig procentsats som avses något understiga penningvärdeförsämringen under innehavstiden.

Realisationsförluster är avdragsgilla om en vinst av försäljningen hade varit skattepliktig. Avdragets storlek reduceras i lika mån som skatteplikten skulle reduceras på en motsvarande vinst. Vid beräkning av förlusten får den i föregående stycke nämnda uppräkningen inte ske. Förlusten kan avräknas även mot andra inkomster än realisationsvinster.

4.3.3 Danmark[15]

I motsats till de övriga nordiska länderna beskattas fastighetsvinster i Danmark med en särskild skatt. Skatten uppgår till 50% av realisationsvinsten. Överstiger innehavstiden tre år minskar den skattepliktiga andelen av vinsten med 20% per överskjutande innehavsår och full skattefrihet råder vid försäljningar efter sju innehavsår. Egnahemsförsäljningar är dock normalt skattefria redan om fastigheten bebotts mer än två år. Även försäljning av ärvd eller genom gåva erhållen fastighet beskattas. Gåva medför för givaren en skattemässig realisation av en befintlig kapitalvinst eller en kapitalförlust.[16]

[13] Framställningen bygger på Aarbakke 1984.

[14] För egnahem, vilket inkluderar fritidsbostad, finns ytterligare regler, som utgår från i vilken mån fastigheten brukats som ägarens bostad och modifierar det angivna; se a a s 134 f.

[15] Framställningen bygger på Bjørn, Hulgaard och Michelsen, 1985 s 128 ff.

[16] A a s 108 f.

Vid beräkningen av vinsten får ingångsvärde och förbättringar uppräknas med index motsvarande penningvärdeförsämringen. Om de faktiska förbättringskostnaderna är lägre erhålls ändå alltid ett avdrag på 10 000 DKR per innehavsår. Även detta avdrag indexuppräknas.

Realisationsförluster är inte avdragsgilla.

I Danmark finns vid sidan om realisationsvinstskatten en särskild värdestegringsskatt; frigörelseavgiften. Denna utgår på värdeökning som orsakats av en utökad bebyggelserätt som beror på planförändringar. Avgiften uppgår till 40% av ett försiktigt uppskattat värdeökningsbelopp upp till 200 000 DKR och till 60% på överskjutande belopp. Avgiften skall i princip erläggas efter att taxeringsförfarandet avslutats, och utgör således en skatt på en orealiserad kapitalvinst. Mot säkerhet i fastigheten kan dock uppskov erhållas med avgiftens erläggande.[17] Vid en eventuell framtida realisationsvinstbeskattning erhålls avdrag för dubbla beloppet av frigörelseavgiften.

4.3.4 USA[18]

Den amerikanska federala lagstiftningen om realisationsvinstbeskattning är i större utsträckning än den svenska av generell karaktär. Det finns endast ett fåtal särregler för fastighetsförsäljningar.

Är innehavstiden kortare än sex månader är 100% av realisationsvinsten skattepliktig, i andra fall 40%.

För gåvor gäller kontinuitetsprincipen; gåvotagaren övertar givarens ingångsvärde, dock högst marknadsvärdet. Detta betyder att kapitalförluster inte kan överföras genom gåva. Vid arv erhålls alltid ett nytt ingångsvärde lika med marknadsvärdet. Varken kapitalvinster eller förluster uppkomna före dödsfallet kommer således att påverka beskattningen.

Realisationsförluster är primärt avdragsgilla mot realisationsvinster av samma slag (kort- eller långtidsförluster). Överskjutande förluster, upp till 3 000 USD, kan dras av mot andra inkomster än realisationsvinster, varvid gäller att långtidsförluster bara har halvt värde.[19] Återstående förluster får utnyttjas senare år.

Vid försäljning av egnahem kan uppskov erhållas med beskattningen om en ny fastighet förvärvas. Realisationsvinsten läggs inte till inkomsten utan i stället minskas ingångsvärdet för den nya fastigheten med motsvarande belopp. Vinster upp till 125 000 USD vid försäljning av egnahem är skattefria om säljaren är äldre än 55 år.

[17] Efter fyra år utgår 6% ränta på uppskovsbeloppet och efter 12 år skall beloppet normalt ha erlagts.

[18] Framställningen bygger på McNulty 1983 och Chirelstein 1982.

[19] 2 USD långtidsförlust mot 1 USD vanlig inkomst.

4.4 *Tillämpning och tolkning av reglerna för realisationsvinstbeskattning*

1. Sättet att tillämpa och tolka reglerna för realisationsvinstbeskattning bör inte skilja sig från vad som gäller för inkomstbeskattningen i övrigt. Beaktandet av olika rättskällor, bundenheten till förarbetsuttalanden, äldre praxis etc bör vara densamma. Dessa frågor är allmänna och behandlas inte närmare här.[20]

Avhandlingens andra del behandlar i stor utsträckning frågor om den verkliga ekonomiska innebörden av en faktisk omständighet. Rättstillämpningens utformning är beroende av i vilken utsträckning innebörden bedöms på ett mer formellt eller på ett mer reellt sätt. Utrymmet för en mer självständig bedömning är beroende av karaktären på de förarbeten som finns på området och detta skall beröras nedan.

2. Tillämpningsproblem uppstår när lagtext, förarbeten eller rättspraxis inte ger ett tillräckligt explicit svar om beskattningskonsekvenserna i en konkret situation. En allmänt omfattad metod är att finna en lösning som står i överensstämmelse med lagstiftningens allmänna grunder och regelsystemet i övrigt. Metodens begränsning är att lagstiftningens allmänna grunder ofta är så allmänt formulerade att de inte omedelbart anger en riktig lösning. Vidare kan det finnas flera grundläggande aspekter som pekar i olika riktningar.

I kapitel 3 har angetts de aspekter som åberopats i förarbetena vid utformningen av realisationsvinstbeskattningen. Då realisationsvinstbeskattningen numera primärt motiveras av skatteförmågeprincipen bör likformiga lösningar eftersträvas vid rättstillämpningen på detta område. Då skattelagstiftningens utformning även styrts av andra hänsynstaganden är beskattningen dock inte alltid likformig.

Helmers, 1956 s 233, anser att skattelagstiftningen som den numera (1956) är utformad inte längre tillämpar likformighetsprincipen. "Tolkning av skattelag enligt en likformighetsprincip av högre dignitet med betydelse för hela skattelagstiftningen är därför inte längre motiverad av lagstiftningens innehåll. Likformigheten som riktpunkt blir då inget annat än att två identiskt lika situationer vid tillämpningen av ett och samma stadgande skola bedömas lika."

Det faktum att exempelvis den skattepliktiga realisationsvinsten i vissa avseenden beräknas på ett mycket schablonmässigt sätt visar dock inte att likformighet inte skulle eftersträvas i andra situationer där inte klara motiv för en olikformig beskattning angivits av lagstiftaren. Vad som bör iakttas är att regleringen av vissa frågor kan ha utformats även med andra syften än likformighetssträvanden och dessa syften kan begränsa möjligheten att tillämpa likformiga lösningar.

En likformig realisationsvinstberäkning får eftersträvas med utgångspunkt

[20] Förarbetenas betydelse vid lagtolkningen har diskuterats ingående i den juridiska doktrinen. Med avseende på tolkning av skattelag har diskussionen relativt nyligen förts vidare av Mattsson SST 1981 s 291 ff, Lindencrona 1983 s 491 ff och Bergström SN 1984 s 309 ff.

från den allmänna utformning som beskattningen har på detta område, som främst präglas av realisationsprincipen och kontinuitetsprincipen. De motiv som uppbär dessa principer är därför viktiga att beakta. Fördelningspolitiska och samhällsekonomiska aspekter bör däremot inte beaktas vid rättstillämpningen. Praktiska hänsynstaganden bör i huvudsak inte heller företas vid rättstillämpningen. Helt kan man dock inte bortse från denna aspekt. Man bör ju eftersträva lösningar som i praktiken leder till en likformig beskattning.

3. Rättstillämpning kräver dels ett fastställande av sakomständigheterna i ett fall (faktumsidan) och dels en tolkning av de regler som skall tillämpas på fallet (regelsidan). Gränsen mellan faktumsidan och regelsidan är inte given i lagstiftningen. Realisationsvinstbeskattningsreglerna skulle exempelvis kunna inskränkas till att stadga att inkomst av icke-yrkesmässiga avyttringar är skattepliktig. Inkomstberäkningen skulle då kunna sägas helt vara ett fastställande av faktumsidan, förekomsten av en avyttring och vinstens storlek vid denna avyttring.[21] KL reglerar dock realisationsvinstberäkningen i ganska stor omfattning. Reglerna innebär dels schabloniseringar som avviker från en ekonomiskt korrekt vinstberäkning, dels ekonomiska beräkningsmetoder som för klarhetens skull angivits explicit i lagtexten. Reglerna är inte så omfattande att de alltid kan användas utan utfyllnad.

Den utfyllande tolkningen kan bestå dels i kvalificering av transaktioner och deras komponenter för att bestämma vilka rättsregler som är tillämpliga, dels i överväganden om hur realisationsvinsten skall beräknas på bästa sätt när lagreglerna inte entydigt anger detta.

4. En långtgående tillämpning av likformighetsprincipen vid *kvalificeringsproblem* kommer till uttryck i den tolkningsmetod som brukar betecknas som ett realekonomiskt betraktelsesätt. Med ett realekonomiskt betraktelsesätt menas normalt i Sverige detsamma som den tolkningsmetod som i Västtyskland betecknas "die wirtschaftliche Betrachtungsweise".[22] Bergström, 1978 s 25, beskriver "die wirtschaftliche Betrachtungsweise" som en teleologisk tolkningsmetod där de ekonomiska ändamålen, som olika skatterättsliga regler fullföljer, skall tillmätas särskild betydelse. Svensk doktrin och praxis förhåller sig restriktiv till användningen av ett realekonomiskt betraktelsesätt i denna mening vid kvalificeringsproblem. I Sverige upprätthålls den civilrättsliga kvalificeringen i allmänhet i skatterätten.[23]

[21] Även ett sådant fastställande av faktumsidan kan dock kräva beaktande av rättsregler, om än inte skatterättsliga.

[22] Se härom Hagstedt 1972 s 44 f och Bergström 1978 s 24 ff.

[23] Hagstedt 1972 s 44, Bergström 1978 s 139 ff och se RÅ82 1:21 som ett exempel.
Dessa författare ställer sig dock inte helt avvisande till att ett realekonomiskt betraktelsesätt i vissa situationer kan komma till användning såsom tolkningsdata som kan vägas samman med andra; Hagstedt s 51 och Bergström s 90.
Helmers, 1956 s 500 ff, avvisar användandet av en "särskild tolkningsmetod, knuten till skattskyldigs syfte att med lagliga medel söka undvika skatt". Han är i denna mening avvisande till "die wirtschaftliche Betrachtungsweise".

I de fall en transaktions innebörd är civilrättsligt entydig bör man inte frångå denna kvalificering i syfte att föra in transaktionen under en skatteregel som explicit inte omfattar transaktionen.[24] Den typ av problem som skall behandlas i denna avhandling är oftast inte av detta slag. Det är i stället fråga om att inom ramen för en transaktion försöka kvalificera olika komponenter i de prestationer som utbyts.

I ett avtal kan parternas rubricering av en omständighet avvika från omständighetens verkliga innebörd. Rättstillämpningen utgår ändå från omständighetens verkliga innebörd,[25] och för att fastställa denna kan en ekonomisk bedömning behöva företas. En sådan bedömning måste dock ske med beaktande av sådana definitioner av olika omständigheter som finns i lagregler och praxis. Detta kan sägas vara en realekonomisk eller realistisk tolkning av sakomständigheterna.

Alternativet till en realistisk tolkning är en mer formell tolkning, som fäster avgörande avseende vid de beteckningar parterna angett och som inte innebär en alltför långtgående ekonomisk analys av sakomständigheternas innebörd.

En likformig beskattning kräver en realistisk tolkning av sakomständigheterna; lika fall skall behandlas lika. En sådan rättstillämpning minskar även beskattningens påverkan på transaktionernas uppläggning. Om parterna förmodar att man i praxis kommer att följa den formella eller yttre form transaktionen ges kan detta motivera parterna att företa eljest omotiverade dispositioner i samband med överlåtelsen. En realistisk rättstillämpning minskar incitamentet till skattemässiga dispositioner och beskattningen blir härigenom mer *neutral.*

De främsta argumenten mot en realistisk tolkning torde vara att den kan vara opraktisk och minskar förutsebarheten. Argumenten är onekligen riktiga för ett antal fall, men det är inte alltid givet att praktikabilitet och förutsebarhet ökar eller ökar i tillräcklig utsträckning för att motivera de likformighetsbrister en formell rättstillämpning kan medföra.

Ur praktisk synvinkel kan en realistisk rättstillämpning framstå som mer komplicerad än en mer formell rättstillämpning. Den kan medföra större transaktionskostnader i form av mer omfattande handläggning hos skattemyndigheterna och flera rättstvister i skattedomstolarna. Om bedömningen även innefattar de delar av händelseförloppet som ligger utanför själva rättstillämp-

[24] Hjerner, 1983 s 292, menar att ägnar man sig åt "förträngning på faktumsidan eller analog rättsanvändning på regelsidan äventyras därmed rättssäkerheten. Det synes ... dock mera utmanande att förtränga och förneka obestridliga fakta i målet t ex en försäljning av en fastighet med åbyggnad eller av en dödsboandel, och i stället förvanska verkligheten genom att påstå att försäljning skett av en andel i en fastighet för vilket det erforderliga civilrättsliga underlaget saknas, än att öppet redovisa problemet på regelsidan och förklara att enligt lagstiftningens grunder regeln får tillämpas icke blott på köp utan jämväl på jämförliga fång, såsom försäljning av andel i dödsbo vars enda tillgång är en fastighet".

[25] LLMS 1984 s 555.

ningen, framstår en formell rättstillämpning däremot inte tveklöst som mer praktisk då den kan medföra transaktionskostnader genom att de skattskyldiga vidtar transaktioner som de eljest inte skulle ha vidtagit.

Det kan vidare framhållas att även om det är viktigt att beskattningen utformas så att den blir lätt tillämplig, kompromisser mellan konsekvens och praktikabilitet bör företas av lagstiftaren. Detta bör därför endast i begränsad utsträckning ske vid rättstillämpningen.

Förutsebarheten i rättstillämpningen minskar om skattedomstolarna avviker från ett begrepps gängse civil- eller skatterättsliga innebörd. I dessa fall bör därför en ganska långtgående formell tolkning ske, så att en transaktion som klart uppfyller de rättsliga kvalifikationerna för att vara exempelvis ett arrende inte på realekonomisk grund beskattas som en försäljning.

En rad företeelser är dock inte i lagstiftning definierade på ett så entydigt sätt att bundenhet föreligger till de beteckningar parterna givit transaktionen och dess beståndsdelar. Det är därvid ofrånkomligt att den reella innebörden av transaktionen och dess beståndsdelar måste beaktas. I dessa fall torde det vara möjligt att tillämpa en konsekvent realistisk tolkning, medan en konsekvent formell tolkning däremot inte är möjlig då den skulle kunna undergräva likformigheten i beskattningen.

Förutsebarheten torde öka om de skattskyldiga kan utgå från att domstolarna konsekvent följer den verkliga innebörden av hans dispositioner. Är fältet däremot öppet för spekulationer, om i vilken utsträckning skattedomstolarna är beredda att i stället beakta formella beteckningar, torde förutsebarheten bli mindre. Normalt talar därför förutsebarhetsskäl för en realistisk tolkning av sakomständigheterna.

Det är dock i vissa situationer svårt att exakt fastställa sakomständigheternas verkliga ekonomiska innebörd. I dessa fall kan användning av ett mer formellt tolkningsalternativ vara motiverat av praktiska hänsyn och av förutsebarhetsskäl.

5. För att bestämma den verkliga innebörden av en transaktion och dess beståndsdelar kan krävas en mer eller mindre långtgående ekonomisk analys. Utrymmet för en självständig sådan analys är beroende av hur detaljerat det i lagtexten har angivits hur beräkningar skall företas, vilka komponenter som skall ingå i beräkningarna etc. När behovet av utfyllnad blir stort och mer komplicerade självständiga beräkningar krävs kan det framstå som mer osäkert hur denna utfyllnad skall ske. I andra fall kan den ekonomiska utfyllnaden däremot framstå som mer eller mindre trivial.

Att ett plus ett är två anges inte på något ställe i KL. Denna enkla aritmetik är dock ett så notoriskt faktum att det självklart ingår i reglerna för inkomstberäkning utan särskilt stadgande.

I 36 § anv p 2 b 4:e st anges att anskaffningskostnaden för en avyttrad teckningsrätt etc beräknas som den del av totalanskaffningskostnaden som belöper på rätten. Att

detta innebär en beräkning av ett bråktal, med teckningsrättens värde i täljaren och hela aktievärdet i nämnaren, kan eventuellt anses som notoriskt, men det är inte självklart.

Innan lagstadgandet existerade var det inte heller klart att en del av anskaffningskostnaden skulle anses belöpa på teckningsrätten; se RÅ 1933 ref 43. Ställningstagandet till denna fråga torde ha skett utifrån en ekonomisk analys av teckningsrättens och aktiens ekonomiska natur, vilket givetvis även krävde ett beaktande av civilrättsliga regler. Att ställningstagandet inte är helt självklart framgår även av RÅ83 1:77 där en likartad frågeställning, fördelning av förvärvspriset på optionsrätt respektive skuldebrev, bedömdes på ett annat sätt; se vidare avsnitt 13.3.1.1.

När man väl tagit ställning till att en del av anskaffningskostnaden skall anses falla på teckningsrätten är sättet för beräkning av andelen däremot möjligen självskrivet. Den likartade regeln i 36 § anv p 2 a 13:e st går dock för säkerhets skull ett steg längre än anv p 2 b 4:e st och anger direkt i lagtexten en proportioneringsformel vid delavyttring av fastighet.

I flertalet fall är det inte fråga om särskilt komplicerade analyser. Analysen är därvid normalt okontroversiell. Det kan i stället vara mer komplicerat att bedöma i vilken utsträckning lagreglerna och förarbetsuttalandena lämnar luckor för en självständig ekonomisk analys.

Som exempel på fall där en ekonomisk bedömning sker kan nämnas värderingsfrågor. Det kan vara fråga om att beräkna storleken på olika vederlag som utgår. Dessa bestämningar kan i sin tur vara av betydelse för kvalificeringen av en transaktion, exempelvis vid gränsdragningen mellan gåva och köp. En kvalificering av sakomständigheter kan även mer direkt bygga på uppfattningar om ekonomiska skeenden där lagdefinitioner saknas; exempelvis avseende en tillgångs förslitning och värdeminskning, beräkning av ränteandelar i periodiska betalningar etc.

Normalt är en fråga inte helt oreglerad, men reglerna ger inte klart besked om hur en föreliggande situation skall bedömas. I en sådan situation kan en ekonomisk analys av effekterna av olika alternativa tolkningar visa att det ena alternativet innebär en lösning som bättre än det andra alternativet överensstämmer med grundläggande principer om likformighet, kontinuitet, försiktighet och neutralitet vid beskattningen. Detta alternativ bör ha företräde när rättskällorna inte ger något övervägande stöd åt någotdera alternativet.

Situationen blir mer komplicerad om det principiellt riktiga alternativet kommer i någon motsättning till rättskällorna. Exempelvis kan allmänna motivuttalanden, lagreglernas systematik och en ekonomisk analys grundad på likformighetsprincipen stödja en lösning som strider mot ett mer speciellt förarbetsuttalande eller en rättspraxis. Är de speciella rättskällorna otvetydiga får de anses ha företräde, men i en situation där exempelvis förarbetsuttalandet eller rättsfallet kan behöva tolkas eller är motsägelsefulla har de kanske inte tillräcklig tyngd för att beaktas.

Det ovan sagda torde i väsentliga delar kunna sammanfattas med följande citat av Mutén, 1959 s 118:

"I första hand kan ett realekonomiskt betraktelsesätt vara användbart som supplementär tolkningsprincip i sådana fall, där två ur rättssäkerhetssynpunkt likvärdiga lösningar står mot varandra, och valet kan träffas antingen under hänsynstagande till regeln att hellre fria än fälla, eller med beaktande av skattelagarnas praktiska funktion. I sådana fall skulle man kunna tänka sig hänsynstagande till den senare under tillämpning av ett realekonomiskt betraktelsesätt. Men kravet måste vara, att den tillämpade lösningen dels icke strider mot lagens ordalydelse, dels icke heller står i strid med stadgad praxis, vare sig denna är civilrättslig eller skatterättslig. Att däremot den skatterättsliga praxis på många områden måste innebära en vidareutveckling av den civilrättsliga, ligger i sakens natur. Någon skatterättens autonomi konstitueras icke härigenom."

6. Avslutningsvis skall ges en övergripande beskrivning av rättskällornas omfattning och karaktär på realisationsvinstbeskattningsområdet.

Lagstiftningen behandlar alla vinstberäkningens huvudkomponenter. Liksom i KL i övrigt behandlas dock sparsamt avgränsningsfrågor och omständigheter som är mindre vanliga.

Innehållet i *förarbetena* är av liknande karaktär. Antalet lagregler var ursprungligen få och kortfattade. En rad bedömningar lämnades att lösas i praxis, som gränsdragningen mellan onerösa och benefika överlåtelser, den närmare bestämningen av tidpunkten för skattskyldighetens inträde etc. Genom senare lagstiftning har bl a nya artificiella konstruktioner tillkommit (exempelvis alternativa ingångsvärden och förskjutningen av indexuppräkningen). Vidare har vissa grundläggande frågor reglerats (exempelvis delavyttringar). Förarbetena har i dessa fall i huvudsak inriktats på att förklara den tekniska innebörden av reglerna. Det är däremot sparsamt med uttalanden om hur grundläggande principer har beaktats. För flera problem där lagreglerna inte ger en explicit lösning saknas således särskilda motivuttalanden som kan anvisa en sådan lösning.

Rättspraxis är totalt sett relativt omfattande, men är ojämnt fördelad på olika problemställningar. En stor del av rättsfallen avser tillämpningar av särskilda regler som inte ger principiella riktlinjer för lösning av andra problem. Av domsmotiveringar framgår normalt endast sparsamt i vilken utsträckning och hur lagstiftningens allmänna grunder beaktats.[26] Domsmotiveringarna har dock blivit mer utförliga med tiden.

I linje med vad som har uttalats ovan bör rättstillämpningen, inom ramen för gällande regler, söka lösningar som står i överensstämmelse med realisationsvinstbeskattningens allmänna grunder. Utgångspunkten för tolkning av praxis är att man där försökt finna sådana lösningar. Det är dock inte realistiskt att driva detta antagande för långt, en uppfattning som framgår av följande uttalande av regeringsrådet Kuylenstierna om undersökningar av

[26] Följsamheten mot motivuttalanden är däremot ganska klart markerad i denna praxis liksom i allmänhet i skatterätten.

praxis i vetenskapliga avhandlingar:[27]

> "Regeringsrättens arbetsbörda är så stor att det är uteslutet att låta varje svårt principmål föranleda en vetenskaplig undersökning som tränger djupare än målet kräver. Skall då vetenskapsmannen söka läsa ut mera vittgående principer ur avgörandena, än domarna själva haft, blir inte hans uppgift lätt. Det blir nog ofta så att han får själv bearbeta frågorna vidare. Och använder han då nästan helt en syntetisk metod, ligger det nära till hands att han inte kommer lika långt som vid analyser med principiella utgångspunkter."

Särskilt avseende äldre praxis bör man således inte dra för omfattande slutsatser om motiv och metod för rättstillämpningen, när dessa inte framgår av domen. På områden med en relativt omfattande praxis framgår dock ofta om man i praxis valt en mer formell eller mer realistisk metod. Hypotesen är därvid att man i praxis vid lösning av nya närliggande problem använder i stort sett samma metod.

Den därav sannolikt följande lösningen överensstämmer inte alltid med min uppfattning om lämpligaste möjliga lösning. En diskussion av i praxis möjliga lösningar, på grundval av gällande lagregler och förarbeten, får därför föras på två olika nivåer: a) hur skattedomstolarna kan förväntas besvara en ännu obesvarad fråga om den underställs deras bedömning och b) hur frågan bör besvaras utan bundenhet till tidigare praxis men väl med hänsyn till gällande lagstiftning och dess principer.

7. Sammanfattningsvis kan följande sägas om sättet att tillämpa reglerna för realisationsvinstbeskattning. En fastighetsförsäljning kan vara en mycket omfattande transaktion med många olika komponenter. Realisationsvinstbeskattningen av fastighetsförsäljningar kännetecknas av en noggrann vinstberäkning, men med inslag av i vissa avseenden långtgående schabloner. I lagtext och förarbeten saknas i regel närmare anvisningar om hur mer speciella sakomständigheter skall bedömas vid vinstberäkningen. I dessa fall innebär strävan efter en likformig vinstberäkning att omständigheterna tolkas realistiskt. Vid regeltillämpningen bör man sträva efter att så nära som möjligt beskatta den "verkliga" vinsten som är ett resultat av dessa verkliga omständigheter.

Vid regeltillämpningen måste även beaktas att realisationsvinsten skall beräknas med hänsyn till realisationsprincipens krav på försiktighet och kontinuitetsprincipens krav på hänsynstagande till tidigare och kommande beskattningsåtgärder. Såsom kapitalvinstbeskattningen utformats i Sverige är dessa två principer mycket centrala för regelutformningen och rättstillämpningen.

En rättstillämpning som eftersträvar materiellt riktiga resultat får som ovan framgått företas med restriktioner för att iaktta rättssäkerhetsintressen. En

[27] Anmälan av Åke Hellners avhandling, SST 1960 s 124.

primär sådan restriktion är givetvis innebörden av gällande lagstiftning, klara förarbetsuttalanden och praxis. Vidare kan av förutsebarhetsskäl en formell tolkning ibland ha företräde framför en realistisk tolkning av sakomständigheterna. Slutligen skall framhållas den försiktighetsprincip som realisationsprincipen grundar sig på. Alla uppskattningar som i viss mån är osäkra får ske med försiktighet. En sådan försiktighet kan motivera avsteg från en beskattning i enlighet med en transaktions realekonomiska innebörd, exempelvis att beskattningen uppskjuts till visshet erhålls om storleken på en intäkt o dyl.

5. AVYTTRINGEN – FÖRSÄLJNINGSINTÄKTEN

Värdestegring på en fastighet inträffar normalt successivt under innehavstiden, men beskattas inte förrän den realiserats genom avyttring. Genom avyttringen erhålls ett objektivt värde på den överlåtna fastigheten och realisationsvinsten kan beräknas. I avsnitt 5.1 skall diskuteras vilka transaktioner som behandlas som avyttringar vid realisationsvinstbeskattningen. En mer speciell fråga såsom gränsdragningen mellan upplåtelser och avyttringar behandlas först i kapitel 11.

Försäljningsintäkten utgår inte alltid på ett sådant sätt att dess belopp kan anges utan en beräkning av den erhållna likviden. Detta är exempelvis fallet när betalning erhålls i form av icke räntelöpande reverser, som egendomslivränta eller vid byte av fastigheter. Beräkningen av försäljningsintäkten behandlas i avsnittet 5.2–4.

5.1 Realisation vid onerösa överlåtelser[1]

Vid en försäljning erhålls ett vederlag som normalt dels möjliggör en objektiv värdering av fastigheten och därmed av kapitalvinsten, dels ger förmåga att erlägga skatt för kapitalvinsten. Vid vissa andra onerösa överlåtelser har dock vederlaget en sådan karaktär att det varken ger möjlighet att bestämma ett värde eller förmåga att betala skatten.

1. En avyttring innebär att tillgångens ägare definitivt överlåter sin rätt till tillgången. I rättstillämpningen anses en avyttring ha skett då ett bindande köpeavtal ingåtts; RÅ 1950 ref 5 I.[2] Även efter denna tidpunkt kan säljaren ha kvar vissa begränsade rättigheter som senare kommer att övergå på köparen.[3]

[1] Genomgången och diskussionen av olika onerösa överlåtelser begränsar sig till mer allmängiltiga motiv för när en realisation av en kapitalvinst kan anses ha skett. Mer särskilda motiv som är beroende av överlåtelsens särskilda syften, bolagsbildning etc, diskuteras däremot inte närmare.

[2] Se närmare härom, och om diverse särskilda typer av överlåtelser, Bergström 1978 s 196 ff. Här kan tilläggas RSV/FB Dt 1981:6 (RÅ 1980 Aa 190) där en avyttring ansågs ha skett redan då en expropriand gjorde ett kvalificerat förhandstillträde till fastigheten enligt 6 kap 10 § expropriationslagen (1972:719).

Se vidare avsnitt 7.3.1 angående tidpunkten för förvärv och avyttring av fastigheten.

[3] Det gäller främst nyttjanderätten till fastigheten fram till köparens tillträde. Se Bergström, 1978 s 190 ff, för en tablå över ägarbefogenheternas övergång vid fastighetsköp.

Avtal om framtida försäljning av fastighet har inte medfört realisationsvinstbeskattning; se RÅ 1941 Fi 511, 1957 Fi 1084 och 1958 Fi 1940.[4] Ett sådant avtal kan inte ens grunda en särskild optionsrätt, då avtal om framtida försäljning av fastighet civilrättsligt inte anses bindande.[5]

Endast giltiga avyttringar medför realisationsvinstbeskattning. Ogiltiga överlåtelser blir inte definitiva och ger inte överlåtaren någon skatteförmåga; se närmare härom Bergström 1984 s 88 ff.

Avyttringsdagen är utgångspunkten för realisationsvinstberäkningen med avseende på värdering av försäljningsintäkten, indexuppräkning av omkostnadsbeloppet etc; frågor som kommer att behandlas nedan i avsnitt 5.2 respektive 7.3.1. Den löpande beskattningen av fastigheten fördelas även i flera avseenden mellan säljare och köpare med utgångspunkt från denna dag, eller tillträdesdagen, vilket skall diskuteras nedan i kapitel 13.

2. Försäljning är den viktigaste men inte enda typen av avyttring. I 35 § anges att "avyttring" medför realisationsvinstbeskattning. "Med avyttring förstås ... samma överlåtelser av onerös karaktär som omfattas av de realisationsvinstgrundande förvärven, dvs köp, byte eller därmed jämförligt fång".[6] I praxis återfinns en rad exempel på vad som kan anses som "jämförlig överlåtelse". Som avyttring har bl a behandlats:

- Inlösen av aktier vid nedsättning av aktiekapital; RÅ 1938 ref 11.
- Ersättning från hyresvärd till hyresgäst för avstående av hyresrätt; RN 1971 1:2.
- Amortering på skuldebrev inköpt till underkurs; RÅ 1977 ref 39.
- Avlösning av periodisk betalning (ersättningskraft) med engångsbelopp; RÅ84 1:60.[7]

En avyttring innebär normalt att en tillgång byter ägare. Som framgår av ovanstående praxis är detta dock inte en nödvändig förutsättning för att en avyttring skall anses ha skett. Avgörande är i stället att "säljaren" erhåller ersättning för att en tillgång, rättighet etc, definitivt upphör. Detta innebär, som i ovanstående fall, att ersättaren härigenom befrias från en motsvarande förpliktelse.

Avyttringsbegreppet har således givits en mer reell än formell innebörd;[8]

[4] Se dock avsnitt 11.2.2 angående praxis där man bedömt vissa avtal, enligt vilka fastigheten skulle arrenderas och därefter få köpas, innebära avyttring av fastigheten.

[5] Se Jan Hellner 1984 s 33.

[6] Prop 1967:153 s 42.

[7] I förevarande fall ansågs rätten till ersättningskraft vara en del av fastighetens värde. Avlösningen sågs som en delavyttring av fastigheten. Se vidare nedan avsnitt 13.4.5.

[8] Från äldre praxis kan RÅ 1914 ref 109 anföras som exempel på en reell tolkning av uttrycket "köp eller byte". RR ansåg att uttrycket omfattade även fång genom teckning av aktier. Det skedde redan innan uttrycket "och därmed jämförligt fång" tillagts lagtexten. Helmers, 1956 s 230, är kritisk till denna rättstillämpning.

kapitalvinsten realiseras definitivt och till ett bestämt belopp. I praxis har man däremot varit mer formell i bedömningen av när en kapitalförlust skall anses skattemässigt realiserad; denna fråga behandlas nedan i avsnitt 8.2.1.

5.1.1 Överlåtelser som inte behandlas som realisation av kapitalvinst

1. Som huvudregel medför varje avyttring beskattning. Enligt KL och bedömningen i praxis medför dock vissa typer av onerösa överlåtelser inte beskattning. En anledning härtill kan vara att vid dessa överlåtelser realisationsprincipens grundläggande krav på värderingssäkerhet och betalningsförmåga inte anses vara uppfyllda. Nedan genomgås fall med bristande värderingssäkerhet och betalningsförmåga för att undersöka i vilken mån brister i dessa rekvisit utgör motiv för att realisationsvinstbeskattningen uppskjuts.

2. Byte utgör en realisation som medför realisationsvinstbeskattning, trots att denna transaktion inte behöver ge betalningsförmåga eller nämnvärt ökad värderingssäkerhet. Säkerheten vid värderingen av kapitalvinsten ökar i och för sig i teorin då två olika fastigheters värde kan uppskattas. I praktiken är en sådan värdering dock inte enklare eller säkrare än den värdering av den avyttrade fastigheten som har kunnat ske redan före avyttringen.

Vissa byten anses inte heller medföra realisation av en kapitalvinst. Enligt 35 § anv p 4 1:a st anses renodlade markbyten inte vara avyttringar:

> "Med avyttring av fastighet likställs överföring av mark eller andel av samfällighet genom fastighetsreglering enligt 5 kap och uppdelning i lotter genom klyvning enligt 11 kap fastighetsbildningslagen (1970:988), om överföringen eller uppdelningen sker mot ersättning helt eller delvis i pengar."

I tiden före den eviga realisationsvinstbeskattningen medförde inte ägoutbyten beskattning. På förslag i prop 1968:88 infördes beskattning för vissa fall av frivillig marköverföring. Vid införandet av fastighetsbildningslagen (FBL) föreslogs i promemorian Ds Fi 1971:7 att alla slag av marköverföringar skulle medföra beskattning:

> "Ser man saken rent principiellt, är det svårt att finna några vägande skäl mot en sådan enhetlig ordning. Den omständigheten att man mot ersättning avhänder sig mark inom ramen för en fastighetsbildningsförrättning borde rimligen inte föranleda en annan behandling av avhändelsen än om den sker i form av en regelrätt försäljning."[9]

Dep chefen fann däremot det principiellt motiverat att "vinstbeskattning . . . aktualiseras endast i de fall då ersättning för avstådd mark helt eller delvis

[9] Citerat efter prop 1971:135 s 17. Däremot fann man i promemorian det av praktiska skäl motiverat att undanta smärre markjämkningar från beskattning.

utgått i pengar".[10] Enligt hans mening kunde

> "realisationsvinstbeskattningen anses motiverad endast i de fall då marköverföringen kan sägas innebära en försäljning. En sådan karaktär har överföringen om och i den mån ersättning för den enligt 5 kap FBL avstådda marken utgår i pengar. Endast i detta läge kan en vinst antas ha tillfört den skattskyldige ökad skatteförmåga."

Om bristande betalningsförmåga är en grund för att uppskjuta realisationsvinstbeskattningen borde alla renodlade byten undantas från beskattning. Den införda regeln fick dock ett mer begränsat tillämpningsområde, klyvning och marköverföring genom fastighetsreglering där den kontanta ersättningen inte överstiger 5 000 kr. Vad som i huvudsak skiljer de undantagna marköverföringarna från andra byten är inte frånvaron av kontant vederlag, utan det är i stället att marköverföringen i huvudsak inte innebär en kvalitativ förändring av förmögenhetsinnehavet. Normalt torde förändringen inte vara mer omfattande än att det i huvudsak föreligger en värdemässig identitet mellan tillgången sådan den var före utbytet och sådan den är efter utbytet.

Frågan är om den omständigheten att den värdemässiga identiteten i huvudsak bibehålls är en sådan brist att en skattemässig realisation inte kan anses föreligga, och att man i praxis på denna grund kan avstå från realisationsvinstbeskattning i särskilda fall.

I praxis angående lös egendom finns exempel på att ett formellt byte inte ansetts utgöra en realisation.

I RÅ84 1:1 ansågs utbyte av fria A-aktier i ett bolag mot fria B-aktier i samma bolag inte vara en avyttring. RR betonade att omvandlingen inte medförde "någon förändring av bolagets totala aktiekapital (och) ej heller ... någon ändring vare sig av den förmögenhetsmassa vari aktien utgör en andel eller andelens storlek".[11]

Konvertering av premieobligationer från ett utlöpande lån till ett nytt lån har däremot ansetts som avyttring; RÅ81 1:36.[12]

Utan att närmare gå in på skillnaderna mellan rättsfallen, torde väl kunna konstateras att dessa och likartade fall visar mer en gradskillnad än en artskillnad. För en uppskjuten beskattning torde dock krävas att skillnaderna mellan bytesobjekten är mycket små.[13]

[10] Prop 1971:135 s 27.

[11] Se i denna fråga även RÅ 1937 ref 63 och RÅ 1966 Fi 431 samt vid det senare fallet anmärkt praxis, GRS 1977 s 440, Mutén 1959 s 90, Mattsson 1977 s 169 ff och Ekman-Tivéus 1984 s 20.

[12] För en allmän framställning om skattemässig identitet vid byte av värdepapper: se Mutén 1959 s 83 ff.

[13] På värdepappersområdet finns ytterligare exempel på att byte av värdemässigt identiska värdepapper inte behandlas som realisation. Enligt praxis gäller detta vid byte av teckningsrätter och delrätter mot aktier; se prop 1984/85:193 s 37. Motsvarande gällde enligt praxis även vid utnyttjande av optionsrätter; RÅ83 1:77 och 1:90. En lagregel härom finns numera i 35 § anv p 9 som även omfattar utbyte av konvertibla skuldebrev mot aktier.

Det kan antas att samma skäl som motiverat regeln i 35 § anv p 4 1:a st motiverat praxis angående utbyte av aktier, dvs att en värdemässig identitet mellan bytesobjekten föreligger i allt väsentligt.

Någon motsvarande praxis finns däremot inte på fastighetsområdet. Det torde inte vara möjligt att med stöd av ovanstående ändamålsresonemang utvidga tillämpningsområdet för 35 § anv p 4 1:a st till andra typer av markbyten, då undantaget kan anses uttömmande reglerat i lagtexten.

Det betyder att det enligt lagregeln är möjligt att utan realisationsvinstbeskattning konkretisera ideella delar av en fastighet genom klyvning av fastigheten, dvs varje delägare får sin del utlagd som en registerfastighet, men det torde däremot inte vara möjligt för två personer som äger var sin andel i två olika fastigheter att byta dessa andelar så att var och en kommer att äga en hel fastighet. Onekligen föreligger mer en gradskillnad än en artskillnad, men någonstans måste gränsen gå och lagstiftaren har här angivit gränsdragningen explicit i lagtexten.

Det kan däremot diskuteras om i mer speciella situationer mindre förskjutningar i äganderätten mellan olika ideella delägare av en fastighet kan ske utan att en realisation anses föreligga. Denna fråga skall diskuteras i avsnitt 9.2.2.1.

3. Under den tidsperiod då realisationsvinstbeskattningen i princip endast avsåg att omfatta spekulativa avyttringar torde spekulationsaspekten även ha haft betydelse för bedömningen av om en transaktion skulle anses vara en skattepliktig avyttring.

I enlighet med detta synsätt var *skadeersättning* skattefri. Så framhölls i prop 1921:213, s 20, att "i fråga om de lojala försäkringsavtalen förelåge från försäkringstagarens sida icke någon avsikt att spekulera i vinst genom den försäkrade egendomens förstöring, och den presumtion, som motiverat beskattning av realisationsvinster . . . kunde icke åberopas såsom skäl för beskattning av försäkringssumma".[14] Detta synsätt innebar ytterst att skadeersättningen inte ens vid en framtida försäljning beaktades vid realisationsvinstberäkningen; se exempelvis RÅ 1953 Fi 774 och RÅ 1964 Fi 105.[15] Försäkringsfallen behandlades skattemässigt på samma sätt som när en fastighet såldes efter 10 års innehav.

Det ändrade synsättet på realisationsvinster som motiverade att beskattningsperioden blev evig 1967, medförde även att särskilda regler om skadeersättningar infördes. Därvid framhöll dep chefen att det "i och för sig skulle kunna göras gällande att t ex brandförsäkringsersättning, åtminstone om den

[14] Uttalandet är ett referat av uppfattningen i inkomstskattesakkunnigas V P M angående begreppet realisationsvinst till åtskillnad från inkomst av rörelse och yrke m m, s 40. Dep chefen instämde i denna uppfattning.

[15] Skadeersättningen har inte tillagts försäljningsintäkten. I konsekvens härmed har inte heller avdrag medgivits för de förstörda byggnadernas anskaffningsvärde.

avser totalförstörd byggnad, är likställd med avyttring av byggnaden och att en sådan ersättning skulle beskattas som vanlig köpeskilling".[16] Ersättningens reparativa karaktär gjorde det dock olämpligt att beskatta den, då detta "skulle försvåra möjligheterna att återuppföra byggnaden".[17] De regler som infördes innebar därför att skadeersättning beskattades endast i den mån den inte åtgått för att bota skadan, samt att denna beskattning inträdde först vid fastighetens försäljning. Dessa regler har dock fr o m 1984 års taxering fått ett mer inskränkt tillämpningsområde. Reglernas innebörd i olika avseenden kommer att diskuteras i avsnitt 7.2.3 och 11.3.

Spekulationsaspekten bör således numera inte ha betydelse vid bedömningen av om en transaktion skall anses som en avyttring. Däremot har vid regleringen av skadefallens skattemässiga behandling tagits hänsyn till ersättningens reparativa funktion. Detta är jämförbart med hänsynstagandet, vid de markbyten som diskuterades i föregående punkt, till att någon kvalitativ identitetsförändring inte sker.

4. *Uppskov* med realisationsvinstbeskattningen innebär att en realisation av en kapitalvinst anses föreligga, men att dess beskattning uppskjuts till dess ett ersättningsobjekt avyttrats. Uppskov kan erhållas i två typer av situationer; vid expropriation och andra tvångsmässiga förfoganden samt vid byte av permanentbostad. I dessa fall kan den skattskyldige ha ett starkt behov av att reinvestera köpeskillingen i en likvärdig fastighet. Det kan vara för att fortsätta en pågående förvärvsverksamhet eller för ett fortsatt boende. Här framstår användningen av tillgången som primär och värdestegringen som sekundär. Det är då rimligt att uppskjuta beskattningen av värdestegringen för att inte försvåra användningen.[18]

5. De praktiskt sett viktigaste fallen där onerösa överlåtelser av kapitaltillgångar inte medför realisationsvinstbeskattning är vissa *kapitalöverföringar till och från bolag*. Exempelvis kan en fysisk person överföra en enskilt bedriven näringsverksamhet till ett eget aktie- eller handelsbolag utan beskattningskonsekvenser.[19] Detta sker oftast genom ett byte av tillgångarna mot vederlag av aktier eller andelar i bolaget. De skäl som i de ovan diskuterade bytesfallen anförts mot beskattning har även relevans i detta fall;

[16] Prop 1967:153 s 138.

[17] A s.

[18] Förarbetena ger inte så preciserade skäl för uppskovslagstiftningen. I prop 1967:153, s 136, anges endast att starka skäl talar för uppskov vid tvångsavyttringar. I direktiven till kommittén för reavinstuppskov anges allmänna skälighetssynpunkter som motiv; SOU 1985:38 s 57. Mer precist är ett uttalande i prop 1975/76:180 s 148 där det sägs att "försäljningen och ersättningsköpet kan ju ... (i fråga om bostadsbyte) knappast sägas ha förbättrat den skattskyldiges ekonomiska situation".

[19] I dessa fall är det i huvudsak rörelsetillgångar som apporteras, men även kapitaltillgångar som aktier och fastigheter kan ingå i apporten.

det föreligger en värdemässig identitet mellan bytesobjekten och överlåtelsen ger inte ökad värderingssäkerhet då vederlagets värde är en funktion av de överlåtna tillgångarnas värden.[20]

Detta är dock troligen inte de avgörande skälen för rättstillämpningen i bolagsbildningsfallen. Motiven för praxis torde i huvudsak vara att man av samhällsekonomiska skäl inte ansett att bolagsbildningar bör hindras av beskattningskonsekvenser.[21] De här nämnda aspekterna torde dock inte sakna betydelse.

6. I de ovan diskuterade fallen har beskattningens kontinuitet upprätthållits, dvs beskattningen av kapitalvinsten har endast uppskjutits. I rättstillämpningen har dock en typ av onerösa överföringar, *utskiftningar och utdelningar* av kapitaltillgångar från aktiebolag, medfört att kontinuiteten i kapitalvinstbeskattningen brutits.

Från tiden före den eviga realisationsvinstbeskattningen finns en rad rättsfall där en försäljning till underpris av kapitaltillgångar från aktiebolag till aktieägare inte medfört att bolaget beskattats för överlåtelsen, på grundval av tillgångens marknadsvärde; se exempelvis RÅ 1948 Fi 1055 och RÅ 1950 Fi 96.[22] Rättsläget har uppfattats så att "bolaget (inte beskattas) för den uteblivna vinsten såsom för 'förtäckt realisationsvinst' ".[23] Denna rättstillämpning har senare upprätthållits genom RSV/FB Dt 1980:6 (RÅ 1979 Aa 245) där aktier utdelades från ett aktiebolag. RSV:s nämnd för rättsärenden ansåg att "utdelningen inte för sökandebolaget är att betrakta som avyttring". RR gjorde ej ändring i förhandsbeskedet.

En överföring till underpris, genom försäljning, utdelning eller utskiftning, föranleder däremot utdelningsbeskattning av mottagaren. Utdelningsbeskattningen motiverar att mottagaren erhåller ett ingångsvärde på kapitaltillgången som är lika med det marknadsvärde som används vid utdelningsbeskattningen. Härigenom bryts kontinui-

[20] I praxis har dessutom krävts, att beskattningens kontinuitet upprätthålls genom att den överlåtna tillgångens skatterättsliga natur inte förändras samt att dubbelbeskattningsprincipen inte kringgås; se LLMS 1984 s 448 ff och Thorell SN 1985 s 369 ff. Bolagets förvärv anses i och för sig som ett nytt fång, men kontinuiteten i beskattningen upprätthålls genom att ingångsvärdet sätts lika med överlåtarens skattemässiga restvärde.

Kravet på oförändrad skatterättslig natur saknar relevans vid överlåtelse av kapitaltillgångar, då kravet endast upprätthålls med avseende på omsättningstillgångar; se Thorell s 373.

[21] Jfr Welinders, SST 1960 s 458, uppfattning angående benefika överlåtelser: att "givaren (ej beskattas) för överlåtelse av hel rörelse förefaller med dagens synpunkter på rörelsebeskattningen vara lättast att motivera utifrån företagsekonomiska skäl. Man betraktar rörelsen som en ekonomisk enhet, a going concern, vars verksamhet ej skall påverkas mer än nödvändigt av en överlåtelse".

I RÅ83 1:35 har RR ansett att skatteflyktsklausulen inte var tillämplig på en bolagsbildning. Därvid uttalades att "det regelsystem enligt vilket KL är uppbyggd tillåter att en rörelse, som bedrivs av en fysisk person, utan särskilda skattekonsekvenser överföres till ett av den fysiska personen ägt aktiebolag ...". Då detta knappast går att utläsa ur lagtexten torde RR ha syftat på sådana allmänna skatterättsliga grunder som ovan diskuterats.

Thorell, SN 1985 s 376 ff, är kritisk till utgången.

[22] Flera av fallen gäller ekonomiska föreningar. Vad som nedan sägs gäller även vid överföringar från dessa till medlemmar. Jag talar för enkelhetens skull dock endast om aktiebolag.

[23] Prop 1966:90 s 14.

teten i beskattningen av kapitalvinsten.

I RÅ85 1:64 har angivits att mottagaren erhåller ett ingångsvärde på tillgången som motsvarar dess marknadsvärde på utdelningsdagen, även om mottagaren pga reglerna i 7 § 8 mom SI är befriad från skattskyldighet för erhållen utdelning.

Detta har föranlett förslag till lagstiftning i prop 1985/86:78. I fall av nyss angivet slag skall inget nytt ingångsvärde erhållas, utan beskattningens kontinuitet upprätthålls genom att mottagaren tar över det utdelande bolagets skattemässiga värden.

Kontinuitetsbrottet kvarstår däremot i de fall mottagaren är skattskyldig för erhållen utdelning. I propositionen anförs att en ändring i detta avseende skulle kräva ställningstagande bl a till "kravet på avyttring av egendomen för att realisationsvinstbeskattning skall utlösas".[24]

Enligt detta uttalande och formuleringen av förhandsbeskedet i RSV/FB Dt 1980:6 är problemet just att utdelning inte har kunnat inordnas under avyttringsbegreppet. Här skall därför diskuteras i vilken utsträckning praxis kan antas grunda sig på utskiftningens/utdelningens karaktär av avyttring.

I praxis under 1950-talet har utskiftning inte ansetts vara en avyttring vare sig vid rörelse- eller realisationsvinstbeskattning.[25] Utdelning beskattades däremot som en avyttring vid rörelsebeskattning,[26] men inte vid realisationsvinstbeskattning.[27]

Därav kan slutsatsen dras att en skattepliktig realisation av en kapitalvinst innefattade ytterligare något moment, som inte krävdes för att en realisation skulle anses föreligga vid rörelsebeskattning.

En förklaring kan vara att utdelning, liksom gåva och arv, då den ursprungliga praxisen tillkom typiskt sett inte ansågs vara ett led i förvärv och avyttringar av spekulativ karaktär, då tillgången endast överfördes från ett indirekt till ett direkt innehav hos aktieägarna.[28] En diskutabel koppling till kontinuitetsprincipen kan ha företagits.[29] Överlåtelsen kan därför ha ansetts i allmän mening vara en avyttring som dock saknade det spekulativa moment som var nödvändigt för realisationsvinstbeskattning. Som framhållits ovan i punkt 3 kan man nämligen anta att man beaktade förekomsten av ett spekulativt moment vid bedömningen av vissa transaktionstyper (skadeersättningar).[30]

[24] Prop 1985/86:78 s 12.

[25] Mutén 1959 s 93 med där anförda rättsfall. Beskattning ansågs inte heller kunna ske enligt 28 § 1 mom allmänna stadgande om uttagsbeskattning; se yttrandet av en dissident i RN 1958 1:12.

Därefter har en regel om rörelsebeskattning hos bolaget vid utskiftning införts. Den återfinns numera i 2 § 4 mom 10:e st SI.

[26] Se RN 1956 5:5 b). I fallet ansågs en försäljning till underpris kunna beskattas med marknadsvärdet som grund hos säljande aktiebolag då "förtäckt utdelning" förelåg.

[27] Se RÅ 1948 Fi 1055 och 1950 Fi 96. De avsåg liksom rörelsefallet, RN 1956 5:5 b), underprisförsäljningar.

[28] Det är dock inte så att man ansåg fånget vara benefikt; se RÅ 1939 ref 64 där vinst vid försäljning av aktier erhållna genom utdelning har realisationsvinstbeskattats.

[29] Se LLMS 1984 s 63.

[30] Det faktum att utskiftning inte föranlett realisationsvinstbeskattning hos utskiftande bolag kan däremot inte förklaras på ovanstående sätt, då utskiftningen även vid rörelsebeskattning enligt äldre praxis inte ansetts som avyttring. Praxis i dessa fall är därför än mer svårförklarlig, men då förklaringen tydligen inte står att finna i grunderna för realisationsvinstbeskattningen finns inte anledning att här närmare diskutera detta.

Enligt Westerlind, 1971 s 235, tillhör utskiftning gruppen andra avtalsrättsliga fång än överlåtelser. I skatterättsligt hänseende torde överföringen ändå ses som en med försäljning eller byte jämförlig transaktion. Nämnas kan att en som utskiftning betecknad överföring av aktier från kommanditbolag till delägare i praxis har ansetts vara en avyttring; RÅ78 1:45.

En ändring av praxis vid utdelning av kapitaltillgångar hade i så fall varit motiverad efter det att spekulationsmomentet definitivt övergavs 1966–1967. Varför den äldre rättstillämpningen trots detta har upprätthållits kan man endast spekulera om. Den äldre rättstillämpningen kan ha ett annat motiv än det ovan diskuterade. RR kan utan närmare överväganden ha följt det inslagna hjulspåret eller RR kan ha företagit överväganden om en praxisändring men av förutsebarhetsskäl valt att inte ändra rättstillämpningen.

Av det ovan citerade uttalandet i prop 1985/86:78 framgår en viss osäkerhet om avyttringsbegreppets innebörd för här förevarande fall. Det torde dock som framgått ovan numera inte finnas något på realisationsprincipen eller inkomstbegreppet grundat skäl till varför en utskiftning eller en utdelning inte skulle kunna behandlas som en realisation av en kapitalvinst.[31]

7. Ovanstående genomgång visar att avyttring inte är ett kvalitativt entydigt rekvisit. Vid realisationstidpunkten inträffar inte, i motsats till de tidpunkter då kapitalvinsten uppkommer eller konsumeras, någon förmögenhetsförändring. Valet av realisationen som avgörande för beskattningstidpunkten grundar sig i stället på överväganden om värderingssäkerhet och betalningsförmåga. Bedömningen av om en transaktion skall anses innebära en realisation av en kapitalvinst med därav följande skattskyldighet får därför ske utifrån sådana överväganden.

I praxis har man gett avyttringsbegreppet en reell innebörd. Transaktioner som inneburit att vederlag erhållits och att tillgången definitivt upphört har behandlats som avyttringar.

I KL och praxis finns exempel på att transaktioner, som formellt innebär att hela eller en del av tillgången överlåts, men som reellt endast innebär en mindre förändring av tillgången, inte utlöser realisationsvinstbeskattning. För fastigheter är detta fallet, enligt 35 § anv p 4 1:a st, som anger att vissa renodlade markbyten inte skall behandlas som en realisation.

Behovet av reparation eller reinvestering för att i praktiken kunna nyttja en tillgång på i huvudsak oförändrat sätt har beaktats vid utformningen av lagstiftningen angående skadeersättningar och uppskov med realisationsvinstbeskattningen.

Praxis att utskiftning/utdelning inte innebär en realisation av en kapitalvinst kan däremot inte motiveras på denna grund, och är därför principiellt tvivelaktig.

[31] Ställning tas däremot inte här till hur kedjebeskattningseffekterna skall beaktas vid utskiftning/utdelning av aktier där utdelande bolag kan uppbära skattefri utdelning på de utdelade aktierna.

5.2 *Beräkning av försäljningsintäkten*

Enligt 36 § anv p 1 "skall såsom intäkt tas upp vad som erhållits för den avyttrade egendomen med avdrag för försäljningsprovision och liknande kostnader". Mer sägs inte i 35 och 36 §§ om hur försäljningsintäkten skall beräknas.[32]

Problemen vid beräkning av försäljningsintäkten är dels att avgränsa den intäkt som skall ingå i realisationsvinstberäkningen från intäkter av annat slag, dels i att värdera intäkten. I detta kapitel skall problem av det sistnämnda slaget behandlas. Problem av det förstnämnda slaget kommer att behandlas i senare kapitel.

Är köpeskillingen inte bestämd på ett sådant sätt att den i sin helhet kan beräknas vid avyttringen, beskattas den ovissa delen av köpeskillingen då den blir tillgänglig för lyftning. Denna del av köpeskillingen behöver därför inte värderas vid överlåtelsen; dessa fall behandlas i kapitel 12 om beskattningstidpunkten.

En annan fråga som behandlas senare är fördelning av försäljningsintäkten mellan flera delägare till en fastighet respektive på flera olika tillgångar som ingått i en försäljning. Denna fråga behandlas i kapitel 9 om delavyttringar.

En tredje fråga som behandlas senare är när betalningar i samband med en fastighetsförsäljning inte endast avser fastighetens värde, såsom avräkningar för upplupen avkastning etc. Frågor om avräkning mellan säljare och köpare behandlas i kapitel 13.

I nedanstående avsnitt skall behandlas olika problem vid beräkningen av storleken på köpeskillingen. Först behandlas gränsdragningen mellan ränta och köpeskilling som är ett problem om fordran på köpeskilling inte löper med en avtalad marknadsränta; avsnitt 5.3. I avsnitt 5.4 behandlas beräkning av försäljningsintäkten och ingångsvärdet vid byten av fastigheter.

5.2.1 Principer för beräkning av försäljningsintäkten

I KL finns en allmän värderingsregel i 42 § 2:a st KL som anger att "värdet av produkter, varor eller andra naturaförmåner, som ingår i lön eller annan inkomst, beräknas efter ortens pris". Erhållen betalning skall således marknadsvärderas. Detta medför en rad bedömningsproblem, som kommer att beröras i nedanstående avsnitt. En för de där behandlade vederlagstyperna gemensam fråga, som inte berörs i 42 § och som skall diskuteras här, är vilken tidpunkt värderingen skall avse.

Köpeskillingen bestäms normalt när bindande avtal om överlåtelsen sker. Vid överlåtelse av fastighet skall köpehandlingen upptaga köpeskillingen;

[32] Realisationsvinstberäkningens intäktssida består således av den erhållna köpeskillingen minskad med försäljningsomkostnader.

4 kap 1 § JB.[33] Parternas värdering av de prestationer som skall utväxlas grundar sig då på en bedömning av deras värde vid denna tidpunkt. Det är därför normalt vederlagets marknadsvärde på överlåtelsedagen som skall beräknas.

Vid byte av aktier, skuldebrev etc gäller som värderingsdag den dag då innehavaren av värdepapperet bundit sig för utbytet; se exempelvis RÅ83 1:56.[34]

I praxis om fastighetsbyten har frågan inte lika klart ställts på sin spets då det inte finns dagliga noteringar om förändringar i marknadsvärdet. De allmänna uttalanden som har gjorts anger dock "allmänna saluvärdet vid bytestillfället", RÅ82 1:84 I, eller "tidpunkten för förvärvet"; RÅ82 1:84 II. Härmed torde förstås dagen för bindande avtal om överlåtelse.

Det finnas några undantag från denna huvudregel. Som tidigare angetts tillämpas i praxis en uppskjuten beskattning av köpeskilling som angivits på ett sådant sätt att storleken är oviss vid avyttringen. Säljarens värdering av denna betalning torde normalt vara mycket osäker vid avyttringen. Värdering och beskattning av denna del av köpeskillingen får anstå till dess betalningen blivit klar; se vidare avsnitt 12.3.

Praxis angående rättelse av en för hög realisationsvinstberäkning ger intryck av att värdeförändringar på vederlaget fram till utgången av avyttringsåret kan beaktas. Detta kan dock endast gälla i mycket särskilda fall. I denna praxis har man varit liberal och sträckt sig långt i beaktandet av omständigheter som inträffat efter avyttringen; se vidare avsnitt 12.4.1. Samma bedömning bör så långt möjligt intas redan vid den ursprungliga värderingen, för att de skattskyldiga inte skall behöva begära rättelse i extraordinär ordning. Således bör beaktas omständigheter som inträffar efter avyttringen och som kan antas visa vad det verkliga värdet var vid avyttringen. Detta gäller då endast vederlag som inte har ett klart marknadsvärde. Det kan vara särskilt motiverat att beakta omständigheter som inträffar i tiden fram till dess säljaren erhåller dispositionsrätt över de avtalade betalningsmedlen, eftersom vederlaget innan dess inte ger honom verklig konsumtionsförmåga.

5.3 Värdering av fordringar på betalning; gränsdragningen mellan köpeskilling och ränta

I princip bör en köpeskillingsfordran liksom annat vederlag värderas till sitt marknadsvärde. En fordrans marknadsvärde är beroende av den avtalade

[33] Här bortses från klausuler om sådan oviss tillkommande betalning som skall behandlas i avsnitt 12.3.

[34] Se även Mattsson 1977 s 121 ff.

räntan, den gällande och förväntade marknadsräntan, fordrans löptid, gäldenärens betalningsförmåga m fl omständigheter. Ofta avviker marknadsvärdet från fordrans nominella värde.

I detta avsnitt skall diskuteras i vilken utsträckning en marknadsvärdering av köpeskillingsfordringar bör företas. Det är i praxis klart att en sådan värdering sker i de fall marknadsvärdet påverkas av köparens insolvens. Denna praxis behandlas senare i avsnitt 12.4.1 angående möjlighet till rättelse av en för hög värdering av köpeskillingen. I detta avsnitt begränsas framställningen till räntefaktorns påverkan på fordrans marknadsvärde.

Marknadsvärdet på en fordran som löper utan ränta eller med en ränta understigande marknadsräntan är lägre än fordrans nominella värde. Antag att en fordran på 100 000 kr förfaller till betalning om fem år och löper utan ränta. Vid en marknadsränta på 14 % är fordran idag värd ca 52 000 kr. Erhålls fordran som betalning vid en försäljning är köpeskillingen således 52 000 kr. De ytterligare 48 000 kr som uppbärs när fordran betalas om fem år utgör i realiteten 14 % ackumulerad ränta på ränta i fem år på köpeskillingsfordran 52 000 kr. Räntefria fordringar kan således delas upp på ett marknadsvärde och en räntedel.

Egendomslivräntor är ett exempel på en formellt räntefri framtida betalning, där det numera i KL finns regler angivna för en uppdelning av betalningarna på ränta respektive kapitalavbetalning vid beskattningen. Detta avsnitt inleds därför med en studie av dessa regler; avsnitt 5.3.1. Därefter diskuteras möjligheterna till en liknande uppdelning vid andra betalningskonstruktioner; avsnitt 5.3.2.

Dessa frågor är av allmän skatterättslig karaktär, men torde ha störst praktiskt intresse vid realisationsvinstbeskattningen, och då särskilt vid fastighetsförsäljningar.[35] Detta motiverar att de behandlas relativt utförligt här.

5.3.1 Egendomslivräntor

1. Vid försäljning mot egendomslivränta avtalad före den 1 juli 1984 beskattas livräntebetalningarna som intäkt av tjänst allteftersom de uppbärs.

Bakgrunden till denna äldre praxis torde bl a ha varit att en väsentlig del av egendomslivräntan ansågs vara en ränta. De framtida betalningarna av egendomslivräntan består dels av kapitalavbetalning, dels av ränta. Synsättet i äldre praxis kan förklaras så att om ränteandelen var tillräckligt stor betalningarna behandlades i sin helhet som en (liv)ränta.

[35] Försäljningar som beskattas i inkomstslaget rörelse torde normalt ske med kortare avbetalningstid eller med en klar avbetalningsränta. Skillnaderna i beskattningen av ränta eller köpeskilling är även mindre i rörelsefallen, då båda betalningarna utgör rörelseintäkt. Skillnaden begränsar sig till val av rätt beskattningsår.

Ju längre fram i tiden betalningarna ligger desto större del av de totala betalningarna utgörs av ränta på den uppskjutna kapitalavbetalningen. Som exempel kan nämnas att om betalningen beräknas som en annuitet på 10 respektive 20 år enligt 12 % ränta, räntan utgör 43,5 % respektive 62,7 % av totalbetalningarna.

Räntans andel av totalbetalningarna ökar givetvis även vid en högre räntesats. I en 20-årig betalningsserie utgör ränteandelen 32 % vid en räntesats på 4 % respektive 69 % vid en räntesats på 15 %.

Den beskattning av egendomslivräntor som utformades i praxis, och även inskrevs i 46 § 2 mom KL, ansågs så småningom av lagstiftaren som olikformig med den omedelbara beskattning som sker när köpeskillingen utgår på annat sätt. Särskilt ansågs den reella skillnaden mellan vissa tidsbegränsade egendomslivräntor och avbetalningar på en bestämd köpeskilling vara i det närmaste obefintlig; se vidare nedan avsnitt 12.3.1. På förslag i prop 1983/84:140 genomfördes lagstiftning, som innebär att egendomslivräntan vid försäljning avtalad fr o m den 1 juli 1984 skall upptas som köpeskilling på en gång.

I lagstiftningen görs en skillnad mellan livsvariga och tidsbegränsade egendomslivräntor. Båda skall beskattas som försäljningsintäkt på en gång, men sättet att beräkna intäkten är i lagtexten bara angiven för livsvariga egendomslivräntor. Metoden för att beräkna värdet av de tidsbegränsade egendomslivräntorna har lämnats till praxis att bestämmas. Värdering av tidsbegränsade egendomslivräntor torde därför ske på samma sätt som värdering av andra fordringar på framtida betalning som formellt löper utan ränta och frågan behandlas därför först i nästa avsnitt.

I detta avsnitt behandlas endast lagreglerna för värdering av livsvariga egendomslivräntor. Reglerna finns i 35 § anv p 3 och 38 § anv p 9 och har i korthet följande innebörd.

2. Enligt 35 § anv p 3 värderas livsvariga egendomslivräntor med tillämpning av tabell II och III i lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt. Med hjälp av tabellerna bestäms ett nuvärde på de förväntade framtida betalningarna. Kapitaliseringsmetoden är i flera avseenden av schablonmässig karaktär. Det gäller dels osäkerheten om vilka betalningar som verkligen kommer att utgå, vilket skall diskuteras i avsnitt 12.3.1, dels den använda diskonteringsräntan, vilken skall diskuteras här.

Beräkningarna i tabellerna baserar sig på räntesatsen 5 %.[36] En kapitalisering av framtida nominella betalningar bör ske med en nominell räntesats, och den nominella marknadsräntan är idag väsentligt högre än 5 %. Detta innebär att egendomslivräntans nuvärde överskattas.[37]

Om betalningarna av egendomslivräntan räknas upp med konsumentprisindex o dyl är det korrekt att använda en realränta i stället för en nominell ränta

[36] Sandström 1945 II s 205.

[37] LLMS 1984 s 305.

vid diskonteringen. Räntesatsen 5 % framstår för dessa fall som något för hög, vilket innebär att egendomslivräntornas nuvärde underskattas.[38]

3. Teoretiskt sett bör skillnaden, mellan de nominella betalningarna av egendomslivräntan som framdeles kommer att utgå och nuvärdet som beskattats som köpeskilling, beskattas som ränta. En sådan samordning är praktiskt omöjlig då det vid varje betalningstillfälle föreligger osäkerhet om hur många ytterligare betalningar av egendomslivräntan som kommer att utgå. Ränteberäkningsregeln i 38 § anv p 9, som hänvisar till 32 § 2 mom, innebär därför att en schablonmässig del av varje betalning behandlas som skattepliktig ränta.[39] Desto äldre mottagaren är ju mindre andel behandlas som ränta.

Tabellen i 32 § 2 mom baseras på beräkningar med 4 % ränta.[40] Jämfört med gällande nominella marknadsräntor innebär regeln en underskattning av ränteandelen i en nominell livräntebetalning.

Skall utöver årliga belopp "utgå tillägg beroende av förändringar i det allmänna prisläget eller liknande förhållande skall tillägget anses som ränta"; 38 § anv p 9 sista st. Lagregeln gäller endast för tidsbegränsade egendomslivräntor, men normalt torde samma tillämpning få ske för livsvarliga livräntor; se nedan punkt 4. Som ränta behandlas då såväl ovannämnda räntedel i den nominella livräntebetalningen som indextilläggen. Detta torde normalt innebära en överskattning av betalningarnas räntedel.

Den sammanlagda effekten av de valda diskonteringsräntorna är att i de fall egendomslivräntan inte uppräknas med index beskattningen normalt blir hårdare än om nuvärdeberäkningen hade skett med en marknadsränta. Detta sker genom att nuvärdet som beskattas omedelbart överskattas medan räntedelen som beskattas senare underskattas.[41] Utgår indextillägg kan reglerna däremot ge ett resultat som är förmånligare än det verkliga, genom att nuvärdet underskattas och räntedelen överskattas.

4. De belopp som utgör underlag för kapitaliseringen antas normalt vara fastställda i köpeavtalet. Vid remissbehandlingen, av förslaget om de nya reglerna, uttrycktes viss oro att de nominella betalningarna skulle begränsas för att i stället en större del skulle utbetalas i form av indextillägg, vilka beskattas som ränta först vid utbetalningstillfället. I propositionen, 1983/84:140 s 16, uttalas därför följande:

[38] Se bilaga 4 i realbeskattningsutredningens betänkande SOU 1982:3. Där anges flera tänkbara värden på en realränta, men 3% förefaller i ett historiskt perspektiv vara en rimlig procentsats. F n är realräntorna högre.

[39] Köparen som erlägger egendomslivräntan har avdragsrätt för motsvarande belopp som ränta; 39 § anv p 7.

[40] Sandström 1945 I s 574, som hänvisar till SOU 1924:53 s 278.

[41] Det kan givetvis finnas situationer där detta är en fördel då härigenom kan utnyttjas ett omkostnadsbelopp som eljest inte skulle ha kunnat utnyttjats i samma utsträckning.

"I det här aktuella fallet bör som ränta behandlas uppräkning av livräntebelopp som avser att ge kompensation för förändringar i penningvärdet. Om tilläggen i stället räknas upp efter någon annan grund som medför att tilläggsbetalningarna överstiger denna nivå bör tilläggen i stället ses som kapitalavbetalning."

Uttalandet kan komma i strid med lagtexten som anger att som ränta behandlas "tillägg som till sin storlek är beroende av förändringar i det allmänna prisläget eller liknande förhållande". Ett sådant liknande förhållande kan leda till ett högre index än konsumentprisindex.

Mot propositionsuttalandet har riktats kritik i litteraturen; LLMS 1984 s 306. Det antas nämligen förhålla sig så att i rättspraxis behandlas även andra indextillägg, grundade på byggkostnadsindex eller aktieindex, som ränta.

RR torde dock inte ha behandlat något annat index än konsumentprisindex som ränta.[42] De fall som har bedömts av RR har även gällt rena fordringsförhållanden där en betalning utöver återbetalning av utlånat belopp knappast kan bedömas som annat än en ersättning för kreditgivningen.[43] I här förevarande fall är köpeskillingens belopp inte klart och därför kan man diskutera om en viss form av index utgör ränta eller köpeskilling; se vidare avsnitt 12.3.4.

Det är oklart vad dep chefen egentligen menar. Han vill med sitt uttalande peka på möjligheten att förhindra ett missbruk genom att beskattningen skulle uppskjutas om vissa indextillägg oberättigat behandlades som ränta. Med en lätt omskrivning kan man dock åberopa vad dep chefen sagt i stycket dessförinnan, och hävda att även om tilläggen behandlas som kapitalavbetalning är det "omöjligt att ta beloppen till omedelbar beskattning . . . då tilläggsbeloppens storlek är beroende av framtida förhållanden såsom förändringar i konsumentprisindex eller liknande".[44]

Frågan om ett visst tillägg skall behandlas som ränta eller kapitalavbetalning har därför begränsat intresse. Det torde oftast vara omöjligt att uppskatta tilläggens storlek innan det aktuella indextalet är klart. De kan därför inte gärna medtas i beräkningen av egendomslivräntans nuvärde, utan deras beskattning måste uppskjutas till dess storleken på tilläggen är klar; jfr avsnitt 12.3. angående beskattningen av oviss tillkommande köpeskilling. Beskattningstidpunkten torde därför bli densamma oavsett om indextilläggen behandlas som kapitalavbetalningar eller ränta.[45]

[42] I ett nyligen meddelat förhandsbesked har RR (86.04.07) ansett att värdeförändringar på en obligation som anknutits till guldvärdets utveckling skall beskattas enligt reglerna i 35 § 4 mom. Avgörande torde vara att dessa värdeförändringar kan anses som osäkrare och mer oväntade än förändringar i konsumentprisindex; jfr definitionen på rena kapitalvinster i avsnitt 2.1.

[43] Detta gäller tydligen inte reservationslöst; se guldobligationsfallet (RR:s dom 1986.04.07).

[44] Prop 1983/84:140 s 16.

[45] Däremot kan det ha betydelse för möjligheten att fullt utnyttja omkostnadsbeloppet, men i detta fall har den skattskyldige ett intresse av att betalningen behandlas som köpeskilling i stället för ränta.

Dep chefens uttalande torde därför bara ha relevans i de fall där ett index används vars värde med stor säkerhet kan uppskattas vid försäljningen. Sådana tillägg kan ses som en del av egendomslivräntan och bör medtas i beräkningen av egendomslivräntans kapitalvärde.

Även indextillägg för livsvariga livräntor torde endast under nyssnämnda omständigheter kunna medtas i kapitaliseringen, trots att dep chefen eventuellt kan anse att så generellt skall ske; prop 1983/84:140 s 16 och 19. Vad som sagts i denna punkt torde därför ha relevans för indextillägg för såväl tidsbegränsade som livsvarliga egendomslivräntor.

5.3.2 Värdering av räntefria och lågförräntade köpeskillingsfordringar

1. Frågan som skall behandlas är om den allmänna principen om marknadsvärdering har sådan räckvidd att köpeskillingsfordringar generellt skall värderas till marknadsvärdet, eller med en annan beteckning nuvärdet. Föregående avsnitt visar att en sådan metod finns lagreglerad för ett speciellt fall; livsvariga egendomslivräntor. Vad som gäller i övriga fall får bedömas efter en genomgång av praxis varefter rättsläget diskuteras principiellt.

2. När betalningen består av en räntefri eller lågförräntad fordran, som är föremål för sådan omsättning att ett marknadsvärde etablerats på kapitalmarknaden, torde fordran värderas till marknadsvärdet; se exempelvis RSV Dt 1981:20 och RN 1959 1:1 (SST 1959 s 65).[46]

Värderingen av fordringar som inte har ett etablerat marknadsvärde är mer osäker. Nedan behandlas först kapitalavbetalningsserier och därefter övriga fall. Framställningen begränsas till realisationsvinstbeskattningsområdet.

3. Enligt en uppfattning som framförs i Ds Fi 1984:1 "Egendomslivräntor"[47] anses vid "en egendomsöverlåtelse mot ett periodiskt utgående vederlag . . . det sammanlagda beloppet av kapitalavbetalningarna som köpeskilling. Om köpeskillingsfordran är räntebärande eller ej torde inte påverka beräkningen av intäkten".[48] Något direkt stöd för denna uppfattning återfinns dock inte i rättspraxis. Tvärtom antyds i flera fall att nuvärdet bör beräknas när köpeskillingen utgår som ett *periodiskt vederlag*. Detta gäller fall i äldre praxis där periodiska vederlag, beroende på bristande periodicitet eller annat skäl, således inte beskattats som egendomslivränta eller undantagsförmån.

[46] I 1981 års anvisning värderades ett förlagsbevis med nominellt belopp på 260 kr till första noterade betalkurs 234 kr.

I 1959 års anvisning angavs att ägare av Telmex-aktier som avyttrar dessa, bl a mot en revers löpande utan ränta, skulle värdera intäkten i denna del till reversens allmänna saluvärde.

[47] Departementspromemorian som låg till grund för de nya reglerna om beskattning av egendomslivräntor.

[48] Se s 44 i prop 1983/84:140 där promemorian återgivits.

I RÅ 1942 ref 48, se nedan avsnitt 13.4.5, beräknade PN intäkten av rätten till framtida leveranser av elektrisk kraft till det "kapitaliserade värdet". KR och RR ansåg inte att den skattskyldige "förebragt utredning, som kunde föranleda ändring" av detta beslut.[49] GRS, del I 1977 s 60, anger att fallet utvisar att kapitalisering skall ske.[50]

Ett klarare fall, som dock gäller beräkning av ingångsvärde, är RÅ 1940 Fi 352. Vid försäljning av fastighet som förvärvats mot periodisk betalning medgavs avdrag med ett belopp motsvarande det "omedelbara kapitalvärdet, beräknat efter en räntefot av 5 %".

Se även RÅ 1961 Fi 117, som likaså avsåg köparens beskattningssituation. Denne hade återförvärvat en fastighet vartill han hade haft en undantagsförmån. Det återstående kapitaliserade värdet av denna undantagsförmån ansågs som omkostnad för förvärvet av fastigheten.

Vidare har i några fall, där betalningarna ansetts vara egendomslivränta eller undantagsförmån, använts uttryck som antyder att betalningarna eljest skulle kapitaliserats. I RÅ 1969 ref 62 angavs att avdrag inte medgavs för "kapitaliserade värdet" av utfästa undantagsförmåner och i RÅ 1946 ref 26 ansågs "kapitalvärdet" av undantagsförmåner inte vara intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet.

Åsikten i departementspromemorian har således inget stöd i rättspraxis utan de rättsfall som finns pekar snarare i motsatt riktning.

Däremot tycks rättspraxis på rörelsebeskattningsområdet ha innebörden att någon kapitalisering inte skall ske.[51] I promemorian är man dock med rätta tveksam om detta är i överensstämmelse med god redovisningssed.[52] De angivna rättsfallen på rörelsebeskattningsområdet kan därför knappast utgöra argument mot att kapitalisering skall ske vid realisationsvinstbeskattningen.[53]

4. Vid värdering av annan betalning än ovannämnda periodiska betalningar är stödet svagare för att en uppskjuten betalning skall delas upp på en ränte- och en kapitalavbetalningsdel.

I praxis finns en typ av fall där en uppdelning av betalningarna på en ränte- och en köpeskillingsdel torde vara principiellt motiverad, men där så inte alltid har skett. Det gäller ersättningar för *allframtidsupplåtelser*, där ersättningen bestäms och utbetalas långt efter det att upplåtelsen har skett.

[49] Lokutionen kan eventuellt tolkas som att värdet kunde ha beräknats till högre belopp om TI hade fört talan härom.

[50] På s 87 uttalas vidare att "I allmänhet kan ... vid beräkning av vanlig inkomst (dvs annan än realisationsvinst) av praktiska skäl någon uppdelning av erlagt belopp icke ske".

[51] I promemorian, återgiven på s 46 i prop 1983/84:140, anförs som exempel härpå RN 1955 5:8, som dock ej prövades av RR. Här kan tilläggas RÅ 1972 Fi 694. S hade sålt sin åkerirörelse för 60 000 kr, som skulle erläggas genom månatliga amorteringar à 1 000 kr. RR: "Vad S påstått om att viss del av köpeskillingen innefattar ränta har ej kommit till uttryck i köpeavtalet mellan parterna. Vid sådant förhållande och med hänsyn till vad i övrigt förekommit skall ... hela köpeskillingen ... upptagas som intäkt i rörelsen under beskattningsåret."

[52] Se även LLMS 1984 s 306.

[53] Se även GRS 1977 s 87, där en skillnad anses föreligga mellan beräkning av vanlig inkomst, exempelvis av rörelse, och realisationsvinst.

I RRK R74 1:12 I (RÅ 1973 A 202) erhölls genom ett förlikningsavtal 1966 ersättning för bestående skada på fiske som hade uppstått 1949; se även avsnitt 11.2.4 angående fallet. Ersättningen hade i en överklagad deldom beräknats med ett konstant belopp per år och för förfluten tid skedde en uppräkning med 5 % per år. I avtalet tycks dock inte någon sådan specifikation ha skett. Däremot angavs att avtalet innefattade ränta. PN beräknade en räntedel och ansåg denna skattepliktig som intäkt av kapital. KR, vars dom ej ändrades av RR, ansåg däremot att "avtalet icke (kan) anses innebära att särskild ränta utfästs. Anledning saknas därför att hänföra någon del av ersättningsbeloppet till intäkt av kapital ...".

I RÅ82 1:82 tillträdde en kommun i förtid en fastighet den 2 januari 1975. Köpeavtal upprättades den 29 mars 1977 och köpeskillingen 5 279 000 kr erlades den 1 april 1977. Köpeskillingen hade för marken fastställts genom en skiljedom till 4 500 000 kr. Överlåtelsen omfattade dock även byggnader. Säljaren gjorde gällande att 779 000 kr avsåg byggnaderna, medan köparen hävdade att beloppet var ränta. RR förklarade: "Varken hänvisningen i köpeavtalet till skiljeavtal och skiljedom eller vad som i övrigt förekommit i målet ger tillräckligt stöd för att någon del av beloppet 5 279 000 kr utgöra annat än köpeskilling."

Praxis innehåller dock även exempel på att ersättning vid överlåtelser av denna typ har beskattats som ränta.

RÅ 1981 Aa 79 avser ersättning för skada på fiske, och där beskattades ett räntebelopp. Beloppet hade dock angivits och "nedsatt(s) hos länsstyrelsen som ränta på de egentliga ersättningsbeloppen".

I RÅ 1969 Fi 2139 utgick ersättning för ianspråktagande av mark enligt väglagen. I det förtryckta avtalet hade en bestämmelse om ränta strukits. Vid beräkningen av ersättningen hade ett belopp på 10 740 kr specificerats som ränta. PN ansåg att beloppet utgjorde i 19 § väglagen stadgad ränta. RR ansåg att beloppet måste anses hänförligt till ränta.

I RÅ 1967 Fi 1607 beskattades särskild dröjsmålsersättning inklusive förhöjning pga penningvärdets fall, som utgått jämte skadestånd enligt vattenlagen, som intäkt av kapital.

Praxis är inte helt klar. Klart är att RR tycks ha ansett att ränta utgått i de fall där räntan angivits i avtal eller dom. Ränta har även ansetts utgå när detta inte framgått av själva avtalet, men väl av de handlingar som legat till grund för beräkningen samt av den lag enligt vilken ersättningen utgått; RÅ 1969 Fi 2139. I RRK R74 1:12 I har ränta däremot inte ansetts utgå, trots att omständigheterna var i det närmaste desamma. Skillnaden mot 1969 års fall är att räntans belopp inte framgick av någon handling,[54] samt att rätten till ränta inte lika klart framgick i den då gällande vattenlagen som i väglagen.[55] Det förefaller dock sannolikt att ersättningen i 1974 års fall innehöll räntekompensation för den tid som förflutit sedan skadan inträffat, då en sådan kompensation hade angivits i den deldom som föregick avtalet.

Man tycks således i praxis inte ha varit beredd att företa en uppdelning på ränta och nuvärde på ersättningen, om man inte av omständigheterna kan

[54] Rennerfelt SN 1973 s 549.

[55] Såvitt jag har kunnat finna innehöll den äldre vattenlagen (1918:523) ingen särskild bestämmelse om ränta. Nuvarande lag (1983:291) innehåller en regel om jämkning med hänsyn till penningvärdeförsämring; 9 kap 7 §. En liknande bestämmelse finns i expropriationslagens (1972:719) 4 kap 4 §. Dessa indextillägg torde beskattas som ränta; jfr RÅ 1943 ref 19.

finna stöd för att en räntekompensation inkluderats i ersättningen.

Det torde finnas situationer där säljaren inte kan fordra kompensation för den tid det tar innan ersättningens storlek har bestämts. Principiellt sett utgör den erhållna ersättningen då i sin helhet köpeskilling. I en situation där det är oklart vilka möjligheter säljaren/upplåtaren har haft att erhålla räntekompensation, är måhända presumtionen att ersättningen i sin helhet är köpeskilling. RRK R74 1:12 I och RÅ82 1:82 behöver därför inte tyda på att ett formellt betraktelsesätt har anlagts, men fallen visar på en långtgående försiktighet i bedömningen. RÅ 1969 Fi 2139 visar att en realistisk bedömning kan göras när grund för en sådan finns.

Allmänt kan sägas om situationen i de här diskuterade fallen att rätt till räntekompensation torde föreskrivas i flertalet av de lagar enligt vilka ersättningen utgår. För skadestånd i övrigt gäller enligt räntelagen (1975:635) 4 § 2 st rätt till ränta på förfallet belopp efter det att krav framställts och utredning lämnats.[56] Har ersättningen beräknats så att räntekompensation erhållits bör en uppdelning på ränta respektive ersättning företas även om räntan inte direkt framgår av avtalet.[57]

5. Nyligen har RR avgjort ett rättsfall där man klart angivit att en formellt räntefri fordran skall nuvärdeberäknas. Omständigheterna var följande:

> RÅ85 1:51. Olle avsåg att sälja en fastighet till sin hustru mot vederlag i form av en räntefri revers som förföll till betalning om tio år. RR uttalade: "Köpeskillingen motsvarar marknadsvärdet på fastigheten, vars taxeringsvärde uppgår till 160 000 kr. Nuvärdet vid avtalstillfället av det vederlag Olle sålunda erhåller understiger betydligt värdet av fastigheten. Med hänsyn härtill finner RR att överlåtelsen till hustrun i skattehänseende skall anses utgöra gåva."

Frågan är vilken generell betydelse fallet har för rättstillämpningen i övriga situationer. Man måste beakta att fallet gäller en speciell situation och att konsekvenserna av en generell tillämpning av nuvärdeberäkning därför inte torde ha övervägts närmare. Av rättsfallet framgår exempelvis inte vilken diskonteringsränta som använts.[58]

Som domen formulerats gäller bedömningen vederlagets "nuvärde" och domen får därför uppfattas som ett principiellt ställningstagande för en

[56] Se vidare Jan Hellner, 1985 s 328 ff, i denna fråga samt om möjligheten att beakta ränteförlust för tid innan fordran på skadestånd förfaller till betalning.

I NJA 1985 s 352 har s k avkastningsränta enligt 2 § 2:a st räntelagen beräknats på nedsättning av köpeskilling för fastighet. Avkastningsräntan beräknas för tid från betalning av köpeskillingen t o m dagen för återbetalning.

[57] Enligt en uppfattning i litteraturen anses dock i praxis ränta på skadestånd ha karaktär av skadestånd; Rabe SST 1961 s 420. Något rättsfall som direkt stöder uppfattningen anges inte, och de här diskuterade rättsfallen tyder närmast på motsatsen.

[58] Enligt förmögenhetsskattelagens tabell I utgör fordringens nuvärde 50% av dess nominella belopp, vilket är 10 tkr lägre än fastighetens taxeringsvärde. RR anger att nuvärdet "understiger betydligt värdet av fastigheten". Uttalandet är oklart och tyder på att antingen har en högre diskonteringsränta använts eller så syftar "värdet" på fastighetens marknadsvärde. Det senare avviker dock från stadgad praxis och är därför mindre troligt.

marknadsvärdering. Därav är dock inte klart vilken omfattning och närmare innebörd en sådan värderingsprincip har.[59]

6. I *litteraturen* finns delade uppfattningar om nuvärdeberäkning. Englund, 1960 s 188 not 94, tolkar 41 § så att nuvärdeberäkning inte skall företas: "Det kan . . . observeras, att man vid realisationsvinstbeskattning enligt anv. § 41 p. 2 sista stycket KL skall lägga köpeskillingens 'totala belopp' och icke beloppens kapitalvärde till grund för beskattningen." Denna tolkning är dock att ge regelns formulering ett intentionsdjup som den knappast torde ha. Med "totala belopp" torde endast avses att hela köpeskillingen skall medtas oavsett när betalningarna kommer att erhållas, men formuleringen kan inte antas innefatta ett ställningstagande till hur det totala beloppet skall beräknas.

I promemorian Ds Fi 1984:1 anges: "I fall då vederlaget består av en icke räntebärande revers eller en revers med låg ränta och med lång löptid lär det inte kunna komma ifråga att bestämma intäkten till ett lägre belopp än det nominella reversbeloppet."[60]

Sveriges Industriförbund anser, i sitt remissyttrande över promemorian, det "teoretiskt fel att vid avyttringen beskatta det nominella beloppet av inte räntelöpande fordringar", men förefaller osäkert på rättsläget.[61]

I sitt remissyttrande över Ds Fi 1984:24 "Reavinst på optionslån" ger länsstyrelsen i Stockholm uttryck för uppfattningen att det går att konstruera realisationsförluster genom att motta lågförräntade reverser som betalning och sedan sälja dem.[62] Frågan om att beräkna vederlaget och därmed ingångsvärdet på reverserna till deras nuvärde berörs inte, vilket tyder på att man inte anser (inser) att denna möjlighet föreligger.

I LLMS, 1984 s 306, anses principen med nuvärdeberäkningen vara korrekt.

7. *Amerikansk rätt* innehåller regler för beräkning av ränta på uppskjutna betalningar när ränta inte är särskilt avtalad; IRC Sec 483. Regeln innebär att en viss del av dessa betalningar framdeles kommer att beskattas som ränta, och därigenom inte bli föremål för den mer förmånliga realisationsvinstbeskattningen.

Norsk rätt har innebörden att "en rentefot under markedsrenten og en risiko for oppfyllelsevansker nødvendigvis må redusere verdien i forhold til pålydende".[63]

[59] Slutligen kan nämnas en annan nyligen avkunnad dom.

I RR:s dom 1985.12.20 värderades en köpeskillingsfordran till ett marknadsvärde som understeg det nominella värdet. Fordran löpte med ränta och nedvärderingen hade därför annan grund; se vidare avsnitt 12.4.1. Domen är dock ett principiellt stöd för marknadsvärdering av köpeskillingsfordringar.

[60] Se prop 1983/84:140 s 44.

[61] A prop s 58.

[62] Prop 1984/85:193 s 119.

Jfr avsnitt 12.4.1. Mot bakgrund av det där anförda rättsfallet RR:s dom 1985.12.20 förefaller denna möjlighet begränsad.

[63] Aarbakke 1984 s 61.

I *dansk* rätt infördes 1982 lagregler att "anskaffelse- og afståelsesummer for fast ejendom omregnes till kontantvaerdi". I litteraturen har särskilt framhållits regelns betydelse för att omräkna värdet på skulder som köparen övertar från säljaren. Löper dessa med en ränta som är lägre än marknadsräntan skall deras värde beräknas till "kursvaerdi".[64]

5.3.2.1 Utvärdering av rättsläget

1. Sammanfattningsvis är det klart att nuvärdeberäkning tillämpas pga lagreglering vid värdering av räntefria fordringar på livsvarig egendomslivränta och i praxis vid bedömningen av om en överlåtelse är benefik eller onerös. För övriga fall är rättsläget något oklart.

Om rättsläget är oklart, kan det diskuteras vilka argument som talar för och emot en nuvärdeberäkning.

Från likformighetssynpunkt, som var ett avgörande argument för de nya egendomslivräntereglerna,[65] är en nuvärdeberäkning en nödvändig åtgärd för att likställa värdet på betalning i form av räntefria fordringar med andra betalningsformer. Sker ingen nuvärdeberäkning överskattas den skatteförmåga som erhålls vid försäljningen, och den skattskyldige beskattas för en inkomst han ännu inte har erhållit. Här som eljest talar likformighetsprincipen för en realistisk värdering av fordringarnas värde, i stället för att följa det formellt angivna värdet på fordringarna.

Teoretiskt sett är en nuvärdeberäkning av köpeskillingsfordringar normalt till säljarens fördel. I praktiken torde dock en marknadsvärdering av köpeskillingsfordringar aktualiseras främst vid överlåtelser där säljare och köpare kan ha ett gemensamt intresse av att omvandla ränta till köpeskilling.

Ett exempel kan anföras. Säljarens omkostnadsbelopp överstiger fastighetens marknadsvärde. Vid försäljningen avtalas om en nominell köpeskilling som överstiger marknadsvärdet. Betalningen utgår i form av räntefria reverser. Förhoppningen är att härigenom öka försäljningsintäkten för fastigheten, vilket inte medför beskattning, och i stället eliminera en skattepliktig ränta. Räntan kanske beskattas till 80 % hos säljaren samtidigt som ränteavdraget pga kommunala och statliga underskottsavdragsbegränsningar för köparen har ett betydligt lägre värde.

Med en nuvärdeberäkning kan den åsyftade fördelen inte uppnås.

Mot nuvärdeberäkning talar att det i vissa fall inte är motiverat att anse att en fordran skall löpa med ränta. Till dessa fall återkommer framställningen nedan under punkt 2. Härigenom uppstår gränsdragningsfrågor om när nuvärdeberäkning skall ske. Detta argument är dock inte särskilt tungt vägande då det är klart att gällande rätt innebär att åtminstone vissa fordringar marknadsvärderas, och gränsdragningsproblem föreligger därför redan.

Det är därför framförallt praktiska skäl som talar emot en nuvärdeberäkning. En nuvärdeberäkning skulle i och för sig kunna ske med en

[64] Bjørn m fl 1985 s 141 ff.

[65] Se avsnitt 12.3.1.

schablonmetod,[66] men det krävs åtskilliga teoretiska och praktiska överväganden även vid utformningen av en sådan.[67]

Skälen för en marknadsvärdering överväger och i princip bör denna gälla som huvudregel, men vissa undantag bör ske. Som stöd för uppfattningen att denna huvudregel tillämpas i praxis kan anföras det ökande antal fall med marknadsvärdering som finns i praxis samt att räntebegreppet även i andra sammanhang numera ges en mer realistisk innebörd; se avsnitt 13.3.1.1.

2. En nuvärdeberäkning bör av praktiska skäl inte tillämpas i samtliga situationer där den kan vara teoretiskt motiverad. Beräkning av nuvärdet kan kanske inskränkas till fall där räntefriheten avser en mer väsentlig löptid på fordran.

Som angivits i avsnitt 5.2.1 bör i princip köpeskillingen uppskattas till sitt marknadsvärde på överlåtelsedagen. Undantag härifrån kan vara motiverade, exempelvis om det inte är ekonomiskt motiverat för säljaren att kräva ränta på en köpeskillingsfordran eftersom han fortfarande uppbär den sålda tillgångens avkastning. Dessa två avkastningstyper kan presumeras kvitta ut varandra och en omrubricering av dem förefaller omotiverad; se vidare nedan avsnitt 13.4.7.2. Av detta skäl och av praktiska skäl är det motiverat att fordringens värde normalt beräknas till nuvärdet på tillträdesdagen, dvs att det är från denna dag en ränta bör anses löpa.

För vissa tillgångar är direktavkastningen så låg att det är tillgångens värdestegring som primärt utgör avkastning på det investerade kapitalet. I dessa fall är det mer motiverat att en säljare begär ränta på en köpeskillingsfordran redan från den tidpunkten där köpeskillingen motsvarar fastighetens marknadsvärde. Har så inte skett torde normalt köpeskillingen ha uppjusterats i motsvarande mån. En räntedel finns då i denna. Det torde dock vara praktiskt svårt att skilja ut dessa situationer.

Denna fråga har i annat avseende varit föremål för RR:s bedömning i RÅ84 1:90. Fallet gäller tillämpning av reglerna om räntefritt lån till företagsledare i fåmansföretag. I korthet kan sägas att RR:s majoritet ansåg ett lån föreligga i tiden från det att ett bindande avtal om köp hade ingåtts till dess köpeskillingen bestämdes och erlades. En ränteberäkning ansågs skola ske omedelbart från förvärvsdagen. Av målet framgår inte annat än att all avkastning och värdestegring på den förvärvade tillgången tillkom köparen från förvärvsdagen.[68]

[66] En schablon kommer givetvis alltid att vara behäftad med vissa fel, vilket framgått ovan avseende den metod som införts i 35 § anv p 3 och 38 § anv p 9. En schablonmässig nuvärdeberäkning är dock bättre än ingen nuvärdeberäkning alls.

[67] Till den amerikanska regeln i IRC Sec 483 har utfärdats föreskrifter för beräkning av räntedelen i en betalning. Dessa föreskrifter omfattar inklusive nuvärdetabeller 38 sidor.

[68] I detta fall torde däremot köpeskillingens värde inte neddiskonteras, om den förstnämnda av två möjliga situationer anses föreligga.

Omständigheterna kan vara sådana att den avtalade köpeskillingen enbart motsvarar tillgångens marknadsvärde på överlåtelsedagen. Ett formellt räntefritt lån föreligger då, men räntan kan anses utgå men efterskänks i form av förtäckt utdelning. RR:s majoritet torde ha uppfattat omständigheterna på detta sätt; se dissidenten Petréns kritik av detta synsätt.

Omständigheterna kan i andra situationer vara sådana att den avtalade köpeskillingen innehåller en räntedel. Fordran bör då uppdelas på räntedel och köpeskillingsdel (nuvärdet). Någon räntefritt lån bör då ej anses föreligga då ränta kan anses ha utgått från köparen (företagsledaren).

3. I vissa situationer kan det saknas möjlighet för säljaren att begära ersättning för en senareläggning av betalningen. Detta har diskuterats ovan i avsnitt 5.3.2 punkt 4 angående tvångsvisa förfoganden, vartill hänvisas. Vid frivilliga onerösa transaktioner torde denna möjlighet alltid föreligga.

Vid överlåtelser som är *benefika* är frågan likartad. Skall givaren anses ha betingat sig ränta eller ej.[69]

Antag att vederlag utgår vid en fastighetsöverlåtelse i form av en räntefri revers med ett nominellt värde lika med fastighetens värde 500 tkr. Reversens marknadsvärde antas vara 400 tkr. Transaktionen innebär onekligen en förmögenhetsöverföring till köparen. Det är dock inte omedelbart givet att förmögenhetsöverföringen skall anses ske genom en nedsättning av det marknadsmässiga vederlaget för fastigheten.

Situationen kan uppfattas på två olika sätt. Det ena alternativet är att parterna är överens om att fullt vederlag skall utgå, men att säljaren däremot avstår från ränta på fordringen som en gåva till köparen. Transaktionen kan då uppfattas så att en fordran med fullt värde först erhålls men att fordringsägaren därefter avstår från dess ränta. En sådan benefik räntefri utlåning torde i allmänhet vara möjlig utan inkomstskattekonsekvenser.

I RÅ 1960 Fi 152 hade 83 000 kr utlånats räntefritt från en mor W till hennes son. RR förklarade att "enär W icke åtnjutit någon inkomst pga ifrågavarande fordran, samt någon omständighet icke förekommit pga varav W det oaktat skulle vara skattskyldig" blev modern W inte beskattad för en beräknad ränta. Generalklausulen mot skatteflykt har inte heller ansetts tillämplig på en liknande transaktion; RR:s dom 1985.08.16.[70]

Det andra alternativet är att vederlaget för den överlåtna fastigheten utgörs av fordringarnas marknadsvärde, och att ränta betingats genom den högre betalning som skall utgå vid fordringarnas inlösen. Det torde vara motiverat att normalt uppfatta situationen på detta senare vis. Det förefaller nämligen omotiverat att någon först betingar sig fullt vederlag för att därefter omedelbart ge tillbaka en del av vederlaget genom att avstå från förräntningen. Detta synsätt har även intagits i praxis, då gränsdragningen mellan benefika och onerösa överlåtelser vederlag i form av räntefria reverser har värderats till sitt nuvärde; se RÅ85 1:51 ovan i avsnitt 5.3.2 punkt 5.

Det är däremot svårare att bedöma en situation där två fristående transaktioner med visst tidsmellanrum företagits; först sker betalning med räntelöpande reverser och därefter efterskänks räntan.[71] I detta fall torde det

[69] Metoden för gränsdragningen mellan köp och gåva behandlas inte här; se avsnitt 14.2.

[70] Gåvobeskattning aktualiseras däremot då ett räntefritt lån erhålls och benefik avsikt är orsaken till räntefriheten; NJA 1979 s 610 och ett stort antal därefter följande rättsfall.

[71] Långivaren torde inte kunna bli beskattad för den efterskänkta räntan om han efterskänker räntan vid en tidpunkt då den varken är upplupen eller tillgänglig för lyftning. Helt säkert är detta dock inte då den ovan angivna inkomstskattepraxisen om räntefri utlåning har en något oklar principiell grund.

vara svårt att direkt hävda att transaktionen har en annan innebörd. Möjligtvis kan skatteflyktslagen vara tillämplig om transaktionerna företas som led i ett kringgående av skattelag.[72]

4. Valet av *diskonteringsränta* innefattar en del svåra ställningstaganden. I princip syftar värderingen till att fastställa fordrans marknadsvärde. Detta är beroende av flera olika faktorer som gäldenärens solvens, lämnade säkerheter, avtalad betalningstidpunkt etc. Det går därför inte att med tillämpning av en generell diskonteringsränta erhålla riktiga marknadsvärden på alla räntefria fordringar. Detta är dock knappast ett argument mot en nuvärdeberäkning med tillämpning av en allmän marknadsränta, då detta nuvärde oftast torde ligga väsentligt närmare marknadsvärdet än vad det nominella värdet gör. Den ytterligare nedvärdering som kan krävas med hänsyn till en högre risk än normalt för gäldenärens insolvens o dyl, får hanteras på samma sätt som vid betalning med vanliga räntelöpande fordringar; se avsnitt 12.4.1 angående rättelsemöjligheter i efterhand.

I praxis används normalt 5 % som kapitaliseringsränta. De fall som bedömts har endast gällt helt räntefria fordringar. En marknadsvärdering innebär dock att alla fordringar som löper med en lägre ränta än marknadsräntan skall nuvärdeberäknas. Någon bundenhet vid 5 % som diskonteringsränta torde inte föreligga,[73] och det är en alldeles för schablonmässig räntesats; se kritiken ovan i avsnitt 5.3.1. Marknadsräntan bör därför användas vid diskontering, men av praktiska skäl bör man kanske endast nuvärdeberäkna fordringar vars räntesats mer markant avviker från marknadsräntan.

Ett annat problem som kan föreligga vid nuvärdeberäkningen är att fastställa *löptiden* för köpeskillingsfordran. Exempelvis kan fordran enligt avtalsvillkoren vara förfallen till betalning vid anfordran. Det torde vara svårt att ange en generellt korrekt metod för dessa fall.[74] En möjlighet är att anse att fordran har fullt värde och att räntefrihet är successiva gåvor från borgenären; jfr ovan punkt 3.[75]

5. Vad därefter gäller beskattningen av räntedelen i en till nuvärde kapitaliserad framtida betalning kan det vara motiverat av försiktighet och av praktiska skäl att primärt behandla betalningar som avbetalningar av köpeskillingen till

[72] Jfr rättsnämndens förhandsbesked i RÅ85 1:51.

[73] Så torde däremot vara fallet vid arvs- och gåvobeskattning där 5% används som kapitaliseringsränta och där möjligheterna till nuvärdeberäkningen överhuvudtaget torde vara mer begränsade; se NJA 1984 s 912 särskilt kammarkollegiets besvär. I rättsfallet har HD ansett att en revers som löpte med 3% ränta inte löpte med så låg ränta "att vid tillämpning av värderingsreglerna i 23 § lagen om arvsskatt och gåvoskatt fordringen bör upptagas till lägre belopp än det nominella".

[74] Även i denna fråga finns en parallell praxis vid gåvobeskattning. De där föreliggande möjligheterna till schablonmässig värdering torde inte kunna tillämpas vid inkomstbeskattningen; se exempelvis NJA 1982 s 842.

[75] Jfr Englund 1984 s 194 angående gåvobeskattning i denna situation.

dess de sammanlagt överstiger det beräknade nuvärdet för köpeskillingen. Teoretiskt mer riktigt är dock att använda en annuitetsmetod där varje avbetalning uppdelas på en avbetalnings- och en räntedel; jfr metoden vid beskattning av livsvariga egendomslivräntor.

5.3.3 Köpeskillingsfordringar med ränta som överstiger marknadsräntan

Den avtalade räntan på en köpeskillingsfordran kan även överstiga marknadsräntan. Problemet har uppmärksammats av Englund, 1962 s 60 not 3, som tycks anse att någon korrigering ej kan göras.[76] En sådan torde inte heller ha varit särskilt motiverad tidigare, då effekten av en för hög ränta är likartad med den som tidigare kunde uppnås med en egendomslivränta. Idag torde det dock finnas anledning att behandla betalningar, som klart överstiger marknadsräntenivån och som är beloppsmässigt kända, som en tidsbegränsad egendomslivränta, dvs nuvärdet upptas som köpeskilling.[77]

5.4 Värdering av intäkten vid byten av fastigheter etc

1. Vid fastighetsförsäljningar är det praktiskt mest viktiga fallet av naturabetalning att en annan fastighet eller del av en fastighet erhålls som betalning. Det är motiverat att diskutera denna typ av byten då transaktionen innebär såväl försäljning som köp av fastighet. Även frågan om åsättande av ingångsvärde kommer därför att behandlas i detta sammanhang.

2. Redan i RÅ 1911 ref 72 fastslogs att erhållen fastighet skall värderas till verkligt värde. Sättet att uppskatta det verkliga värdet torde ha varierat i praktiken. I RN 1968 2:4 uttrycks verkliga värdet som det "allmänna saluvärdet". Många gånger torde taxeringsvärdet ha använts utan någon justering; se exempelvis LR:s domar i RÅ82 1:84.

I RR:s domar i RÅ82 1:84 har metoderna för uppskattning av marknadsvärdet blivit belysta. I två olika fall värderades fastigheten till 133 % av taxeringsvärdet "då i målet ej gjorts gällande att allmänna saluvärdet ... vid bytestillfället varit högre" respektive då "TI inte har genom värdering av fastigheterna eller på annat sätt visat att fastigheternas värde vid tidpunkten för L:s förvärv varit högre".[78]

[76] Se även Muténs kommentar i SN 1962 s 418.

[77] Jfr även dep chefens uttalande om indextillägg som är onormalt stora; se ovan avsnitt 5.3.1.

[78] RÅ82 1:84 I gäller fastighetsbyte. RÅ82 1:84 II avser förtäckt utdelning, men tillämpningen torde vara densamma vid fastighetsbyten.

En fastighets marknadsvärde är, enligt fastighetstaxeringslagens (1979:1152) 5 kap 2 §, lika med 133 % av taxeringsvärdet, varför detta värde torde gälla som en presumtion om marknadsvärdet, som får motbevisas. Av RÅ82 1:84 II torde framgå att inte ens en uppräkning av taxeringsvärdet motsvarande penningvärdeförändringen fr o m den tidpunkt vars värdenivå taxeringsvärdet avser t o m bytestidpunkten kan ske utan att TI visat att en sådan uppräkning är motiverad.[79]

I RÅ83 1:76,[80] ansågs av TI lämnad utredning utgöra tillräcklig grund för att uppräkna taxeringsvärdet med en genomsnittlig s k köpeskillingskoefficient,[81] vilket innebar att värdeförändringar i tiden efter den senaste allmänna fastighetstaxeringen beaktades.

3. Försäljning av *tomträtt* beskattas enligt samma regler som gäller vid försäljning av fast egendom. Tomträtten är dock lös egendom av särskilt slag och vissa hänsyn måste tas härtill.

Tomträtten består av en nyttjanderätt till mark samt äganderätt till byggnader och andra tillbehör på denna mark.[82] Själva nyttjanderätten är en tillgång som har ett bruttovärde i form av den långsiktiga nyttjanderätten till marken, men som å andra sidan belastas av en skyldighet att erlägga årliga avgälder för detta nyttjande. Avsikten är i princip att avgälderna skall vara lika med det årliga värdet av marknyttjandet,[83] och nyttjanderättsdelen har då netto inget marknadsvärde. Avgälderna omjusteras med ganska långa tidsmellanrum. Under vissa perioder med stigande markpriser har avgäldsnivån släpat efter och nyttjanderättsdelen har då haft ett högt värde. Höga värden torde dock idag vara något mindre vanligt förekommande.

Fastighet som innehas med tomträtt värderas vid fastighetstaxeringen i princip på samma sätt som fastighet som innehas med äganderätt. Taxeringsvärdet fördelas på mark- respektive byggnadsvärde med tillämpning av den s k mervärdeprincipen, som innebär att byggnadsvärdet skall utgöras av det mervärde som taxeringsenheten har pga att den är bebyggd.[84] Principen anses innebära en viss risk för överskattning av markvärdet.[85]

[79] Jfr RR:s dom 1985.10.14 vari däremot vid beräkningen av fastighetsvärdet vid användning av den s k hjälpregeln vid delavyttring sådan uppräkning skett; se avsnitt 9.2.1.

[80] Även detta fall gäller bedömning av förtäckt lön från fåmansaktiebolag.

[81] En köpeskillingskoefficient framräknas som kvoten mellan den köpeskilling som erhålls vid en försäljning och fastighetens taxeringsvärde. På grundval av de försäljningar som har företagits inom ett visst område under en viss period kan en genomsnittlig köpeskillingskoefficient framräknas, vilken sedan kan appliceras på likartade fastigheters taxeringsvärden för att beräkna deras marknadsvärden.

[82] Regler om tomträtt finns i 13 kap JB.

[83] Se Fridell SvJT 1985 s 65 ff.

[84] 7 kap 8 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

[85] Prop 1979/80:40 s 117.

Av det sagda torde framgå att en användning av taxeringsvärdet torde vara mindre tillförlitligt vid värdering av tomträtt än vid värdering av fastigheter, och detta oavsett om man utgår från hela taxeringsvärdet eller från endast byggnadstaxeringsvärdet. Taxeringsvärdet kan därför på sin höjd vara en utgångspunkt för värderingen av försäljningsintäkten. Köpeskillingsstatistik torde i stället få användas.

Taxeringsvärdet används däremot vid beskattning av tomträtt i sammanhang där en mer schablonmässig värdering kan accepteras; se avsnitt 6.2.2.1 angående alternativa ingångsvärden och 14.2.2.1 angående gränsdragning mellan gåva eller köp av tomträtt.

4. En annan praktiskt viktig typ av bytesobjekt är bostads- och hyresrätter. Erhålls en *bostadsrätt* som (del)betalning för en fastighet skall den värderas till sitt marknadsvärde. De värden som används vid schablon- och förmögenhetsbeskattning av bostadsrätter avviker i allmänhet kraftigt från marknadsvärdena. Det torde därför även i detta fall vara uteslutet att använda dem som grund för en marknadsvärdering.

5. Skall en *hyresrätt till bostad*, som ju enligt lag inte får överlåtas mot vederlag, anses ha något värde då den utgör bytesobjekt vid en fastighetsöverlåtelse?

Enligt 12 kap 65 § JB föreligger förbud mot att överlåta hyresrätt till bostad mot vederlag. I 12 kap 35 § JB medges dock hyresgästen under vissa villkor rätt att byta sin hyresrätt i syfte att erhålla en annan bostad.

Den som erhåller en bostadshyresrätt i byte kan i och för sig ha bedömt att hyresrätten har ett visst värde, och köpeskillingen för fastigheten har då minskats med hänsyn härtill. Detta värde kan dock inte realiseras genom en regelrätt försäljning, utan endast genom ett byte omvända vägen tillbaka till en fastighet etc.[86] Man kan därför knappast hävda att hyresrätten har ett objektivt marknadsvärde, även om den har åsatts ett subjektivt värde av fastighetssäljaren. Bytesvaluta i form av en hyresrätt torde därför inte anses utgöra en intäkt vid försäljning av en fastighet.

Beskattningskonsekvenserna av bytet är svårare att ange för den som byter bort hyresrätten mot en prisnedsättning vid köp av en fastighet. Erhållandet av ett bytesobjekt (annan hyresrätt, bostadsrätt eller fastighet) torde inte betraktas som en överlåtelse mot vederlag enligt 12 kap 65 § JB.[87] Skatterättsligt måste dock en överlåtelse anses ha skett oavsett om den är tillåten eller ej.[88] För den som erhåller en

[86] Värdet kan i och för sig anses successivt realiserat genom nyttjande av hyresrätten, men detta är ett värde som andra hyresgäster kan tillgodogöra sig utan beskattning. Detta och att det bestående framtida värdet är osäkert är skäl för att inte beakta detta värde vid bytet.

[87] Enligt uppgift är denna fråga dock f n föremål för bedömning i HD.

[88] Skatteplikten för det erhållna vederlaget påverkas inte av om överlåtelsen civilrättsligt och straffrättsligt anses vara tillåten eller ej; se RÅ 1949 Fi 1113 och RÅ 1968 Fi 209 a). Blir överlåtelsen ogiltig och återgår den därigenom utesluter detta dock beskattning.

bostadsrätt eller en fastighet som bytesvaluta för en hyresrätt är det klart att bytesvalutan har ett marknadsvärde. I princip borde överlåtaren av hyresrätten därför beskattas för värdet av den erhållna prisnedsättningen på fastighetsförvärvet, som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet enligt 35 § 4 mom KL. Beskattning aktualiseras endast om överlåtaren innehaft hyresrätten mindre än fem år. Av skäl som diskuteras nedan i avsnitt 5.4.1 punkt 4 kan dock ändamålsskäl anföras mot en sådan beskattning.

5.4.1 Anskaffningsvärde på tillbytt egendom

1. Vid byte av tillgångar har värderingen av tillgångarna betydelse dels för beskattningen av den bortbytta tillgången, dels för att bestämma ett ingångsvärde på den tillbytta tillgången. Dessa värden behöver inte vara identiska och ett brott i beskattningens kontinuitet kan då uppstå. Det är därför lämpligt att redan i detta sammanhang diskutera i vilken utsträckning kontinuitetsöverväganden bör ske vid bestämmandet av ingångsvärdet på den tillbytta egendomen.

Utgångspunkten för värderingen vid byte torde vara att varje tillgång värderas för sig. Antag att säljaren S äger tillgången A värd 200 kr. Han säljer A och erhåller som betalning tillgången B värd 190 kr. Av någon anledning överensstämmer inte det erhållna priset och värdet på den sålda tillgången.[89] Försäljningsintäktens storlek bestäms till värdet på vad S erhåller, 190 kr, inte värdet på vad han överlåter, 200 kr. Ingångsvärdet för köparen K på tillgång A bestäms med utgångspunkt från värdet på den köpeskilling som köparen lämnat, 190 kr.

Ser vi transaktionen från K:s synvinkel som säljare av B värderas hans försäljningsintäkt lika med värdet på den erhållna tillgången A, 200 kr. S får som köpare av B ett ingångsvärde som är lika med värdet på det av honom lämnade vederlaget A 200 kr. Reciprocitet föreligger mellan säljarens försäljningsintäkt och köparens ingångsvärde.[90]

Däremot uppstår ett kontinuitetsbrott i beskattningen av säljaren och köparen. Antag att såväl S som K förvärvat de ursprungligen innehavda tillgångarna A och B för 100 kr/st och att de efter bytet säljer tillgångarna, A för 200 kr och B för 190 kr. Resultatet av det totala innehavet blir följande:

[89] Situationen förefaller märklig men förekommer bl a vid byte av vissa värdepapper, där en rätt till utbyte kan föreligga samtidigt som kurserna på värdepapperen avviker något från varandra. Skillnaden i värderingen kan även bero på att en benefik avsikt föreligger. Det antas dock inte vara fallet i detta avsnitt utan bedömningen av benefika inslag i fastighetsbyten diskuteras först i avsnitt 14.2.2.2.

[90] Vid införandet av de nya egendomslivräntereglerna, se avsnitt 5.3.1, uttalade dep chefen att "av allmänna principer för realisationsvinstbeskattningen följer ... att säljarens bruttointäkt vid en egendomsöverlåtelse på köparsidan motsvaras av köparens anskaffningskostnad om denna inte enligt särskilda regler kan beräknas på annat sätt"; prop 1983/84:140 s 18 f. Se ovan avsnitt 3.2.4.3.

Verklig vinst för S: 190 kr ./. 100 kr = 90 kr
Verklig vinst för K: 200 kr ./. 100 kr = 100 kr
Skattepliktig vinst för S:
vid försäljningen av A, 190 kr ./. 100 = 90 kr,
vid försäljningen av B, 190 kr ./. 200 kr = ./. 10 kr.
Totalt 80 kr.[91]
Skattepliktig vinst för K:
vid försäljningen av B, 200 kr ./. 100 kr = 100 kr,
vid försäljningen av A, 200 kr ./. 190 kr = 10 kr.
Totalt 110 kr.

Det föreligger för rättstillämpningen två alternativ. Man kan företa en korrekt värdering av varje i bytet ingående komponent och en därav följande korrekt inkomstberäkning vid bytet (benämns nedan reciprocitetsmetoden), dvs en beskattning av vad som ovan angivits som den skattepliktiga vinsten. Det andra alternativet är att upprätthålla kontinuiteten i beskattningen och därigenom erhålla en korrekt beräkning av inkomsten sett över den totala innehavstiden för såväl den bortbytta som tillbytta tillgången (benämns nedan kontinuitetsmetoden), dvs en beskattning av vad ovan angivits som den verkliga vinsten. Diskussionen inleds lämpligen med en genomgång av rättsläget vid byten av värdepapper, där viss för frågan relevant praxis finns.

2. I äldre praxis angående byte av *värdepapper* har beskattningen skett i enlighet med reciprocitetsmetoden.[92] RSV har numera, i sina anvisningar om aktiebyte m m, frångått denna metod; se exempelvis RSV Dt 1983:31 och 1984:25. Försäljningsintäkten värderas vid bytet till värdet av det erhållna vederlaget (tillgången B). Till skillnad från reciprocitetsmetoden värderas däremot ingångsvärdet på B till samma belopp; benämns nedan kontinuitetsmetod I.

I RÅ81 1:36 har RR vid byte av premieobligationer tillämpat en annan metod, vilken även den medför kontinuitet i beskattningen; benämns nedan kontinuitetsmetod II. Intäkten för de bortbytta premieobligationerna har ansetts vara lika med deras eget börsvärde på bytesdagen. Samma värde har ansetts som anskaffningsvärde för de tillbytta premieobligationerna. Anledningen till att intäkten vid bortbytet inte värderades till de erhållna premieobligationernas marknadsvärde torde dock primärt ha varit att någon börskurs för dessa inte fanns på bytesdagen. RR:s utslag behöver därför inte vare sig stödja eller motsäga någon av de andra metoderna.

RSV kan sägas ha valt att upprätthålla kontinuiteten i beskattningen, framför att separat värdera bytesobjekten. Troligen kan även RR:s dom ses som ett stöd för en kontinuitetsmetod.

[91] Under förutsättning att realisationsförlusten kan utnyttjas.

[92] Ekman-Tivéus 1984 s 26 f.

3. Även vid *fastighetsbyten* kan problem av ovanstående slag uppstå. Om bytesobjekten värderas schablonmässigt med utgångspunkt i taxeringsvärdena kan olika värden på en tillbytt och en bortbytt fastighet erhållas, även om bytet skett utan mellanlikvid. Värdeskillnaderna kan bli avsevärda.

Liksom i praxis angående byte av värdepapper torde även här kontinuitetsaspekten vara viktigare än reciprocitetsaspekten. I valet mellan de två ovannämnda kontinuitetsmetoderna förefaller det riktigt att inte rucka praxis angående intäktsvärderingen av erhållen fastighet, utan att i stället företa kontinuitetsanpassningen vid bestämmandet av ingångsvärdet på den tillbytta fastigheten. Det finns en stadgad praxis i det förra avseendet att intäkten värderas lika med värdet av den erhållna fastigheten. Det finns däremot inte en lika klar praxis att erhållen fastighet värderas med utgångspunkt från den lämnade fastighetens marknadsvärde.[93]

Detta innebär att det värde som upptas som intäkt för den bortbytta fastigheten A (värdet av den erhållna fastigheten B) används vid beräkningen av anskaffningsvärdet för den tillbytta fastigheten B; kontinuitetsmetod I.

> Ett exempel kan visa innebörden av metoden. Fastigheterna A och B anses av sina ägare ha samma värde. De byts därför utan mellanlikvid. Uppskattas värdena på grundval av taxeringsvärdena eller köpeskillingsstatistik har A ett värde på 500 tkr och B ett värde på 450 tkr.
>
> Säljaren av A upptar 450 tkr som försäljningsintäkt för A och får samma belopp, 450 tkr, som ingångsvärde på B.
>
> Säljaren av B upptar 500 tkr som försäljningsintäkt för B och får samma belopp, 500 tkr, som ingångsvärde på A.

Samma metod bör användas i andra fall där fastighetsförvärvet skett genom ett byte som medfört beskattning, exempelvis om en bostadsrätt lämnats i byte vid förvärvet av fastigheten.

4. Om en fastighet förvärvats mot vederlag bl a i form av en bostadshyresrätt är det mer oklart hur detta skall anses påverka anskaffningsvärdet på fastigheten. Som framhållits i föregående avsnitt punkt 5 kan en bostadshyresrätt inte anses ha ett marknadsvärde. Hyresrätten kan inte anses ha något värde för anskaffningen och det föreligger då inte i skatterättsligt hänseende en sådan bytessituation som måste beaktas vid bedömningen av ingångsvärdet på fastigheten. Ingångsvärdet bör därför bestämmas till värdet av köpeskillingen i övrigt.

Om så sker uppstår dock ett kontinuitetsbrott om överlåtelsen av hyresrätten har medfört beskattning, vilket inte är teoretiskt uteslutet enligt resonemanget ovan i avsnitt 5.4 punkt 5. Det beskattade värdet borde då av kontinuitetsskäl beaktas vid bestämmande av fastighetens ingångsvärde. Eljest sker en överbeskattning genom kontinuitetsbrottet.

Rättsläget förefaller mycket osäkert. En beskattning vid överlåtelsen av hyresrätten

[93] I RÅ 1966 Fi 816 skulle X sälja ett markområde han förvärvat från en stad genom byte mot annan mark 1962. RR förklarade att "anskaffningsvärdet skall beräknas på grundval av allmänna saluvärdet 1962 av det område, som X genom bytet avstått till staden." Se vidare avsnitt 6.2.1 angående detta rättsfall.

kräver att den grundar motsvarande ökning av ingångsvärdet på fastigheten. Då detta inte är klart förefaller en beskattning vid överlåtelsen av hyresrätten vara vansklig. En sådan beskattning bör därför inte ske om inte rättsläget klarläggs genom lagstiftning eller ett förhandsbesked som belyser hela situationen.

5. Ovanstående genomgång visar att reciprocitetsprincipen kan komma i motsättning till kravet på kontinuitet i beskattningen. Reciprocitet och en kortsiktigt korrekt inkomstberäkning bör få vika för upprätthållandet av kontinuiteten i beskattningen och en långsiktigt korrekt beräkning av den individuella skatteförmågan.

5.5 Sammanfattning

Tillämpas en konsekvent marknadsvärdering av alla vederlag som utväxlas vid försäljningar och byten kan varken ränta omvandlas till köpeskilling genom betalning med räntefria reverser (avsnitt 5.3) eller konstlade förluster uppstå genom betalning med undervärderad egendom (avsnitt 5.4). Praxis torde i huvudsak tillämpa en marknadsvärdering, men i praktiken finns dock flera problem att företa en korrekt marknadsvärdering. Angående värdering av köpeskillingsfordringar har dessa problem redan sammanfattats i avsnitt 5.3.2.1. Vid byte av egendom är problemet främst att marknadsvärdet på fastigheter måste fastställas relativt schablonmässigt och att avvikelserna från de verkliga värdena kan bli avsevärda. Vidare torde försiktighet och iakttagande av gällande civilrättsliga regler förhindra en marknadsvärdering av vederlag i form av hyresrätter, oaktat att de subjektivt av parterna uppskattats ha ett sådant värde. Detta skapar givetvis möjligheter att reducera skattepliktiga realisationsvinster och t o m att tillskapa realisationsförluster. Problemet är dock inte primärt skatterättsligt utan en följd av gällande regler för hyressättning och överlåtelser av hyresrätter.

6. OMKOSTNADSBELOPPETS OMFATTNING

Detta och nästa kapitel behandlar problem som kommer till uttryck på realisationsvinstberäkningens kostnadssida. I detta kapitel behandlas bestämningen av omkostnadsbeloppet vid realisationsvinstbeskattning, särskilt avgränsningen mot avdrag vid den löpande beskattningen och icke-avdragsgilla kostnader. I kapitel 7 behandlas KL:s regler för indexuppräkning av omkostnader.

Från försäljningsintäkten avräknas omkostnadsbeloppet. Omkostnadsbeloppet består av fastighetens ingångsvärde samt förbättringskostnader som nedlagts på fastigheten. Dessa omkostnader uppräknas med index motsvarande penningvärdeförsämringen och reduceras genom återläggning av indexuppräknade värdeminskningsavdrag.

Ingångsvärdet består enligt huvudregeln av köpeskillingen för fastigheten, plus inköpskostnader såsom stämpelskatt o dyl, eller vid tillämpning av en alternativregel av ett uppräknat taxeringsvärde. Tillämpningen av dessa regler behandlas i avsnitt 6.2.

Avdragsrätten vid realisationsvinstberäkningen för investeringar i byggnader etc på fastigheten föreligger i princip endast till den del utgifterna inte fått kostnadsföras vid den löpande beskattningen. I avsnitt 6.3 behandlas vissa frågor om gränsdragningen mellan avdrag vid den löpande beskattningen och vid realisationsvinstbeskattningen för värdeminskning på dylika investeringar.

I avsnitt 6.4 behandlas innebörden av avdragsförbudet för levnadskostnader för realisationsvinstberäkningen. Slutligen i avsnitt 6.5 behandlas den kategori av förluster och kostnader som brukar benämnas kapitalförluster. Dessa är inte avdragsgilla vid den löpande beskattningen, men avdragsrätt föreligger i viss utsträckning vid realisationsvinstberäkningen.

6.1 Avgränsningen av realisationsvinstberäkningens omkostnadsbelopp

1. I 36 § anv p 1 stadgas:

> "Avdrag får . . . ske för alla omkostnader för egendomen (omkostnadsbeloppet), således för erlagd köpeskilling jämte inköpsprovision, stämpelskatt o d (ingångsvärdet) och för vad som nedlagts på förbättring av egendomen (förbättringskostnad) m m."

Detta stadgande tillsammans med KL:s allmänna regler om kostnadsavdrag är utgångspunkten för bedömningen av vilka kostnader som skall ingå i det avdragsgilla omkostnadsbeloppet.

I 20 § KL finns grundläggande bestämmelser om det skatterättsliga kostnadsbegreppet. Som en positiv bestämning stadgas att kostnader för "intäkternas förvärvande och bibehållande" är avdragsgilla. Som negativa bestämningar stadgas bl a att levnadskostnader och kapitalförluster inte är avdragsgilla. För kapitalförluster begränsas avdragsförbudet genom tillägget att avdrag inte får ske "i vidare mån än . . . enligt 36 §". Härav framgår att kapitalförluster i viss utsträckning kan avdras vid realisationsvinstbeskattningen.

Den positiva bestämningen av KL:s kostnadsbegrepp innebär att ett samband skall finnas mellan kostnaden och en skattepliktig intäkt. Kravet på samband är generellt inte så starkt att kostnaden alltid måste resultera i intäkter. Exempelvis leder vissa åtgärder i en rörelse inte till det förväntade resultatet, men de är ändå avdragsgilla om de är normala för den typ av verksamhet som bedrivs.

De negativa bestämningarna av kostnadsbegreppet har generell giltighet, men kan inskränkas av uttryckliga regler i KL.

Kostnadsbegreppet vid realisationsvinstbeskattningen är inte helt likartat med kostnadsbegreppet vid inkomstbeskattningen i övrigt, vilket framhålls i förarbetena till 1928 års KL, SOU 1923:69 s 115:

> "I fråga om beräkning av inkomst genom tillfälliga vinster måste enligt sakens natur gälla andra bestämmelser än för beräkning av inkomst i egentlig mening . . . de skattepliktiga intäkterna (utgörs) icke av intäkterna *av* en förvärvskälla, utan fastmera av intäkter genom avyttring av en förvärvskälla eller en del därav. Liksom intäkten till sin natur alltså är ett förmögenhetsförvärv, kunna såsom avdragsgilla utgifter och omkostnader för förvärvandet av dylik intäkt ifrågakomma sådan utgifter och omkostnader, som närmast äro att hänföra till kapitalutgifter, således bland annat även vad som använts för anskaffning och förbättring av den avyttrade egendomen och mera sådant. Samtidigt måste hänsyn tagas till . . . att omkostnaderna för egendomens bevarande och bibehållande ävensom i vissa fall amortering av anskaffningskostnaden fått avdragas vid den årliga inkomstberäkningen."

I prop 1927:102, s 402, framhålls vidare att intäkter och kostnader som är hänförliga till den löpande beskattningen av förvärvskällan inte ingår i realisationsvinstberäkningen. Vid bestämningen av realisationsvinstbeskattningens omkostnadsbelopp måste därför den löpande beskattningen av fastighetsinnehavet beaktas.

2. Med utgångspunkt från ovanstående kan följande allmänna beskrivning ges av realisationsvinstberäkningens kostnadssida. Realisationsvinstbeskattningen utgör i och för sig en särskild förvärvskälla, men beräkningen av realisationsvinsten sker inte isolerat från den löpande beskattningen som skett

under innehavet av den sålda tillgången. Avgörande för i vilken utsträckning en kostnad skall avräknas vid realisationsvinstberäkningen är därför mindre dess samband med den förvärvade försäljningsintäkten, än dess samband med den försålda tillgången och hur den behandlats vid den tidigare beskattningen av tillgången. En kontinuitet i beskattningen över förvärvskällegränserna upprätthålls därför och realisationsvinstberäkningen kan sägas ha en restpostfunktion av i princip följande slag.

Som investeringar i fastigheten behandlas utgifter som avser anskaffningar av tillgångar som ingår i det skatterättsliga fastighetsbegreppet och den aktuella resultatberäkningsenheten. Någon bedömning av om investeringen medfört en värdeökning, som består och påverkar försäljningsintäkten företas inte direkt. Däremot beaktas om investeringen under innehavstiden kostnadsförts vid den löpande beskattningen, blivit en investeringsutgift i annan förvärvskälla eller förbrukats som en icke avdragsgill personlig levnadskostnad. Till den del så inte har skett kostnadsförs investeringsutgifterna vid realisationsvinstberäkningen.

Detta är den principiella uppbyggnaden av regelsystemet och bör vara utgångspunkten för rättstillämpningen. Utrymmet för självständiga ställningstaganden i rättstillämpningen begränsas dock av de schablonartade regler som finns för återläggning av värdeminskningsavdrag m m.

Omkostnadsbeloppet torde även innefatta vissa utgifter som har samband med fastighetsinnehavet men som inte utgör konkreta förbättringar av fastigheten. Detta gäller bl a för vissa resultatlösa utgifter som hänförts till den vid den löpande beskattningen icke avdragsgilla kategorien kapitalförluster.

Vidare torde förbättringsåtgärder även kunna vara av mer abstrakt karaktär; exempelvis kostnader för att öka ägarens rådighet över fastigheten etc.

I RÅ 1970 Fi 1590 köpte en bostadsrättsförening bostadsrätterna från sina medlemmar. Därefter sålde föreningen sina fastigheter. RSV:s nämnd för rättsärenden förklarade att föreningen fick som "kostnad för förvärvet och avyttringen avräkna, förutom själva anskaffningskostnaden för kedjehuset med tomt, jämväl anskaffningskostnaden för bostadsrätten." Förvärvet av bostadsrätten ansågs vara en förutsättning för att försäljningen av fastigheten skulle kunna ske. RR gjorde ej annan ändring än att anskaffningskostnaden skulle minskas med insatser och kapitaltillskott som belöpte på den förvärvade bostadsrätten.

Ersättningar till nyttjanderättshavare för att nyttjanderätt upphör i samband med försäljning torde dock primärt ses som en kostnad som har samband med avkastningens förvärvande; se RÅ 1960 Fi 1108 och härom nedan i avsnitt 13.4.1 punkt 4. Vid realisationsvinstberäkningen bör avräknas sådana kostnader som innebär att fastigheten befrias från en tidsobegränsad inskränkning av ägarens nyttjande, typ bostadsrätt, servitut etc.

3. Med avseende på *kontantprincipens* tillämpning utgör realisationsvinstberäkningen en enhet där alla avdragsgilla kostnader primärt skall avräknas från

försäljningsintäkten vid ett tillfälle.[1] Häri föreligger en skillnad jämfört med tillämpningen av kontantprincipen på andra kostnader där det anges i 41 § anv p 4 2:a st att "utgifterna och omkostnaderna ... avdrages från intäkten under det år, då de verkligen blivit av den skattskyldige bestridda, även om de avse inkomst, som tidigare förvärvats eller först under ett senare år beräknas inflyta". Av lagtexten framgår därefter att särskilda bestämmelser gäller vid realisationsvinstberäkningen.

6.2 Ingångsvärdet

Vid tillämpning av huvudregeln utgörs ingångsvärdet av den erlagda köpeskillingen. Erläggs köpeskillingen omedelbart i kontanta medel bestäms ingångsvärdet normalt utan problem. Problem för rättstillämpningen uppstår däremot då fastigheten förvärvats mot vederlag av särskild karaktär.

Tillämpas någon av alternativreglerna uppstår sällan rättstillämpningsproblem. Någon gång kan dock övervägande behöva ske om tillämpligt taxeringsvärde.

Frågan om en utgift utgör en del av ingångsvärdet eller utgör en förbättringskostnad kan ha relevans i flera avseenden. Viktigast torde vara från vilken tidpunkt indexuppräkningen skall ske. Frågan diskuteras därför i detta sammanhang nedan i avsnitt 7.3.1.[2]

6.2.1 Huvudregeln

1. En fastighets ingångsvärde är enligt huvudregeln lika med den erlagda köpeskillingen. Härmed kan förstås antingen vad som formellt angivits som köpeskilling i kontraktet eller vad köparen reellt presterat till säljaren. Frågan har redan behandlats i kapitel 5 sett från säljarens sida, varvid påvisats att åtminstone som huvudregel beräknas köpeskillingen till sitt reella belopp. I detta avsnitt skall frågan behandlas ur köparens perspektiv, varvid skall anknytas till de situationer som behandlats i kapitel 5.

[1] Jfr RSV/FB Dt 1979:10 där försäljningsintäkten uppbars ett år och anskaffningskostnaden för de sålda aktierna blev klar först ett senare år. RSV:s nämnd för rättsärenden angav att intäkten och kostnaden kunde hänföras till skilda år, men RR ansåg att resultatet var hänförligt till det år då anskaffningskostnaden blev klar.

Se vidare avsnitt 12.3.3.3 angående successiv avräkning av omkostnadsbeloppet mot försäljningsintäkten när viss del av intäkten ursprungligen är oviss.

[2] Gränsdragningen har därutöver betydelse i de fall det är kritiskt om beloppströskeln för avdragsrätten för förbättringskostnader har överskridits eller ej. I de fall ingångsvärdet beräknas med tillämpning av en alternativregel har gränsdragningen även betydelse då en utgift som hänförs till köpeskillingen ej kan höja ingångsvärdet enligt alternativregeln, men kan som förbättringskostnad öka omkostnadsbeloppet.

2. I avsnitt 5.3 behandlades värdet av köpeskilling i form av formellt räntefria avbetalningar. Det torde vara klart att i den utsträckning köpeskillingen skall beräknas till sitt reella värde för säljaren (försäljningsintäkt) skall detta värde även användas för köparen (ingångsvärde). Detta torde även gälla i andra situationer där den formella köpeskillingen frångås när det reella värdet är lägre, exempelvis på grund av köparens insolvens; se vidare nedan avsnitt 12.4.1 och RÅ 1973 ref 93.

Detta innebär reciprocitet i beskattningen, men tillämpningen behöver inte motiveras med den i vissa avseenden diskutabla reciprocitetsprincipen, utan bygger primärt på det faktiska förhållandet att det som utgör verkligt värde sett från en sida även utgör verkligt värde sett från den andra sidan.

I de fall intäkten för säljaren beräknats enligt schablonregeln för värdering av livsvariga egendomslivräntor, se ovan avsnitt 5.3.1, utgör samma belopp normalt inte den verkliga köpeskillingen för köparen. En användning av schablonbeloppet som ingångsvärde kräver därvid att reciprocitetsskäl bedöms som viktigare än en individuellt korrekt inkomstberäkning. Härom finns delade meningar mellan dep chefen och lagrådet, vilka återgivits i avsnitt 3.2.4.3. Under nästa punkt skall behandlas dylika överväganden i praxis, varvid ett eget ställningstagande skall diskuteras vidare.

3. I praxis finns några rättsfall där man torde ha givit reciprocitet i beskattningen företräde framför en individuellt korrekt beräkning av realisationsvinsten. Rättsfallen gäller frågan om köpeskillingens fördelning på flera samtidigt förvärvade fastigheter. Ingångsvärdet på respektive fastighet har satts lika med den formellt angivna köpeskillingen "oavsett . . . vad fastigheternas verkliga värden må ha varit vid överlåtelsetillfällena"; RSV/FB Dt 1984:17 (RÅ 1984 Aa 2) och RÅ 1984 Aa 115.[3] Detta torde ha medfört att realisationsvinsten inte beräknades till sitt verkliga belopp för säljaren.

Dessa rättsfall kan tolkas så att den formella fördelningen av köpeskillingen mellan flera samtidigt förvärvade fastigheter alltid upprätthålls. Så är dock inte fallet då man i praxis angående säljarens beskattning avvikit från den formella fördelningen när denna inte ansetts reellt korrekt; se nedan avsnitt 9.3.1.2.

Anledningen till fasthållandet vid den formella fördelningen torde i stället vara reciprocitetsskäl. Beskattningen av sökandens fångesman (den föregående säljaren) har skett enligt den formella fördelningen och har sannolikt inte kunnat ändras. I RSV/FB Dt 1984:17 angav även sökanden att den formella fördelningen av köpeskillingen av skatteskäl hade tillkommit på begäran av säljaren.

Kan en rättelse ske så tidigt att såväl intäkten för den föregående säljaren som ingångsvärdet för köparen kan ändras, torde det däremot vara klart att

[3] Den citerade formuleringen finns i RSV:s förhandsbesked. RR har i det första fallet lämnat den skattskyldiges besvär utan bifall och i det andra fallet ej gjort ändring i förhandsbeskedet.

den reella fördelningen av köpeskillingen ges företräde framför den formella. I RK80 1:1 har KRS ansett att viss del av köpeskillingen som erlagts vid ett fastighetsförvärv 1972 i verkligheten avsåg ett annat fastighetsförvärv som skett 1969. I målet bedömdes och ändrades såväl säljarens som köparens taxeringar.

Är det då motiverat att, i de fall en korrigering av säljarens beskattning inte kan ske, vägra motsvarande korrigering av köpeskillingens fördelning på ingångsvärdena för köparen? En sådan rättstillämpning skulle vara principiellt svårförsvarlig. Som framhållits i avsnitt 3.2.4.3 kommer en rättstillämpning grundad på reciprocitetsprincipen lätt i strid med skatteförmågeprincipen. Rättstillämpningen i ovanstående fall skall dock måhända mer ses som en praktisk tillämpning än ett principiellt ställningstagande. Det rör sig om värderingsfrågor där det finns en viss osäkerhet om de riktiga värdena, och där skattemyndigheterna kanske tidigare accepterat parternas fördelning delvis beroende på att den skattskyldige medvetet har medverkat till åsättandet av de felaktiga värdena. Rättsfallen behöver således inte ge uttryck för ett principiellt ställningstagande för reciprocitet i beskattningen.

Det är inte heller på något sätt givet att reciprocitet skulle vid en senare försäljning utjämna en förmån som erhållits vid den föregående försäljningen. Exempelvis kan den felaktiga fördelningen ha tillkommit lika mycket i köparens som i säljarens intresse. Köparen kan formellt ange en hög köpeskilling på en fastighet som han omedelbart säljer för att erhålla en realisationsförlust, medan han behåller en annan samtidigt förvärvad fastighet med ett lågt angivet ingångsvärde. Senare kan han eventuellt utnyttja en alternativregel för att erhålla ett bättre ingångsvärde på denna fastighet.

4. I avsnitt 5.4.1 diskuterades åsättandet av ingångsvärde när köpeskillingen helt eller delvis består av en annan fastighet. Utgångspunkten är att den lämnade fastigheten utgör ett vederlag som bör värderas till sitt marknadsvärde. För köparen innebär lämnandet av vederlaget, fastigheten, en skattepliktig transaktion. Det är rimligt att beskattningen av denna transaktion och bestämmandet av ingångsvärdet på den erhållna fastigheten samordnas så att kontinuiteten i beskattningen av den skattskyldige upprätthålls. Detta sker om ingångsvärdet på den förvärvade fastigheten åsätts med utgångspunkt från det värde som låg till grund för beräkningen av försäljningsintäkten på den bortbytta fastigheten. Ett sådant bestämmande av ingångsvärdet på en tillbytt fastighet har därför förordats i avsnitt 5.4.1.

Erhålls en fastighet som vederlag för andra prestationer skall värdet av dessa prestationer beaktas på liknande sätt som en lämnad bytesfastighet. Detta gäller exempelvis när fastigheten förvärvats som en delvis skattepliktig förmån, dvs som utdelning, lön o dyl.

I dessa fall utgörs köpeskillingen av värdet på den utförda prestationen (arbetet, utdelningsrätten etc) samt övrig köpeskilling. Detta resulterar totalt

sett i ett ingångsvärde lika med fastighetens marknadsvärde.[4] Den typ av prestationer som här diskuteras är skattepliktiga. En fråga är därför vilken betydelse beskattningen av prestationerna har för bestämmandet av ingångsvärdet. I RN 1967 6:7 angav RN att som ingångsvärde på fastighet erhållen genom utskiftning från ekonomisk förening skulle räknas det värde fastigheten åsatts vid utskiftningen. I RÅ80 1:28 förklarade RR att "ingångsvärdet skall utgöras av den erlagda köpeskillingen eller, om vid inkomsttaxering av X skillnaden mellan fastighetens marknadsvärde och köpeskillingen upptas som löneförmån, det därvid bestämda marknadsvärdet". I RK79 1:47[5] har "vid försäljning av fastighet som förvärvats genom utskiftning vid likvidation av bostadsrättsförening ... såsom anskaffningsvärde upptagits skiftesvärdet, motsvarande summan av säljarens medlemsinsats och av denne övertaget betalningsansvar för lån." Fastighetens marknadsvärde torde ha varit väsentligt högre och medlemmen borde ha beskattats som för utdelning för skillnaden mellan skiftesvärdet och marknadsvärdet. Så skedde dock inte och detta torde ha varit avgörande för att KRJ ej satte ingångsvärdet lika med marknadsvärdet. En uppfattning att det endast är det beskattade värdet av prestationen som påverkar ingångsvärdet antyds även av formuleringarna i de ovannämnda fallen RN 1967 6:7 och RÅ80 1:28.[6]

Praxis torde kunna tolkas så att man krävt att ett vederlag i form av en skattepliktig prestation skall ha blivit beskattat för att det skall beaktas vid bestämmandet av ingångsvärdet. Ett uttalande med denna innebörd finns även i prop 1980/81:68 del A s 166 angående byggmästares arbete på egen fastighet som uttagsbeskattats:

> "För att förhindra att den skattskyldige blir beskattad två gånger för samma arbete – först som uttag ut byggnadsrörelsen och därefter som realisationsvinst – måste värdet av uttagsbeskattat arbete kunna beaktas vid realisationsvinstberäkningen. . . . Som förbättringskostnad bör självfallet i intet fall få räknas högre belopp än vad som blivit föremål för uttagsbeskattning på grund av byggnadsarbetet."

Fråga är om dessa uttalanden skall uppfattas som principiella eller praktiska ställningstaganden.

I allmänhet torde kontinuitetsprincipen inte vara ett tillräckligt skäl för att förbiseenden vid tidigare taxeringar skall kunna botas genom en nedsättning

[4] Något problem av det slag som diskuterats vid byte av fastigheter där värdet av vederlaget för prestationen kan bli ett annat än värdet av prestationen torde i praktiken inte kunna uppkomma. Värdet av prestationen kan praktiskt sett inte värderas till annat än värdet av vederlaget för prestationen.

[5] RR har vägrat prövningstillstånd.

[6] I de fall någon principiell skatteplikt inte föreligger för den transaktion varigenom fastigheten erhållits är ingångsvärdet dock helt klart lika med marknadsvärdet; se RÅ85 1:64 angående anskaffningsvärde på aktier erhållna som skattefri utdelning. För detta fall gäller dock nu särskild lagstiftning i 2 § 4 mom SI. Se närmare härom avsnitt 5.1.1 punkt 6.

av ingångsvärden etc vid en senare taxering. Något sådant skulle nämligen strida mot principen om beskattningsårets slutenhet. Den senare principen har vid bokföringsmässig inkomstberäkning numera mindre betydelse,[7] men vid inkomstbeskattningen i övrigt har principen betydelse, främst som ett hinder mot att i fall där förutsättningar för eftertaxering saknas åstadkomma en liknande efterbeskattning genom att höja ett senare års taxering.[8]

I förevarande fall behöver dock ett upprätthållande av kontinuiteten i beskattningen inte principiellt strida mot principen om beskattningsårets slutenhet. Det rör sig här om värderingsfrågor där vissa osäkerhetsmarginaler föreligger. En försiktig värdering som taxeringsmyndigheterna accepterat tidigare beskattningsår till den skattskyldiges fördel torde få utgöra ingångsvärde, även om den sedermera kan visas ha avvikit från det gällande marknadsvärdet.[9] Ställningstagandet i praxis torde vara praktiskt betingat. Det torde däremot inte föreligga en principiell rätt att under alla omständigheter vägra att i ingångsvärdet inräkna en utväxlad motprestation som borde men som i verkligheten inte har föranlett beskattning.[10] Mot bakgrund härav förefaller utgången i RK79 1:47 något diskutabel, då tillämpningen inte tycks enbart praktiskt motiverad. Även uttalandet i prop 1980/81:68 förefaller väl

[7] Vid den löpande bokföringsmässiga beskattningen har kontinuitetsprincipen genom lagstiftning fått ökad tillämpning på bekostnad av principen om beskattningsårets slutenhet; 41 § anv p 1 KL. I förarbetena, prop 1980/81:68 del A s 182 ff, uttrycks dock viss tveksamhet om inte rättsläget redan före lagstiftningen hade denna innebörd. Se härom Thorell 1984 s 197 ff.

[8] Jfr prop 1980/81:68 del B s 160. Se vidare Thorell 1984 s 193 för ytterligare motiv för principen.

Som exempel på fall där principen om beskattningsårets slutenhet tillämpats torde RÅ 1975 ref 108 kunna anföras. Den skattskyldige hade beräknat skogsavdrag till ett för högt belopp. Avdraget hade fördelats på tre år. Det tredje året upptäcktes felet och det konstaterades att han föregående två år förbrukat vad han rätteligen skulle ha dragit av under hela tre-årsperioden. RR medgav trots detta avdrag för det belopp som rätteligen belöpte på tredje året.

Vidare kan anföras RÅ79 1:98 (Findus) där avdragsrätten för royaltybetalningar på nyttjande av varumärkesrätt inte ansågs påverkad av den prissättning som skett när royaltybetalaren tidigare år sålt varumärkesrätten.

[9] Vid vissa särskilda transaktioner som överföring av enskild näringsverksamhet till bolagsform finns en stadgad praxis om överföring till värden under marknadsvärdet. Där har klart fastslagits att överföringen sker med bibehållande av kontinuiteten i beskattningen.

Ett annat exempel på en sådan rättstillämpning anges i GRS 1985 s 35:29: "Har en ... arbetsgivare till en anställd utgivit arvode eller gratifikation in natura under sådana förhållanden, att arvodet eller gratifikationen i princip utgör skattepliktig intäkt men sker inte beskattning på grund av särskilda undantagsbestämmelser (förmån av mindre värde) eller av billighetsskäl (se t ex RÅ 1951:367 ...) synes vid försäljning av det mottagna objektet detta vara att anse såsom förvärvat genom ett med köp jämställt fång och med anskaffningsvärde noll."

Någon sådan praxis finns dock inte vid de transaktioner som diskuteras här. Däremot kan en undervärdering ske av rena försiktighetsskäl.

[10] Som exempel härpå kan möjligtvis anföras RÅ 1966 Fi 816. Vid ett byte av mark 1962 hade försäljningspris respektive anskaffningsvärde angivits till 1:50 kr/kvm. RSV:s nämnd för rättsärenden ansåg att den förvärvade markens ingångsvärde skulle beräknas på grundval av detta pris, men RR angav att beräkningen skulle ske på grundval av allmänna saluvärdet. Vid bytet förelåg dock ej skatteplikt för realisationsvinst på grund av innehavstiden.

kategoriskt formulerat. Det kan dock inte uteslutas att detta uttalande korrekt återger innebörden av gällande rättstillämpning, trots att man som ovan kan ha principiella invändningar mot ett sådant rättsläge.

Slutligen kan diskuteras om det kan föreligga någon skillnad i här förevarande avseende mellan olika typer av vederlagsprestationer. Principiellt bör det ej vara fallet, men praktiskt sett kan så vara fallet. Vad först angår byten av fastigheter kan knappast bortses från den lämnade fastighetens (A) reella värde som en köpeskilling för det förvärvade fastigheten (B). Det faktum att en motiverad beskattning av en realisationsvinst vid A:s avyttring uteblivit, kan inte förtränga realiteten att A:s verkliga värde utgör köpeskilling för B. En viss avvikelse från denna realitet har dock förordats ovan i avsnitt 5.4.1, med avseende på sättet att värdera vederlaget A. Detta motiveras av en kontinuitetsanpassning för att erhålla en totalt sett riktig beskattning av avyttringarna av såväl A som sedermera B. Denna anpassning ligger för övrigt inom de ramar för en rimlig värdering som praktiskt bör kunna accepteras.

Om man därefter övergår till de typer av prestationer som diskuterats tidigare i denna punkt, så utgör en arbetsprestation ett faktiskt vederlag av liknande karaktär som en lämnad fastighet, medan en tillgodosedd utdelningsrätt måhända inte kan ses som ett faktiskt vederlag. I det senare fallet skulle detta därför inte kunna med samma tyngd anföras som argumentet för att ingångsvärdet skall sättas lika med utdelningens marknadsvärde. Principen om beskattningsårets slutenhet är därför i detta fall det främsta argumentet för ett ingångsvärde lika med marknadsvärdet.

5. I äldre praxis har som ingångsvärde upptagits inte endast den formella köpeskillingen utan även "köparens i fastigheten intecknade fordringar, som legat utanför den vid auktionen bjudna och antagna köpeskillingen för fastigheten"; RÅ 1930 ref 51.[11] Av omständigheterna i fallet kan slutsatsen dras att detta belopp troligen översteg marknadsvärdet.[12] Fordringsbeloppet är i så fall varken formellt eller reellt sett en köpeskilling för fastigheten.

[11] Liknande utgång i RÅ 1941 Fi 196 och i RÅ 1957 Fi 901. I ett fall som gällde "löftesman" vilken haft säkerhet för sina åtaganden genom inteckningar i fastigheten har däremot inte betalningar som företagits för infriande av löftet beaktats; RÅ 1942 Fi 215.

[12] Fastigheten inropades på exekutiv auktion för 120 000 kr. Övriga vid auktionen närvarande var fordringshavare med förmånsrätt inom detta belopp. Då de inte fortsatte att bjuda ansåg de eventuellt inte att fastighetens marknadsvärde var högre än 120 000 kr. Det kan dock vara svårt att erhålla bästa möjliga pris vid en exekutiv försäljning, varför det inte kan uteslutas att marknadsvärdet var högre.

Ingångsvärdet på fastigheten sattes till 144 000 kr vilket motsvarade det pris som skulle givit täckning för köparens fordringar. Köparen hade därför kunnat bjuda 144 000 kr utan att det skulle reellt ha kostat honom mer, men detta är inget argument för att ingångsvärdet skulle sättas över fastighetens marknadsvärde. Den betalning som överstiger marknadsvärdet får anses avse något annat; se nedan punkt 6.

Då den formella köpeskillingen var 120 000 kr torde en fordran på gäldenären på 24 000 kr ha kvarstått. Denna var troligen värdelös. Om så inte är fallet och senare ytterligare betalning erhålls kan givetvis inte denna del av fordringen utgöra en del av fastighetens ingångsvärde.

Innebörden av rättstillämpningen är då att en kapitalförlust på fordran har fått omvandlas till ett ingångsvärde på fastigheten. Då det rör sig om två formellt fristående tillgångar förefaller domen driva beaktandet av kontinuiteten i beskattningen längre än vad som eljest gäller.[13] Det finns därför anledning att vara tveksam till om rättstillämpningen i RÅ 1930 ref 51 fortfarande upprätthålls. Möjligen innebär fallet inte mer än att RR ansett fastighetens marknadsvärde var högre än den formellt angivna köpeskillingen och att man endast angett att den formellt angivna köpeskillingen kan frångås.

6. Ovan har diskuterats situationer där den formellt angivna köpeskillingen varit lägre än det verkliga värdet på köpeskillingen. Den formellt angivna köpeskillingen kan även frångås i situationer där den överstiger köpeskillingens verkliga värde. Det överskjutande beloppet kan utgöra gåva till säljaren eller betalning för annan prestation än fastigheten. Som ett exempel härpå kan anföras RÅ80 1:57 där en fader förvärvat aktier från sin dotter till ett pris som översteg gällande börskurs.[14]

7. Sammanfattningsvis kan följande sägas. Det finns ingen bundenhet till den formellt angivna köpeskillingen. Ingångsvärdet bestäms som regel till den reellt erlagda köpeskillingen. Härifrån finns i praxis avvikelser, vilka torde motiveras av strävanden att upprätthålla kontinuitet och reciprocitet i beskattningen. Det är inte klart vilken omfattning sådana avvikelser kan ha, men principiellt sett torde möjligheten till avvikelser vara begränsad. Kontinuitetsanpassningar för att uppnå en konsekvent inkomstberäkning för den skattskyldige sett över en längre tidsperiod är dock principiellt motiverade.

6.2.1.1 Kostnader nedlagda före förvärvstidpunkten

1. Ovan har diskuterats hur ingångsvärdet påverkas av beskattningsåtgärder i samband med förvärvet av fastigheten. I detta avsnitt skall diskuteras i vilken mån kostnader som köparen nedlagt på fastigheten före förvärvet kan påverka ingångsvärdet. Denna fråga aktualiseras i fall där köparen tidigare nyttjat fastigheten som arrendator, bostadsrättsinnehavare etc.

Utgångspunkten är att de kostnader som nedlagts på fastigheten före förvärvet inte är köpeskilling utan en kostnad som har samband med nyttjanderätten. Som ett exempel kan anföras RÅ 1974 ref 10:

> Vid försäljning av en fastighet som förvärvats från en bostadsrättsförening, och där köparen tidigare disponerat fastigheten med bostadsrätt, har avdrag inte medgivits för förbättringskostnader som nedlagts före fastighetsförvärvet under bostadsrättstiden.

[13] Nedan i avsnitt 12.4.1 behandlas praxis angående fordringar där en värdeminskning på köpeskillingsfordringar beaktas genom rättelse av realisationsvinstberäkningen för fastigheten. Detta torde ske även i fall där värdeminskningen i realiteten inträffat efter försäljningen. Denna praxis liknar därför på omvänt sätt praxis i RÅ 1930 ref 51. Den går dock inte lika långt då den sker med fiktionen att värdet på fordringar ursprungligen inte var högre, och att därför någon värdeminskning egentligen inte inträffat senare.

[14] I RR fann dock två dissidenter inte anledning att avvika från det betalade priset.

I RÅ80 1:29 medgavs i ett fall med liknande omständigheter vid försäljning av fastigheten inte heller avdrag för kostnaden för anskaffning av bostadsrätten. Förbättringskostnaden och anskaffningskostnaden har avsett bostadsrätten och skall i princip ha beaktats vid realisationsvinstberäkningen vid dennas avyttring. Dessa investeringar har normalt även påverkat det pris för bostadsrätten som erhållits när denna först avyttrats till bostadsrättsföreningen. Investeringarnas restvärde kan även ha påverkat priset som erlagts vid utköpet av fastigheten.

De i rättsfallen företagna transaktionerna har skett för att undvika utdelningsbeskattning vid likvidation av bostadsrättsföreningar. Först har bostadsrätten sålts till föreningen till ett pris högst lika med marknadsvärdet. Detta har inte ansetts vara en förtäckt utdelning och beskattningen har skett enligt dåvarande regel i 35 § 4 mom, som innebar skattefrihet om bostadsrätten innehafts mer än fem år.

Därefter har fastigheten förvärvats från föreningen till ett pris lägst lika med marknadsvärdet. Inte heller denna transaktion utgör utdelning. Föreningen har realisationsvinstbeskattats för fastighetsförsäljningen. I omkostnadsbeloppet har priset för den förvärvade bostadsrätten delvis fått inräknas; se ovan avsnitt 6.1 punkt 2.[15]

Har fastigheten nyttjats med en vanlig nyttjanderätt kan ett förvärv av fastigheten inbegripa ett avräkningsförfarande där nyttjanderättshavaren har rätt till ersättning för det kvarvarande värdet på förbättringar han utfört på fastigheten.[16] Efter denna avräkning förvärvar nyttjanderättshavaren fastigheten till ett pris som motsvarar värdet av fastigheten med de av nyttjanderättshavaren utförda förbättringarna. En sådan öppen redovisning innebär att å ena sidan erhåller nyttjanderättshavaren en intäkt i denna sin egenskap, men å andra sidan ökar hans ingångsvärde på fastigheten i motsvarande mån.

Har en sådan avräkning inte företagits kan det bero på att nyttjanderättshavaren saknat rätt till ersättning eller på att avräkning skett genom en tyst kvittning. I det senare fallet bör en beskattning kunna ske i överensstämmelse med avtalets verkliga innebörd.

I praxis finns dock ett exempel på en mer formell syn på en situation av ovanstående slag:

> RRK R72 1:64. X innehade en fastighet med ständig besittningsrätt. En förutsättning för besittningsrätten var att fastigheten hölls bebyggd. X uppförde en byggnad, som enligt gällande särskilda regler kom att utgöra tillbehör till fastigheten. X förvärvade åtskilligt senare fastigheten med därå befintliga byggnader för 45 000 kr. Enligt X hade i en till grund för köpeskillingen liggande värdering ej inräknats värdet av fastighetens byggnader. Fastighetens taxeringsvärde uppgick till 109 000 kr.
>
> RSV:s nämnd för rättsärenden förklarade i sitt av RR ej ändrade förhandsbesked att den erlagda köpeskillingen avsåg såväl mark som byggnader och att

[15] Beskrivningen bygger på en utförligare framställning i Victorin-Melz 1985 s 234 ff.

[16] En sådan rätt till ersättning kan föreligga enligt avtal, men även därutan enligt lag; 12 kap 57 § JB. Se vidare härom Bengtsson-Victorin 1985 s 90.

ingångsvärdet på fastigheten därför fick beräknas med utgångspunkt från den erlagda köpeskillingen 45 000 kr.

Två dissidenter i rättsnämnden respektive RR ville på olika grunder beakta anskaffningsvärdet på byggnaden.

Det förefaller klart att fastighetens lösenvärde beräknades med frånräknande av de förbättringar som nyttjanderättshavaren utfört.[17] En tyst avräkning har således skett, men skall enligt RR inte påverka ingångsvärdet.

RÅ 1964 Fi 2084 utgör exempel på en liknande rättstillämpning:

A förvärvade 1948 tre fastigheter för 32 500 kr. 1950 sålde han fastigheterna för 63 000 kr till ett aktiebolag, som han sannolikt ägde. Vid bolagets försäljning anfördes att ingångsvärdet skulle inkludera förbättringar till ett belopp av 61 571 kr som A utfört på fastigheten 1949, vilket belopp kunde ses som ett tillskott till aktiebolaget från A.

KR anförde i sin av RR ej ändrade dom: "De kostnader, som A nedlagt å fastigheterna under den tid han varit ägare till desamma, kunna icke komma i beaktande vid beräkning av bolagets realisationsvinst."

Man synes i dessa två fall ha intagit en mer formell syn på åsättandet av ingångsvärdet än vad som skett i den praxis som behandlats i avsnitt 6.2.1. Måhända har det varit svårare att se en avräkning, som grundar sig på en tidigare nedlagd förbättringsutgift, än att se en i samband med förvärvet utförd och avräknad prestation (arbete, byte etc), som en reell del av förvärvspriset. Någon saklig skillnad föreligger dock inte.

Rättsfallen utgör dock inte en så stadgad praxis att det kan anses uteslutet att en tyst avräkning beaktas vid bestämmandet av ingångsvärdet. Som ett visst stöd härför, och mot rättstillämpningen i de ovan refererade fallen, kan anföras RÅ 1965 Fi 1818:

Den skattskyldige hade nedlagt avsevärda förbättringskostnader på en fastighet under en tid då denna eventuellt formellt var i hans bolags ägo. RR:s majoritet ansåg att han varit ägare till fastigheten och medgav avdrag på denna grund. En minoritet ansåg däremot att han blivit ägare till fastigheten senare, men att hans "inköpspris måste . . . bedömas med hänsyn till att (han) ägde det bestämmande inflytandet över bolaget och särskilt det förhållandet, att (han) under åren 1950–1953, då fastigheten ingick bland bolagets tillgångar, därå av egna medel nedlagt kostnader för grundförbättringar . . . utan att bokförda värdet i bolagets räkenskaper påverkats därav."

2. En avräkning som påverkar förvärvspriset påverkar givetvis även säljarens försäljningsintäkt och vidare på nyttjanderättssidan den löpande beskattningen. Om avräkningen uppmärksammas först vid köparens vidareavyttring av fastigheten uppkommer dock den fråga som diskuterats ovan i avsnitt 6.2.

[17] Detta framgår inte klart av rättsfallsreferatet. Sannolikt var lagen om åborätt av viss jord (1926:189) tillämplig och i 33 § stadgades att lösenvärdet skulle bestämmas "med frånräknande av den förbättring som vunnits genom åbo".

Skall en vid förvärvet utebliven beskattning av säljaren, och i detta fall måhända även av köparen i hans egenskap av nyttjanderättshavare, medföra att avräkningen inte får påverka köparens ingångsvärde?

Det är sannolikt att man i praxis intar denna uppfattning. Detta kan förmodas då praxis angående avräkning av förbättringar är mer formell än den ovannämnda praxisen i avsnitt 6.2 angående ingångsvärde grundat på förvärv som skattepliktig lön, utdelning etc och att man redan i den sistnämnda praxisen tycks ha intagit en sådan ståndpunkt.

Principiellt kan samma diskussion föras här som ovan i avsnitt 6.2 punkt 4. Det rör sig här om sådana fall där man tidigare kan ha avstått från en saklig prövning av värderingen då den har framstått som praktiskt svår och försiktighet har varit motiverad. Detta kan ha varit i nyttjanderättshavarens/köparens intresse. Det är då rimligt att kontinuiteten upprätthålls genom att dessa värden, den formella köpeskillingen, inte heller nu frångås. Som en praktisk tillämpning bör en sådan rättstillämpning vara motiverad.

6.2.2 Alternativa ingångsvärden

1. Som alternativ till att beräkna ingångsvärdet enligt huvudregeln kan den skattskyldige under vissa förutsättningar välja ett alternativt ingångsvärde. Detta värde är lika med fastighetens taxeringsvärde ett visst år uppräknat till 150 % eller 133 %. Ett alternativt ingångsvärde kan användas om fastigheten innehades den 1/1 1952, 20 år före försäljningen respektive erhållits genom arv. Dessa regler infördes samtidigt med den eviga realisationsvinstbeskattningen 1967.

2. I SOU 1966:23, s 298, motiveras *20-årsregeln* dels med att "det kan vara svårt eller i vart fall tidsödande att efter en lång innehavstid . . . förebringa exakt utredning", dels med att i dylika fall "skälen för att beskatta realisationsvinster (bortsett från de verkligt stora markvinsterna) inte är så starka som eljest". I prop 1967:153, s 132, anförs dock bara att förslaget bör "genomföras med hänsyn till utredningssvårigheterna beträffande gamla innehav".

I SOU 1966:23, s 298, anförs att "regeln skulle innebära, att man fingerar, att fastigheten inköpts 20 år före avyttringen. Värdestegringar som ägt rum dessförinnan skulle därmed i princip inte beskattas." Ett alternativt ingångsvärde beräknas genom att taxeringsvärdet för det alternativa ingångsåret (1952, 20 år före försäljningen respektive året före dödsfallet) uppräknas med 50 respektive 33 %.[18] Procentsatserna är satta så att det uppräknade värdet i teorin skall motsvara fastighetens marknadsvärde för fastighetstaxerings-

[18] Den högre procentsatsen tillämpas på taxeringsvärden åsatta före 1970 års allmänna fastighetstaxering och den lägre procentsatsen för taxeringsvärden åsatta fr o m denna taxering.

året.[19] Det ansågs av praktiska skäl nödvändigt att bortse från att skillnaden mellan taxeringsvärdet och marknadsvärdet normalt ökar mot slutet av en allmän fastighetstaxeringsperiod o dyl.[20]

I teorin innebär 20-årsregeln att realisationsvinstbeskattningen inte blev evig 1967, utan att den endast utsträckts att omfatta kapitalvinster som uppkommit under en 20-årsperiod före försäljningen. Kapitalvinster som realiseras senare än 20 år efter att de uppkommit undgår i teorin beskattning. Materiellt sett är detta inte särskilt motiverat. Ju äldre en kapitalvinst är vid realisationen desto större fördelar har den skattskyldige erhållit av den uppskjutna beskattningen; se ovan avsnitt 3.1.2.1. 20-årsregeln minskar dock inlåsningseffekten för fastigheter som är äldre än 20 år, då storleken på den latenta skattepliktiga realisationsvinsten kan begränsas. Däremot torde inlåsningseffekten öka i sådana fall där ingångsvärdet är lågt enligt huvudregeln exempelvis beroende på att fastigheten delvis förvärvats mot betalning av egendomslivränta. Då blir den skattemässiga skillnaden avsevärd mellan en försäljning efter exempelvis 18 års innehav jämfört med en försäljning efter 20 års innehav. Även för fastigheter som redan innehafts mer än 20 år kan det uppstå inlåsningseffekter om man genom att förskjuta försäljningen några år kan få använda ett nytt högre taxeringsvärde som åsatts vid en senare allmän fastighetstaxering.[21]

3. Även regeln om *1952 års taxeringsvärde* har praktiska motiv och borde med tiden bli allt mindre använd, allteftersom det borde bli förmånligare att i stället använda 20-årsregeln.[22]

4. Motiven för *dödsfallsregeln* skall behandlas nedan i avsnitt 14.1.3.1 i samband med benefika överlåtelser.

5. Alternativreglerna står till den skattskyldiges disposition. Taxeringsnämnderna är inte ex officio skyldiga att pröva om den förmånligaste regeln valts.[23]

[19] Vid fastighetstaxeringen används normalt marknadsvärden året före det då taxeringen utförs.

[20] SOU 1966:23, s 298 f.

[21] Ett visst stöd för 20-årsregelns införande kan möjligtvis även finnas i att några särskilda övergångsregler inte infördes när realisationsvinstbeskattningen blev evig. Fram till 1987 undantas från beskattning enligt regeln i teorin endast sådan värdestegring som inträffat före den eviga beskattningens införande.

[22] 1967 sattes den s k stickdagen till 1/1 1914. Anledningen var att indexuppräkningen inte kunde ske längre tillbaka i tiden i avsaknad av användbart index; prop 1967:153 s 128. När stickdagen 1976, av praktiska skäl, framflyttades till den 1/1 1952 föreslog några remissinstanser även att den kunde slopas helt och att 20-årsregeln skulle användas på alla äldre innehav; prop 1975/76:180 s 129.

[23] SOU 1966:23 s 299.
Om det uppenbart framgår av deklarationen att inte den förmånligaste regeln valts bör givetvis ett påpekande härom ske.

Det är osäkert om den förmånligaste alternativregeln kan tillämpas mot den skattskyldiges vilja, exempelvis då han önskar att realisationsvinsten skall bli tillräckligt stor för att uppskov skall kunna erhållas. I litteraturen finns olika uppfattningar.[24]

6.2.2.1 Rättstillämpningsproblem

Alternativreglerna medför få rättstillämpningsproblem. Här skall endast beröras frågan om vilket taxeringsvärde som skall användas vid *tomträttsöverlåtelse.*

Lagtexten anger fastighetens taxeringsvärde, vilket närmast får tolkas som att vid försäljning av tomträtt utgörs det alternativa ingångsvärdet såväl av byggnads- som marktaxeringsvärdet.[25] I litteraturen, Ekman – Sterner 1969 s 39, har förmodats att så är fallet. I praxis är frågan inte direkt prövad.

I avsnitt 5.4 punkt 3 diskuterades förhållandet mellan tomträttens marknadsvärde och taxeringsvärde, varvid konstaterades att tomträttens marknadsvärde oftast torde vara lägre än 133 % av fastighetens hela taxeringsvärde. Användning av fastighetens hela taxeringsvärde innebär därför ofta att de alternativa ingångsvärdena för tomträtter kan bli väsentligt större än tomträttens marknadsvärde vid alternativtidpunkten. Särskilt torde detta gälla kommersiella fastigheter där tomträttsavgälderna höjs relativt ofta,[26] varför värdet av själva nyttjanderätten normalt är begränsat.

Alternativreglerna är schablonmässiga till sin natur och någon möjlighet att frångå taxeringsvärdet vid rättstillämpningen finns inte. Möjligen kan diskuteras om i stället för hela taxeringsvärdet endast byggnadstaxeringsvärdet skall användas vid tillämpning av en alternativregel. Vid förmögenhets-, arvs- och gåvobeskattning används byggnadstaxeringsvärdet som värde på tomträtten; se exempelvis RÅ 1957 Fi 1180 och NJA 1959 s 304. Denna värdering är dock inte baserad på en tolkning av begreppet "fastighetens taxeringsvärde" och utgör därför inte stöd för att begreppet kan anses ha en sådan innebörd.[27]

I ett annat sammanhang där begreppet "fastighetens taxeringsvärde" används, vid schablonbeskattning av fastigheter, beräknas intäkten på tomt-

[24] Roos, 1982 s 181 f, är närmast av uppfattningen att tillämpningen är tvingande, medan jag närmast är av annan uppfattning, Melz SN 1984 s 113 f. Författarna till bilagan om gällande rätt i SOU 1985:39, s 38, anser att "det mesta synes tala för att den skattskyldige har en sådan valmöjlighet".

[25] I reglerna om alternativa ingångsvärden används begreppet "fastighetens taxeringsvärde". Enligt 35 § 2 mom äger "vad som sägs om realisationsvinst genom avyttring av fastighet ... tillämpning även på tomträtt". Företas en mekanisk anpassning skall "tomträttens taxeringsvärde" användas vid tillämpning av en alternativregel.

[26] Se 13 kap 14 § JB.

[27] Vid kapitalbeskattningen värderas tomträttens byggnad för sig som fastighet till byggnadstaxeringsvärdet. Nyttjanderättsdelen skall i princip marknadsvärderas men åsätts i praxis inte något värde; se Englund 1984 s 68 och LLMS 1984 s 482.

rättens hela taxeringsvärde.[28] Övervägande skäl talar därför för att det är den mest närliggande tolkningen av lagrummet.

Beträffande alternativreglernas syften kan följande sägas. Vid tillämpning av 20-årsregeln avses det uppräknade värdet motsvara marknadsvärdet för 20 år sedan; se ovan avsnitt 6.2.2 punkt 2. Ett uppräknat byggnadstaxeringsvärde torde teoretiskt sett, närmare än en uppräkning av hela taxeringsvärdet, motsvara tomträttens marknadsvärde. Det är dock ingalunda säkert att det i praktiken förhåller sig så.

Det är däremot klart att en användning av fastighetens hela taxeringsvärde kommer i strid med dödsfallsregelns motiv; "arvingen borde i princip kunna begära att bli beskattad på samma sätt som om han vid arvlåtarens frånfälle köpt fastigheten för boupptecknings värdet jämte erlagd arvsskatt".[29] Boupptecknings värdet utgörs av byggnadstaxeringsvärdet för byggnaden medan något värde normalt inte upptas för själva nyttjanderätten; NJA 1959 s 304.

Sammantaget torde ändamålsskäl med viss övervikt tala för att byggnadstaxeringsvärdet skall användas. En objektiv tolkning av lagtexten torde däremot innebära att hela taxeringsvärdet skall användas. Det finns inte tillräckligt starka skäl för att denna tolkning skall kunna frångås.

6.3 *Fördelningen av avdrag mellan den löpande beskattningen och realisationsvinstbeskattningen*

En rad olika utgifter kan vara förbundna med innehavet av en kapitaltillgång. En del av dessa har enbart samband med förvärvandet av avkastning från tillgången (a), en del utgör investeringar i tillgången som förbrukas för avkastningens förvärvande (b) och en del utgör investeringar som har ett vid avyttringen kvarstående värde (c).

Utgifter i de två förstnämnda kategorierna (a och b) bör kostnadsföras vid den löpande beskattningen när avkastningen uppbärs. Utgifter i kategori (a) är i sin helhet hänförliga till den löpande beskattningen och beaktas inte vid realisationsvinstbeskattningen. En kostnad som typiskt sett är av denna karaktär är räntekostnader för i fastigheten investerat kapital. Möjligheten att ändå hänföra räntekostnader till realisationsvinstberäkningen skall kort beröras nedan i avsnitt 6.3.1.

Investeringsutgifter kan delvis förbrukas för avkastningens förvärvande

[28] Denna användning av "fastighetens taxeringsvärde" framgår dock i detta fall även klart av ändamålsskäl, då tomträttsavgäld är avdragsgill från schablonintäkten.

[29] SOU 1966:23 s 301. Se vidare avsnitt 14.1.3.1.

under innehavstiden (b) och delvis vara ett vid avyttringen bestående värde (c). En bedömning av fördelningen måste därför ske. Det i en fastighet investerade kapitalet kan såväl öka som minska i värde. Enligt realisationsprincipen beaktas dessa värdeförändringar först vid fastighetens avyttring. I vissa fall kan avdrag för värdeminskning dock erhållas redan dessförinnan enligt KL. Frågor om värdeminskningsavdrag i allmänhet ligger utanför avhandlingens ram, och framställningen begränsas i huvudsak till frågan huruvida en vid försäljningen konstaterad värdeminskning på byggnader etc, som inte kostnadsförts under innehavstiden, skall kostnadsföras i förvärvskällan för den löpande beskattningen eller vid realisationsvinstberäkningen. Denna fråga behandlas nedan i avsnitt 6.3.2.

6.3.1 Räntekostnader som del av omkostnadsbeloppet

Räntekostnader för vissa investeringar motiveras i huvudsak av investeringens värdestegring, vilket ekonomiskt-teoretiskt skulle kunna motivera att räntorna kostnadsförs när värdestegringen realiseras.[30]

Enligt KL föreligger dock rätt att omedelbart avdra räntekostnader. Av RÅ84 1:44 framgår att ränta som sådan inte kan hänföras till en realisationsvinstberäkning. Rättsfallet gällde ränta på lån som upptagits för förvärv av aktier.[31]

Enligt god redovisningssed föreligger valrätt om tillgångsägarens räntekostnader under byggnads- och monteringstiden skall omedelbart avdras eller aktiveras som en del av tillgångsvärdet.[32] Motsvarande torde gälla skatterättsligt vilket innebär att räntekostnaden kan aktiveras som en del av förbättringskostnaden för en fastighet, och härigenom bli kostnadsförd vid realisationsvinstberäkningen. I RÅ 1967 ref 54 har RR förklarat att "laga hinder ej föreligger" för att omedelbart avdra sådana räntor.[33] Därmed har inte sagts att aktivering är utesluten. I RK80 1:15 (angående underlag för investeringsavdrag) har aktivering av räntor "ej anse(tt)s strida mot god bokföringssed". Vid tillämpning av kontantprincipen torde aktivering dock vara utesluten.

En fastighetsägare som tillämpar bokföringsmässig inkomstberäkning torde således ha valrätt mellan att omedelbart avdra byggnadsräntor eller att aktivera dem. Rättsläget innebär åtminstone i teorin att en neutralitetsbrist

[30] I amerikansk rätt föreligger, enligt IRC Sec 163 (d), vissa begränsningar i avdragsrätten för ränta på lån som används till investeringar. Ränteavdraget begränsas till ett belopp lika med avkastningen på investeringen plus 10 000 USD; se Chirelstein 1982 s 270.

[31] Bakgrunden till rättsfallet är stadgandet i 36 § anv p 1 att "vid vinstberäkningen får den skattskyldige göra avdrag för förvaltningskostnader och räntor som har utbetalats under beskattningsåret, om de inte bör hänföras till annan förvärvskälla".

[32] FAR:s rekommendation nr 3 punkt 3.

[33] Se även SOU 1977:86 s 228 och RÅ 1970 ref 9. Jfr RÅ 1968 ref 5, som torde vara obsolet.

föreligger. I de fall byggmästaren tillhandahåller kapital, lånat eller eget, för byggnadstiden kommer kapitalkostnaden att inkluderas i byggnadspriset, varvid fastighetsägaren saknar möjlighet att avdra denna kostnad omedelbart.[34] I praktiken kan dock byggmästaren låna kapitalet vidare till fastighetsägaren så att denne erhåller avdragsrätt för räntebetalningar; se RÅ85 1:14 I.

6.3.2 Fördelningen av avdrag för investeringar

1. Kapitaltillgångar[35] är inte en homogen kategori av tillgångar. Där återfinns å ena sidan exempelvis byggnader som är föremål för användning och förslitning i näringsverksamhet och å andra sidan exempelvis obligationer som i sig själva inte används i någon verksamhet. Värdeminskningsavdrag enligt KL utgår endast på tillgångar av det förstnämnda slaget.

Rätten till värdeminskningsavdrag har utökats i KL allteftersom inkomstberäkningen, först av rörelse och senare av fastighet, närmat sig företagsekonomiska principer.[36] De överväganden om värdeminskningsavdrag som skett har utgått från dessa företagsekonomiska principer. Från ekonomiska utgångspunkter har avdrag för fysisk värdeminskning närmast samband med förvärvskällans avkastning. En byggnads förslitning är en uppoffring, kostnad, för dess användning, avkastning, och det är därför motiverat att kostnadsföra värdeminskningen vid den tidpunkt då avkastningen redovisas som intäkt.

Den omedelbara avdragsrätten för fysisk värdeminskning kan däremot förefalla asymmetrisk med den uppskjutna beskattningen av kapitalvinster. Den företagsekonomiska försiktighetsprincipen upphöjer dock asymmetrin till princip och från praktiskt företagsekonomisk utgångspunkt finns därför ingen anledning att invända häremot. Denna typ av värdeminskning utgör även en substansförlust vars orsaker inte har någon direkt motsvarighet som kan ge upphov till en kapitalvinst. Värdeminskningens samband med den löpande avkastningen får därför anses starkare än dess samband med kapitalvinster och -förluster.

Även från renodlad kapitalvinstbeskattningssynpunkt är skälen för realisationsprincipens tillämpning på förluster färre än skälen för dess tillämpning på vinster.[37] Ett viktigt skäl för att ej medge omedelbart avdrag för orealiserade kapitalförluster torde vara att en eventuell värdeåtergång inte kan bli

[34] I amerikansk rätt föreligger, enligt IRC Sec 189, vissa begränsningar i avdragsrätten för räntor under byggnadstiden. Dessa skall fördelas över ett antal kommande år.

[35] Härmed menas tillgångar vars försäljning kan beskattas enligt 35 § KL.

[36] Se närmare härom Thorell 1984 s 161 ff.

[37] Lindahl 1926 s 337. Beaktandet av betalningsförmågan har nämligen omvänd betydelse med avseende på förluster.

omedelbart beskattad och att en beskattning av värdeåtergången vid realisationen inte fullt motsvarar förlustavdragets värde. Vid fysisk förslitning finns dock inte anledning att förvänta någon värdeåtergång.[38] Det faktum att en fastighet behåller sitt värde till följd av att marken stiger i värde samtidigt som byggnaderna förslits utgör inte heller något argument mot värdeminskningsavdrag. Medgavs inte avdrag av denna anledning, skulle detta innebära en omedelbar beskattning av markvärdestegring för de fastighetsägare som bebygger sin mark, men däremot ej för dem som behåller marken obebyggd.[39]

2. När rätten till värdeminskningsavdrag utökats för ett tillgångsslag har realisationsvinstbeskattningen normalt berörts genom att tillgångens försäljning överförts från beskattning som realisationsvinst till beskattning som rörelseinkomst. Detta ansågs dock inte nödvändigt när avskrivningsreglerna för byggnader liberaliserades 1969. Anledningen härtill var åtminstone delvis den 1967 genomförda utvidgningen av fastighetsvinstbeskattningen.[40]

Sambandet mellan värdeminskningsavdrag och realisationsvinstbeskattning har således i allt väsentligt bedömts i denna anda, varvid avdragen ansetts motiverade från företagsekonomisk synpunkt och vinstbeskattningen sedan inrättats så att eventuella överavskrivningar återförs till beskattning i samband med försäljningen.

Sambandet kan även ses så att ett upprätthållande av kontinuiteten i beskattningen kräver att underlaget för värdeminskningsavdrag (ingångsvärde som faller på byggnader etc) utgörs av ett värde som beskattats hos säljaren, som intäkt vid en realisationsvinstberäkning; se härom avsnitt 2.3.2.

Fastighetsförsäljningar sker oftast till nominella priser som överstiger säljarnas nominella anskaffningspriser. Det innebär normalt att ingångsvärdet för fastigheten och därmed värdeminskningsavdragen blir högre för köparen än vad de var för säljaren. De årliga framtida värdeminskningsavdrag som säljaren förlorar, är mindre än de som köparen erhåller. Fastighetens framtida skattepliktiga nettoavkastning minskar därför genom försäljningen. Sett ur fiscus synvinkel innebär detta minskade skatteintäkter, men mot detta svarar skatteintäkten av den vid försäljningen realiserade kapitalvinsten.

3. "(V)id realisationsvinstens beräkning" får inte "avdrag ske för kostnader, vilka redan avräknats eller bort avräknas vid uppskattning av inkomsten från den förvärvskälla, som det realiserade föremålet för den skattskyldige utgjort under den tid, det varit i hans hand."[41] Det är således endast den efter värdeminskningsavdrag etc resterande delen av investeringsutgifterna som får

[38] Detta skäl har däremot relevans med avseende på värdeminskning av annan orsak, och för värdeminskning på aktier etc föreligger inte heller avdragsrätt innan förlusten realiserats, även när aktierna utgör anläggningstillgång i näringsverksamhet; se LLMS 1984 s 184.

[39] Jfr Welinder SST 1938 s 234 f.

[40] Prop 1969:100 s 117.

[41] SOU 1924:53 s 425.

avdras vid realisationsvinstberäkningen.

Detta kan ses som en tillämpning av kontinuitetsprincipen, i den mening den kommer till uttryck i bl a stadgandet i 41 § anv p 1 om bokföringsmässig inkomstberäkning; ett års utgående skattemässiga restvärden utgör nästföljande års ingångsvärden. Detta ger, som tidigare framhållits, realisationsvinstbeskattningen en restpostfunktion.

Rent tekniskt är realisationsvinstberäkningen uppbyggd så att alla anskaffnings- och förbättringsutgifter ingår i omkostnadsbeloppet. I den mån dessa kostnadsförts under innehavstiden beaktas detta vid realisationsvinstberäkningen genom att värdeminskningsavdragen återläggs och minskar omkostnadsbeloppet.[42] En illustration härav finns i RK81 1:16:

> L förvärvade 1955 en fastighet och uppförde 1956 en byggnad för ca 5 000 kr. 1973 revs byggnaden och en ny uppfördes. Byggnaden var under perioden 1956 till 1973 uthyrd, och troligen konventionellt beskattad.[43] 1976 såldes fastigheten. TN vägrade avdrag för byggnadskostnaden för den rivna byggnaden då den "inte representerade något värde" vid försäljningen. KR medgav däremot avdraget och yttrade: "Nybyggnadskostnaden 1956 är sådan förbättringskostnad till vilken hänsyn skall tas, när vid realisationsvinstberäkningen avdraget skall fastställas. Att byggnaden vid försäljningstillfället inte fanns kvar, kan inte hindra avdragsrätten."

Värdeminskningsavdrag har troligen utgått men de har varit för små för att enligt reglerna i 36 § anv p 2 a 3:e st återläggas. De medgivna värdeminskningsavdragen kan inte heller ha motsvarat byggnadens totala anskaffningsvärde.[44] Genom att hela byggnadskostnaden avdras och värdeminskningsavdragen i princip återläggs efterhandskorrigeras vid realisationsvinstberäkningen den för låga löpande kostnadsföringen.

4. De värdeminskningsavdrag som utgår enligt KL är tämligen schablonartade och överensstämmer inte alltid med den verkliga förbrukningen. Detta kan korrigeras antingen genom utrangeringsavdrag vid den löpande beskattningen eller vid fastighetens försäljning genom att restvärdet avdras vid realisationsvinstberäkningen; jfr RK81 1:16 ovan. De skattemässiga skillnaderna kan ofta vara väsentliga, och det finns därför anledning att nedan diskutera om det finns anledning och möjlighet till utrangeringsavdrag i avkastningsförvärvskällan i samband med en fastighetsförsäljning.

Vid realisationsvinstberäkningen kan även en bedömning behöva ske av huruvida investeringsutgifter förbrukats som personliga levnadskostnader

[42] Återläggningen syftar just till att avdrag för en utgift inte skall kunna medges två gånger; prop 1980/81:104 s 31.

[43] Av referatet framgår inte direkt detta, men lagtexthänvisningarna tyder härpå.

[44] Maximalt bör 18 x 2% av anskaffningskostnaden kunnat avdras genom värdeminskningsavdrag, innan byggnaden revs. Utrangeringsavdrag för byggnad fanns vid denna tidpunkt inte i inkomstslaget annan fastighet.

eller genom sådan skada som anses vara en s k kapitalförlust. Dessa frågor kommer att behandlas i avsnitten 6.4 och 6.5.

6.3.2.1 Avgränsningen mellan utrangeringsavdrag och avdrag vid realisationsvinstbeskattningen

1. Utrangeras en byggnad använd i näringsverksamhet erhålls *utrangeringsavdrag*; 25 § anv p 2 a sista st.[45] Utrangering innebär att en definitiv substansförlust inträtt genom rivning eller annan totalförstöring.[46]

Helt klart utgår utrangeringsavdrag om säljaren river en byggnad före försäljningen. Av företagsekonomiska skäl torde det dock oftast vara mer rationellt att köparen företar rivningen. Det utrangeringsavdrag han härvid kan erhålla är normalt dock mycket begränsat och det är därför ofta skattemässigt mer gynnsamt om säljaren erhåller utrangeringsavdraget.

Anledningen härtill är att utrangeringsavdraget hos säljaren kan minska en rörelse- eller en fastighetsinkomst, medan återläggningen av utrangeringsavdraget vid realisationsvinstbeskattningen däremot inte i samma mån behöver leda till en ökad skattepliktig inkomst om återläggningen bara minskar ett omkostnadsbelopp som ändå inte kunnat utnyttjas effektivt.

Köparens beskattning påverkas i och för sig negativt om han går miste om avdrag för utrangering. Utrangeringsavdrag torde dock normalt ändå inte komma ifråga då ingångsvärdet på en fastighet med en värdelös byggnad i sin helhet bör hänföras till marken; se RSV/FB Dt 1979:4 och prop 1980/81:68 del A s 132.

Den skattemässiga nettopåverkan kan därför antas i flertalet fall utfalla till förmån för att säljaren skall företa rivningen.

Skattereglerna kan medföra att säljaren företar en företagsekonomiskt omotiverad rivning om han inte kan erhålla utrangeringsavdrag om fastigheten säljs innan byggnaden har rivits. Skattereglerna bör vara neutrala och inte påverka detta val vilket motiverar att säljaren erhåller utrangeringsavdrag även när han säljer en fastighet med en rivningsmogen byggnad.[47] En sådan rättstillämpning förefaller därför principiellt önskvärd.

Vad som talar mot att medge utrangeringsavdrag vid försäljning är bevissvårigheter angående byggnadens värde. Utrangeringsavdrag förutsätter en definitiv och total substansförlust, och det är förekomsten av en sådan som måste styrkas.

I litteraturen finns uttalanden för att utrangeringsavdrag kan erhållas vid fastighetsförsäljning; Welinder SST 1965 s 113 ff och Bylin SN 1968 s 268. Sandström, 1944 s 468 f,[48] och Hellner, 1962 s 121, är däremot närmast avvisande.

[45] Motsvarande lagrum finns även i inkomstslagen jordbruksfastighet och rörelse.

[46] Se prop 1969:100 s 130 och 1980/81:68 del A s 127.

[47] Welinder SST 1965 s 113 och SOU 1968:26 s 83 f.

[48] Samma uppfattning även i senare upplaga.

Welinder diskuterar utförligt förutsättningarna för utrangeringsavdrag vid fastighetsförsäljning, och sammanfattar avslutningsvis dessa på följande sätt:[49]

> "Uppenbart är att den, som yrkar avdrag för utrangering av byggnad i samband med avyttring av marken, har en krävande bevisbörda. Han måste ej blott visa byggnadens anskaffningskostnader, där praxis har stränga krav, utan även hur stor del av försäljningsbeloppet som belöper på dessa i motsats till på marken, samt att orsaken till utrangeringsförlusten är att avskrivningarna ej motsvarat den ekonomiska livslängden."

I prop 1969:100, s 130, avvisades krav på att avdrag skulle "medges även när det gjorts sannolikt att byggnaden inte längre kommer att användas". Dep chefen framhöll dock vidare att "frågan om när utrangeringsavdrag skall medges måste . . . till sin natur vara en bevisfråga och . . . det . . . bör ankomma på praxis att avgöra när förutsättningarna för avdrag föreligger. Härtill kommer att frågan . . . har ett visst samband med det inkomstbegrepp som nu gäller för rörelsebeskattningen och som jag inte f n anser bör ändras."[50]

I praxis har man varit restriktiv med att medge utrangeringsavdrag vid fastighetsförsäljning, men det framgår att möjlighet till avdrag i princip anses föreligga:[51]

> RÅ 1968 ref 56. Ett bolag yrkade avdrag för "förlust vid avyttring av till personalbostäder använda bostadsfastigheter". RR medgav ej avdrag då "avyttringen . . . icke, såvitt visats, föranletts därav att byggnaderna blivit obrukbara eller eljest olämpliga såsom bostäder."

Slutsatsen blir att avdrag medges för byggnaders återstående oavskrivna restvärde om "byggnaderna blivit obrukbara eller eljest olämpliga" för den funktion de är avsedda att fylla, och detta föranlett att de avyttras. Med obrukbar torde åsyftas byggnadens fysiska skick. Med olämplighet torde syftas på att byggnaden för den bedrivna verksamheten är en tekniskt/ekonomiskt olämplig lösning, vilket motiverar att den rivs och ersätts med en mer funktionell byggnad, eller att det helt saknas förutsättningar för att fortsätta att bedriva verksamheten.[52] Denna värdeminskning kan anses som en kostnad för den löpande verksamhet som har bedrivits på fastigheten, och

[49] A a s 115.

[50] Dep chefen syftade på att försäljning av rörelsefastigheter inte beskattades som rörelseinkomst och att han inte heller avsåg att föreslå en sådan utvidgning av rörelsebeskattningen.
Dep chefen kommenterade inte ett ställningstagande för utrangeringsavdrag vid fastighetsförsäljning som finns i SOU 1968:26 s 83 f.

[51] För äldre praxis se Hellner 1962 s 119 ff.

[52] Jfr RN 1964 4:5 där avdrag medgavs när den industriella verksamheten upphört, då byggnaderna "genom gruvdriftens nedläggande få anses utrangerade".

det är motiverat att avdrag medges i förvärvskällan för den löpande beskattningen.

Vidare torde krävas att ovanstående omständigheter föranlett fastighetsägaren att sälja fastigheten, vilket i praktiken kan anses vara fallet om försäljningen sker i omedelbar anslutning till att omständigheterna inträffat. Fastighetsägaren kan då antas ha valt mellan rivning och försäljning, och stannat för det senare alternativet.

En byggnad kan även bli värdelös på grund av att marken kan användas till annan mer värdefull verksamhet. En sådan värdeminskning orsakas av en motsvarande värdeökning på marken,[53] och har inget samband med den nuvarande verksamheten. Den utgör därför en kapitalförlust, som ej torde kunna anses som en kostnad i den verksamhet som pågår på fastigheten utan som borde beaktas inom ramen för realisationsvinstberäkningen. Av neutralitetsskäl kan det dock ändå vara motiverat att medge utrangeringsavdrag vid försäljning, då avdrag knappast kan vägras om säljaren river byggnaden före försäljningen.

2. En fastighet kan under en begränsad period ge en *övernormal avkastning*, exempelvis till följd av en särskilt hög men tidsbegränsad efterfrågan. Säljs fastigheten kommer den kapitalvinst som motsvarar det kapitaliserade värdet av den framtida övernormala avkastningen att bli beskattad. I konsekvens härmed och enligt allmänna principer om avdrag för kostnader som har samband med intäkternas förvärvande, borde köparen få göra en extra avskrivning svarande mot detta överpris på fastigheten. En rätt till en sådan extra avskrivning finns uttryckligen föreskriven för inventarier i 29 § anv p 4 6:e st. För byggnader ges däremot inte uttryckligen någon sådan rätt. De möjligheter som finns att frångå de standardiserade värdeminskningsavdragen avser endast procentsatsens storlek; 25 § anv p 2 a 6:e st och 29 § anv p 7 8:e st. Det finns därför enligt KL:s uttryckliga regler inte möjlighet att göra en särskild kostnadsföring av överpriset.[54]

Det kan diskuteras om praxis på grundval av allmänna principer ändå skulle kunna medge en extra kostnadsföring. Vid en realekonomisk inkomstberäkning borde avdrag för överpriset medges, men oavsett att man i praxis kan se en tendens mot en sådan rättstillämpning är det inte troligt att en sådan sker här, då det finns uttryckliga regler om värdeminskningsavdrag, vilka även medvetet är någon schabloniserade.[55]

[53] Beräkningen av byggnadsvärdet vid fastighetstaxeringen grundar sig på uppfattningen att byggnadsvärdet är en restpost lika med fastighetens totalvärde minskat med markvärdet. Marken värderas till värdet i obebyggt skick med hänsyn till pågående markanvändning, såvida inte annan markanvändning är tillåten enligt fastställd stads- eller byggnadsplan och marken därigenom får ett väsentligt högre värde; fastighetstaxeringslagen (1979:1152) 7 kap 9 §. Är bebyggelsen på en fastighet mindre omfattande än vad planen tillåter blir byggnadsvärdet härigenom lägre än byggnadens återanskaffningsvärde.

För invändningar mot denna s k mervärdeprincip se dock prop 1979/80:40 s 296 f. Se även Fridell SvJT 1985 s 65 ff.

[54] Överpriset torde enligt proportioneringsregeln i 25 § anv p 2 a först och främst helt eller delvis bli hänförligt till markvärdet, och även i den del den hänförs till byggnaden innebär den förhöjning av procentsatsen som eventuellt kan ske en mycket långsam kostnadsföring.

[55] Mutén, 1959 s 68 ff, har diskuterat motsvarande problem angående agio vid förvärv av obligationer.

6.4 *Personliga levnadskostnader*[56]

1. Personliga levnadskostnader är inte avdragsgilla vid inkomstberäkningen. När det gäller en utgift som omedelbart konsumeras framstår detta som en självklarhet. Det är däremot kanske inte lika uppenbart att även en del av en investeringsutgift för en kapitaltillgång kan förbrukas genom personlig konsumtion. När så är fallet bör i princip anskaffningsvärdet till denna del inte få kostnadsföras vid realisationsvinstberäkningen efter en försäljning av tillgången.

För sådana tillgångar där investeringsutgifterna delvis kostnadsförs redan under innehavet kan avgränsningen av icke avdragsgilla personliga levnadskostnader ske vid den löpande beskattningen. Denna behandling påverkar i sin tur omkostnadsbeloppet vid realisationsvinstbeskattningen.

För sådana kapitaltillgångar där inga värdeminskningsavdrag beräknas under innehavet, borde i stället vid försäljningen omkostnadsbeloppet minskas med den beräknade personliga förbrukningen.

I KL beaktas personlig förbrukning av investeringsutgifter på ett relativt schablonmässigt sätt. Nedan skall först personliga levnadskostnaders allmänna behandling vid realisationsvinstbeskattningen diskuteras. Därefter diskuteras rättstillämpningen avseende försäljning av konventionellt respektive schablonmässigt beskattade fastigheter; avsnitt 6.4.1–2.

2. Det är sparsamt med allmänna uttalanden om levnadskostnaders beaktande vid realisationsvinstbeskattningen. I förarbetena till KL framhålls i SOU 1923:69, s 97, att sådan värdenedgång som beror på konsumtion generellt måste beaktas, varvid särskilt betonas att "det erfordras särskilda regler rörande personlig lösegendom, enär dennas nedgång i värde, vare sig hänsyn till nedgången tages genast eller först vid avyttring, i regel beror av sådan slitning som är att hänföra till levnadskostnader". Någon explicit regel härom föreslogs eller infördes dock inte bland realisationsvinststadgandena, utan det allmänna avdragsförbudet för personliga levnadskostnader torde ha ansetts tillräckligt.

I rättspraxis angående försäljning av *personligt lösöre* har avdragsförbudet för personliga levnadskostnader upprätthållits genom att realisationsförlustavdrag konsekvent vägrats vid avyttring av sådan egendom; se exempelvis RÅ 1970 ref 67.[57] Det finns däremot inget rättsfall som utvisar att omkostnadsbe-

[56] Denna fråga har jag tidigare behandlat i en artikel i SN 1983 s 369–389. Artikeln bygger i sin tur delvis på en artikel i SN 1981 s 227–234.

[57] Se Hellner 1959 s 306 ff angående äldre rättspraxis.

Se angående ytterligare detaljer i denna fråga Melz SN 1983 s 372. Till komplettering av vad som anförts i denna artikel hänvisas till RÅ83 1:21, där RR har angivit att om en tillgång delvis använts personligen och delvis i näringsverksamhet skall vid ett uttag endast värdet av den i näringsverksamheten använda delen uttagsbeskattas. I linje härmed bör även vid avyttring av tillgången en sådan uppdelning kunna ske så att vinsten delvis beskattas enligt reglerna i inkomstslaget rörelse (eller fastighet) och delvis enligt reglerna i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet.

loppet skall reduceras så att en skattepliktig realisationsvinst härigenom uppstår eller ökar.

Den svenska rättstillämpningen vid försäljning av personligt lösöre torde kunna karaktäriseras som ett mycket schablonmässigt beaktande av den personliga förbrukningen; realisationsförlustavdrag vägras helt och något särskilt beaktande av personlig förbrukning sker sannolikt normalt inte vid en vinstberäkning.[58] En sådan metod är praktisk, men är materiellt sett inte helt riktig.[59] En materiellt entydig riktig metod torde dock vara svår att utforma. Här skall endast översiktligt anges de problem som man ställs inför i sammanhanget.

I praxis har man vid försäljning av personligt lösöre valt att vid beräkning av realisationsförlust generellt anse värdeminskningen i sin helhet ha karaktär av personlig levnadskostnad. Ställningstagandet är troligen i huvudsak praktiskt motiverat, men även i teorin torde det inte vara klart vilka typer av värdeminskning som kan anses personligt betingade eller ej. Antag att en privat använd bil säljs efter en krockskada. Ligger kostnaden för dylika skador inom ramen för vad en personlig användning av en bil medför? Om svaret är nekande och avdragsrätt förordas, skall då inte även försäkringspremier för dylika skador få avdras?

Detta och liknande exempel visar att det inte torde gå att uppställa någon kvalitativt entydig gräns mellan förluster som kan respektive inte kan betraktas som personlig levnadskostnad. Det kan därför vara riktigt att anse att förvärvet av personligt lösöre är själva konsumtionshandlingen, och att alla därmed förenade förluster och kostnader även hänförs till konsumtion. Detta kan sägas vara den praxis som uttryckts i RÅ 1970 ref 67.[60]

Nästa fråga blir då om det kan anses riktigt att beskatta en eventuell vinst vid försäljning av en dylik tillgång. Onekligen ökar vinsten säljarens konsumtionsförmåga, och det torde vara en allmän uppfattning att den även i princip ökar skatteförmågan.[61] En annan uppfattning kan dock framföras för vilken, förutom rena billighetsskäl, vissa principiella skäl talar. Stiger ett personligt lösöre i värde torde även värdet av dess användning (avkastningen) ha ökat. Denna inkomstökning beskattas inte enligt gällande rätt. Det kan då synas inkonsekvent att beskatta detta värde om det realiseras genom en försäljning. Beskattning medför även inlåsningseffekter då innehavaren inte kan växla över till ett annat konsumtionsföremål utan att en del av försäljningsintäkten bortgår i skatt. Skattefrihet för vinster skulle kunna förordas utifrån ett synsätt att vinster och förluster inom ramen för innehavet av personliga tillgångar normalt får antas ta ut varandra.

Enligt gällande svensk rätt är dock realisationsvinster vid försäljning av personlig lös egendom skattepliktiga om försäljningen sker inom fem år efter anskaffningen, varför

[58] Det är inte uteslutet att man i vissa situationer kan företa en reduktion av omkostnadsbeloppet vid en vinstberäkning; jfr RÅ79 1:79 och se Ds Fi 1982:6 s 64.

[59] Break 1952 s 227.

[60] Rättsfallet gäller försäljning av bilar. Bilarna hade huvudsakligen använts privat respektive i tjänsten. Avdrag vägrades för förlusterna i båda fallen. I det förra fallet med motiveringen att även en förlust över normal värdeminskning är att hänföra till personlig levnadskostnad. Att avdrag vägrades i det senare fallet är däremot svårförståeligt; se vidare Melz SN 1983 s 232.

[61] Se Break 1952 s 227, som är av uppfattningen att så är fallet även om man anlägger det nyss angivna synsättet på förluster.

det nämnda synsättet endast kan diskuteras de lege ferenda. Med beaktande av att personligt lösöre inte enbart består av tillgångar av mindre värde, utan att hit även kan hänföras segelbåtar etc av betydande värde, som kan ha finansierats så att kapitalkostnaderna väsentligen fått avdras under innehavstiden, är en generell förändring av ovan angivet slag även diskutabel.[62]

Den beskattning som antas tillämpad i praxis förefaller väl så rimlig som andra alternativ.

Fastigheter skiljer sig från lösöre genom att även personlig användning av fastigheten utgör en förvärvskälla. Värdet av den personliga användningen beskattas som hyresförmånsvärde eller schablonintäkt. Vidare är realisationsvinstbeskattningen evig för fastigheter, men begränsad till tillgångar innehavda kortare tid än fem år för personligt lösöre. Anledningen och förutsättningarna att beakta den personliga förbrukningen vid fastighetsförsäljningar är därför större än för personligt lösöre.

3. *Amerikansk rätt* avseende beaktandet av personlig förbrukning liknar delvis den svenska. Omkostnadsbeloppet minskas inte med personlig förbrukning vid realisationsvinstberäkning. Realisationsförluster vid försäljning av personlig egendom är överhuvudtaget inte avdragsgilla; IRC Sec 165 (c). Hit hänförs även fastigheter för personligt bruk.[63] Däremot är förluster på grund av olyckshändelser och stöld (casualty losses) avdragsgilla även då de avser personlig egendom; IRC Sec 165 (c) (3).[64] Vid vinstberäkningen för avyttrad personlig egendom ökas omkostnadsbeloppet med förbättringar, men inte med reparationer som utförts på egendomen.[65]

Denna ordning har kritiserats i den amerikanska litteraturen bl a av Break 1952 s 225 ff, Epstein 1971 s 462 f och Chirelstein 1982 s 257 ff. De anser det korrekt att reducera omkostnadsbeloppet med personlig förbrukning såväl vid vinst- som vid förlustberäkningar, och att på sådant sätt beräknade förluster bör vara avdragsgilla.

6.4.1 Konventionellt beskattade fastigheter

1. KL:s indelning av den löpande fastighetsbeskattningen i en konventionell och en schablonmässig metod innebär att huvuddelen av alla de fastigheter som personligen brukas av ägaren beskattas enligt schablonmetoden. Ett stort antal konventionellt beskattade ägarbostäder finns dock i s k andelshus, i "oäkta" bostadsföretag[66], och på jordbruksfastigheter.

[62] Ytterligare ett skäl häremot är att gränsdragningen mellan tillfälliga försäljningsvinster och rörelsevinster skulle få ökad betydelse och leda till nya problem.

[63] Chirelstein 1982 s 123. Avkastningen av dessa fastigheter är skattefri vid den löpande beskattningen.

[64] Vid beräkning av en dylik förlust har värdet på personlig egendom dock beräknats med hänsyn till personlig förbrukning utan att uttryckligt lagstöd härför finns; Helvering vs Owens US 468 (1939); se härom Epstein 1971 s 463 f.

[65] Epstein 1971 s 462.

[66] I detta fall ägs fastigheten dock inte direkt av hyresgästen utan ett indirekt innehav föreligger via ett aktiebolag eller en ekonomisk förening.

Alla kostnader för fastighetens löpande användning är vid den löpande beskattningen i princip avdragsgilla. Hyresförmånsvärdet fyller därvid bl a funktionen att neutralisera avdrag som erhålls för de fastighetskostnader som egentligen är levnadskostnader. Beaktandet av den personliga förbrukningen sker således i allt väsentligt vid den löpande beskattningen under innehavet.

I förarbetena till KL föreslog kommunalskattekommittén särskilda begränsningar i reparationsavdragsrätten, vilka i prop 1927:102, s 372, ansågs kunna vara befogade "när det gäller fastighet, som bebos av ägaren själv eller tillhör en bostadsförening". Problemet med eventuella oskäliga reparationer ansågs dock få bemästras dels genom kontroll av att bland reparationskostnaderna inte ingick vad som i realiteten var förbättringsarbeten, dels genom reparationernas inverkan på hyresförmånsvärdet.

Det är således bara i särskilda situationer som ett avdrag för personliga levnadskostnader vägras vid beräkning av fastighetsinkomsten. Avdrag kan vägras i de fall en kostnad saknar tillräcklig anknytning till fastigheten. Detta kan exempelvis gälla personlig utrustning som tillförs fastigheten, om utrustningen är av så ovanligt slag att den inte utgör tillbehör till fastigheten.[67] Rättspraxis kan vidare uppfattas så att avdrag allmänt kan vägras för icke nödvändiga[68] reparationer, vilket särskilt kan vara fallet vid av personliga smakförändringar föranledda återkommande ommålningar o dyl.

2. Då avgränsningen av personliga levnadskostnader i allt väsentligt bör ha skett redan under den löpande beskattningen, är utrymmet för självständiga bedömningar vid realisationsvinstberäkningen begränsat. Anledning till avvikelse från vad som vid de löpande taxeringarna betecknats som förbättringskostnader respektive personliga levnadskostnader torde endast finnas i mycket speciella fall.[69]

I princip torde det dock föreligga möjligheter till en annan bedömning vid taxeringen av realisationsvinsten än den som har skett vid taxeringarna av det löpande fastighetsinnehavet. Vid dessa taxeringar sker nämligen ingen lagakraftägande fastställelse av sakomständigheterna. Av praktiska och av rättssäkerhetsskäl bör man dock vara försiktig att vid senare taxeringar avvika från tidigare företagna bedömningar.

[67] Se Melz SN 1983 s 374 med där anmärkt praxis.

[68] Ett allmänt nödvändighetsrekvisit torde inte finnas i skatterätten; se Mutén SN 1959 s 145 och LLMS 1984 s 81. Rekvisitet kan dock ha betydelse vid gränsdragningen mellan reparationer och förbättringar, samt mellan dessa och personliga levnadskostnader i här förevarande sammanhang.

[69] Se vidare Melz SN 1983 s 373 f med där anmärkt praxis och litteratur.

6.4.2 Schablonbeskattade fastigheter

1. Den schablonmässiga inkomstberäkningen begränsar sig till fastighetens ränteavkastning. Dep chefen beskrev schablonmetoden på följande sätt i ingressen till prop 1953:187:

> "Såsom inkomst skall i princip upptagas beräknad ränta å ägarens eget kapital i sådan fastighet. Procenttalet för räntan föreslås till 3 procent. Av tekniska skäl skall ränteberäkningen utföras på sådant sätt, att ränta efter nämnda procenttal beräknas å fastighetens hela taxeringsvärde, varefter avdrag göres för ägarens verkliga räntekostnader för lånat kapital i fastigheten."

Ränta på eget kapital är en nettoavkastning, dvs ett resultatbegrepp där implicit i princip fullt hyresförmånsvärde ingår på intäktssidan och alla kostnader är frånräknade. Nettot utgör räntan på det i fastigheten nedlagda egna kapitalet. Schablonmetoden har därför i princip samma innebörd som den konventionella inkomstberäkningen. Schablonintäkten representerar således hyresförmånsvärdet minus alla slags driftkostnader utom räntor som får dras av med verkligt belopp.[70] Schablonberäkningen innebär därför att bl a schabloniserade värdeminsknings- och reparationsavdrag tyst kvittas ut mot en del av bruttoavkastningen.[71]

Reglerna för realisationsvinstberäkningen är i huvudsak desamma för schablonbeskattade fastigheter som för konventionellt beskattade fastigheter. En väsentlig skillnad föreligger. Enligt schablonmetoden har inga värdeminskningsavdrag öppet beräknats. Någon återläggning av värdeminskningsavdrag sker därför inte vid realisationsvinstbeskattningen. Härigenom erhålls ett oreducerat avdrag för anskaffnings- och förbättringsutgifterna.

Detta är principiellt felaktigt. Eftersom en del av utgifterna förbrukats under innehavstiden genom värdeminskning på byggnader och anläggningar, och detta har även implicit beaktats vid schablonbeskattningen, borde avdrag endast medges för resterande del av investeringsutgifterna.[72] Gällande regler innebär således vid realisationsvinstbeskattningen oberättigat höga avdrag för investeringar i byggnader och anläggningar, och härigenom beräknas den skattepliktiga realisationsvinsten till ett lägre belopp än den verkliga vinsten.

[70] Se prop 1953:187 s 39.

[71] Detta är en allmänt omfattad uppfattning inom skatterätten. I prop 1975/76:79 s 81 (fåmansföretagsreglerna) uttalas att "schablonmetoden är anpassad så att villaägaren i princip skall anses tillgodosedd för såväl driftskostnader som värdeminskning för hela villan". I RÅ81 1:46 sägs att schablonmetoden "innebär att vid beräkning av fastighetsinkomsten hänsyn tagits till normala driftskostnader och kapitalkostnader av det slag som är avdragsgilla vid konventionell inkomstberäkning av bostadsfastighet". Se även SOU 1975:53 s 111.

[72] Se SOU 1982:1 (Realbeskattningsutredningen), s 183, som anser återläggning av värdeminskningsavdrag principiellt motiverad. Däremot ansågs det inte lämpligt att föreslå en sådan ny regel för realisationsvinstberäkningen i samband med de stora förändringar som en real beskattning skulle medföra för fastighetsmarknaden.

Detta gynnar i stort sett alla säljare av schablonbeskattade fastigheter i lika mån. Reglerna innebär dock en viss generell olikformighet. De fastighetsägare som försummar fastighetsunderhållet, och som därigenom får vidkännas en större värdeminskning, gynnas framför andra.

2. Vid realisationsvinstberäkningen för schablonbeskattade fastigheter erhålls oreducerade avdrag för fastighetens anskaffning liksom för *förbättringar* som utförts under innehavet. Reparationskostnader är däremot endast i begränsad utsträckning avdragsgilla, s k värdehöjande reparationer, vartill framställningen återkommer i avsnitt 6.4.2.1. Gränsdragningen mellan avdragsgilla förbättringskostnader och värdehöjande reparationer är i princip densamma som den löpande konventionella beskattningens gränsdragning mellan ny-, till-, och ombyggnader å ena sidan och reparationer å andra sidan. Överförs denna gränsdragning mekaniskt till realisationsvinstbeskattningen kan helt avdrag medges för åtgärder som i väsentlig utsträckning är personligt betingade och som endast i begränsad utsträckning har ett kvarstående värde vid försäljningen. Som exempel härpå kan följande nämnas:

> Ändrade planlösningar. Delas ett rum upp på två föreligger en ombyggnad. Förenas rummen åter till ett föreligger en ny ombyggnad.
>
> Byts utrustningen i ett befintligt kök, badrum o dyl utgör detta en reparation. Flyttas köket etc till ett nytt rum är uppförandet av detta inklusive den nya utrustningen en förbättring; se RÅ 1975 ref 39.

Om inga särskilda hänsyn tas till detta, innebär det att den skattepliktiga realisationsvinstens storlek kan skilja sig högst väsentligt åt mellan två fastighetsägare, som erhåller en lika stor verklig vinst vid en försäljning. Den som i huvudsak ägnat fastigheten ett kontinuerligt underhåll beskattas hårdare än den som vidtagit mer ingripande men inte nödvändigtvis värdehöjande åtgärder.

Denna bristande likformighet kan även påverka fastighetsägarnas val av åtgärder på fastigheten, så att en bristande neutralitet uppstår i valet mellan kontinuerligt underhåll och andra åtgärder.

Sammanfattningsvis innebär en fullständig avdragsrätt för anskaffnings- och förbättringsutgifter således en materiellt otillfredsställande beräkning av realisationsvinsten. Frågan är då om det vid rättstillämpningen finns möjlighet att uppnå materiellt mer rimliga resultat.

3. En genomgång av lagförarbeten och litteratur visar att ett generellt beaktande av den personliga förbrukningen inte har varit avsett på detta område.[73] Exempelvis diskuterades i SOU 1975:53, s 110, ett förslag till återläggning av värdeminskningsavdrag, men det framlades inte "med hänsyn till att normala vinster på bl a schablontaxerade fastigheter enligt syftet med

[73] Se Melz SN 1983 s 378.

realisationsvinstreglerna inte bör bli föremål för någon vinstbeskattning".[74] Även om detta syfte inte torde ha relevans längre, se avsnitt 3.2.3.1, är det klart att en generell reduktion av omkostnadsbeloppet med hänsyn till värdeminskning inte kan företas utan en lagändring.

Det är mindre klart om det är möjligt att ge *förbättringsbegreppet* för schablonbeskattade fastigheter en mer självständig innebörd, så att inte avdrag medges för varje åtgärd som är en ny-, till- eller ombyggnadsåtgärd vid konventionell beskattning. Något sådant vore troligen ett brott mot den traditionella uppfattningen, åtminstone som den kom till uttryck vid införandet av schablonbeskattningen.[75]

Någon absolut bundenhet att i varje enskilt fall medge fullt avdrag finns dock knappast. I rättspraxis har avdrag för förbättringskostnader vid försäljning av konventionellt beskattade fastigheter reducerats, även utanför området för den lagreglerade återläggningen av värdeminskningsavdrag; se RÅ 1954 ref 27 och RÅ 1964 Fi 105.[76] Därvid tillämpades utan direkt lagstöd en princip att avdrag ej medges för kostnad som bestridits med skattefri ersättning. Denna princip torde inte vara starkare än principen om förbud mot avdrag för personlig levnadskostnad.[77]

En generell reduktion av förbättringskostnadsavdraget får som tidigare framhållits anses utesluten.[78] En reduktion skulle då närmast vara motiverad i fall av det slag som exemplifierades ovan; personligt betingade ombyggnadsåtgärder som inte ens ursprungligen medfört någon beaktansvärd förbättring av fastigheten. Intill dess frågan prövats i RR är det dock oklart om skattedomstolarna kan företa en sådan mer självständig rättstillämpning.

6.4.2.1 Värdehöjande reparationer

För schablonbeskattade fastigheter är reparationskostnader i princip beaktade genom schablonbeskattningen. Detta till trots har det ansetts motiverat att medge avdrag för s k värdehöjande reparationer vid realisationsvinstbeskattningen. Något fullständigt avdrag medges dock inte utan avdrag medges

[74] SOU 1975:53 s 111.

[75] Se prop 1953:187 s 50.

[76] Se vidare därom Melz SN 1983 s 376.

[77] Ytterligare ett exempel på reduktion av omkostnadsbeloppet utan lagstöd är den reduktion som skedde när en restfastighet såldes efter en delavyttring där viss del av omkostnadsbeloppet utnyttjats. Enligt prop 1975/76:180 s 143 företogs en sådan reduktion i praxis redan innan lagregler härom infördes.

[78] Jfr även Ds B 1982:6 s 65.
Det torde vidare vara en stadgad uppfattning att bedömningen av en åtgärds karaktär av förbättring eller ej sker på samma sätt som vid konventionell beskattning av fastigheter, trots att detta kan vara föga ändamålsenligt; se exempelvis exemplifieringen av förbättringsåtgärder i prop 1983/84:67 s 57.

endast "i den mån den avyttrade egendomen på grund därav vid avyttringen har befunnit sig i bättre skick än vid förvärvet"; 36 § anv p 2 a 2:a st.

I litteraturen har regeln ibland omformulerats så att "i den mån" ersatts med "om"; se bl a RSV:s Handledning 1985 s 206 och GRS 1977 s 480. Det torde dock vara klart att "i den mån" här liksom i övrigt i KL betyder "i den utsträckning".[79] I de fr o m 1/1 1984 gällande reglerna för realisationsvinstberäkning vid försäljning av bostadsrätt har motsvarande regel även formulerats på detta sätt, "kostnaden får dras av endast till den del arbetet har medfört att lägenheten vid avyttringen alltjämt är i bättre skick än vid förvärvet"; 36 § anv p 2 c 5:e st. I prop 1983/84:67, s 57, beskrivs regelns tillämpning med följande exempel:

> En bostadsrättshavare har ett år lagt ner 1 200 kr på värdehöjande reparationer. "När bostadsrätten senare säljs, består endast en fjärdedel (300 kr) av den värdehöjning som reparationen medförde". Avdrag medges härför.

Den personliga förbrukningen beaktas således i dessa fall, i motsats till vad som gäller vid rena förbättringar. Den praktiska tillämpningen av reglerna kan bli mycket komplicerad i enskilda fall. Först krävs att gränsdragningen mellan rena förbättringar och värdehöjande reparationer avgörs, därefter att förbrukningen av utgifterna i det senare fallet beräknas samt att det slutligen avgörs om beloppsgränsen för förbättringskostnadsavdrag är uppfylld (3 000 kr/år för fastigheter).[80]

Gränsdragningen mellan reparationer och förbättringar är densamma som vid konventionell beskattning. Vissa åtgärder kan vara av blandad karaktär och innehålla dels en ren förbättring, dels en värdehöjande reparation; se exempelvis RÅ 1977 ref 85. Oreducerat avdrag erhålls för den utgift som belöper på en förbättringsdel, medan endast den värdeförhöjande delen av utgiften som belöper på reparationsdelen är avdragsgill.

Den värdeförhöjning som reparationen medför beräknas genom en jämförelse mellan den reparerade fastighetsdelens skick vid förvärvet och dess skick vid försäljningen. Det senare kan illustreras med ett exempel:

> Vid förvärvet finns en 15 år gammal värmepanna i fastigheten. Värmepannor antas ha en genomsnittlig livslängd på 20 år. Efter fem år byts pannan ut mot en ny. Fastigheten säljs efter ytterligare fyra år. Den vid avyttringen befintliga pannan har då en förväntad återstående livslängd på 16 år att jämföras med den vid förvärvet befintliga pannans 5 år. Pannutbytet kan därför till 11/20 anses vara en värdehöjande reparation.

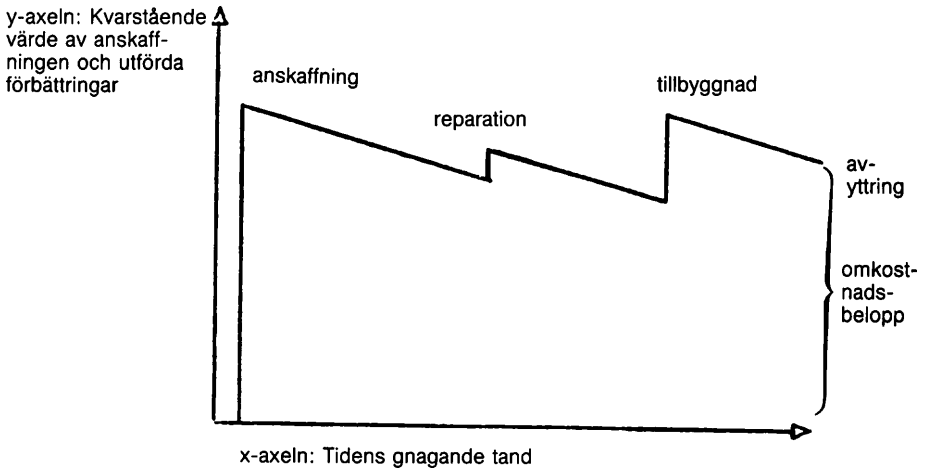
[79] Se Melz SN 1981 s 228 ff och SN 1983 s 380 f.

[80] Enligt prop 1983/84:67 angående bostadsrätter, s 57, sker denna bedömning så att summan av rena förbättringsarbeten och den värdehöjning som sker omedelbart vid utförandet av en värdehöjande reparation jämförs med beloppsgränsen.

6.4.2.2 Ett alternativt förfarande

Ovanstående genomgång visar att beräkningen av omkostnadsbelopp vid försäljning av schablonbeskattade fastigheter varken är ekonomiskt korrekt eller praktiskt enkel. Ett alternativt förfarande skall här skisseras.

Grovt sett ser värdeökning och förbrukning på fastighetens byggnader ut på följande vis:



Ett teoretiskt korrekt förfarande innebär att endast den del av anskaffnings- och förbättringsutgifterna som inte förbrukats[81] under innehavstiden får omkostnadsföras vid försäljningen; se (a) i skissen ovan. Tekniskt åstadkoms detta genom samma förfarande som för konventionellt beskattade fastigheter. I omkostnadsbeloppet inräknas hela anskaffnings- och förbättringsutgiften. Vidare bör alla reparationsutgifter inräknas, då sådana åtgärder kan vara så omfattande att de i praktiken inte beaktats genom schablonbeskattningen.[82] Därefter reduceras omkostnadsbeloppet med den beräknade förbrukningen.

Beräkningen av förbrukningen kan av praktiska skäl göras mer eller mindre schablonmässig. En praktisk kompromiss med den teoretiskt korrekta lösningen kunde exempelvis ha följande innebörd.

Förbättringsåtgärderna indelas i två kategorier. Till den ena hänförs åtgärder som har en förväntad lång livslängd. Denna kategori innehåller lämpligen alla ny- och tillbyggnadsåtgärder. Till den andra kategorin hänförs

[81] En förbrukning genom kapitalförlust bör dock behandlas annorlunda; se vidare nedan avsnitt 6.5.

[82] Detta torde ha varit motivet för att ge avdragsrätt för värdehöjande reparationer; se prop 1953:187 s 49.

I här förevarande sammanhang finns ingen anledning att göra skillnad mellan reparationer och förbättringar i egentlig bemärkelse, då det avgörande inte är en åtgärds karaktär jämfört med byggnadens ursprungsskick utan i stället dess återstående värde vid försäljningen av fastigheten.

ombyggnads- och reparationsåtgärder, möjligen med ett krav på visst minsta belopp för att en åtgärd skall få beaktas. Hit bör allt utbyte av befintlig utrustning hänföras, så man inte behöver företa någon uppdelning av utgiften på en ren förbättringsdel och en värdehöjande reparationsdel; jfr föregående avsnitt.

För att inte gränsdragningen skall få för stor betydelse bör inte värdeminskningsavdragen skilja sig åt alltför mycket mellan kategorierna. Exempelvis kunde 2% värdeminskning beräknas i den förstnämnda kategorin och 5 % i den sistnämnda. Det återstående värdet beräknas därefter genom att utgifterna för förbättringsåtgärderna samt den ursprungliga anskaffningskostnaden för byggnaden minskas med denna schablonmässigt beräknade värdeminskning.[83] Indexering skulle ske på den från varje år återstående omkostnadsbeloppsdelen efter reduktion för värdeminskning.

> Om exempelvis en fastighet förvärvats år 1 för 600 tkr, varav 400 tkr faller på byggnaden, omedelbart reparerats för 100 tkr, reparerats år 19 för 200 tkr och sålts år 20 skulle följande omkostnadsbelopp erhållas:
>
> Mark 200 tkr, byggnad 60 % av 400 tkr = 240 tkr, reparation år 1 0 kr samt reparation år 19 95 % av 200 tkr = 190 tkr. Varje post indexuppräknas därefter.

En jämförelse mellan det skisserade förslaget och gällande regler torde från likformighetssynpunkt klart utfalla till det förras fördel. Då förslaget är en praktisk kompromiss erhålls naturligtvis dock inte helt likformiga resultat,[84] men likformigheten torde bli större än enligt nuvarande regler.

Det ovan skisserade förfarandet torde praktiskt vara mer svårtillämpligt än gällande regler. Om de gällande reglerna verkligen tillämpas på det sätt som i föregående avsnitt angivits som det korrekta förfarandet är även dessa regler tämligen svårtillämpliga.[85] Det skisserade förfarandet innebär avsevärt mer omfattande beräkningar, men torde däremot innebära mindre svåra bedömningar avseende gränsdragningsfrågor, livslängd på värdehöjande reparationer etc. Förfarandet skall ses som en skiss vilken kan göras enklare, men därmed sannolikt även mindre likformig. Vid en eventuell politisk bedömning

[83] En uppdelning av ingångsvärdet måste därför ske på mark respektive byggnad. Detta kan ske på samma sätt som vid den löpande beskattningen, med utgångspunkt från taxeringsvärdets fördelning på mark respektive byggnad. Denna schablonmässiga uppdelning torde dock behöva frångås i ett inte obetydligt antal fall, vilket är ett väsentligt tillämpningsproblem.

[84] En olikformighet är behandlingen av reparationer som sker före eller efter en försäljning. För köparen blir de i det förra fallet en del av byggnadens ingångsvärde och värdeminskning beräknas då med 2% per år, men om köparen själv utför dem efter köpet beräknas värdeminskningen med 5% per år.

En likartad olikformighet, men med omvända konsekvenser, finns idag vid valet av att låta reparera en konventionellt beskattad fastighet före eller efter en försäljning.

[85] En annan sak är att de idag i praktiken ofta torde tillämpas så liberalt att den skattskyldiges beräkningar av avdrag godtas, oavsett om avdraget för värdehöjande reparationer reducerats eller inte.

av en förändring får beaktas att förfarandet leder till att realisationsvinsterna kommer att bli större vid försäljning av schablonbeskattade fastigheter. Detta kan kräva kompenserande åtgärder mot bakgrund av att beskattningen redan är avsevärt skärpt genom inskränkningarna i indexuppräkningen.

6.5 Kapitalförluster[86]

Begreppet kapitalförlust har i denna framställning hittills använts i betydelsen kapitalvinstens spegelbild; en värdeminskning på kapitaltillgångar. Enligt realisationsprincipen är en sådan förlust avdragsgill först sedan den realiserats genom tillgångens avyttring. Den skattemässiga behandlingen av realisationsförluster behandlas i kapitel 8.

Kapitalförlustbegreppet används i lagstiftningen och litteraturen även i en mer speciell betydelse. I förarbetena till KL, SOU 1923:69 s 120, omtalades kapitalförlust som en "förlust som drabbar själva förvärvskällan såsom sådan". Så småningom kom dock begreppet kapitalförlust att utvidgas och användas som en rent negativ bestämning, varmed man förstod varje icke avdragsgill kostnad, som inte var investering eller levnadskostnad.[87] Den nuvarande definitionen av kapitalförlust i 20 § anv p 5 innebär i huvudsak en sådan bestämning.[88] I detta avsnitt skall kapitalförluster i denna mening diskuteras, och begreppet används i denna betydelse om inte annat anges.

Kapitalförluster är inte avdragsgilla vid beräkningen av den löpande inkomsten av en förvärvskälla. Det anges i 20 § att "avdrag får inte göras för . . . kapitalförlust m m i vidare mån än som får ske enligt 36 §". Härav framgår att kapitalförluster däremot kan vara avdragsgilla vid avyttring av tillgångar i förvärvskällan. I följande avsnitt skall diskuteras omfattningen av denna avdragsrätt.

6.5.1 Principiell avgränsning av avdragsrätten

1. Som kapitalförlust, i den särskilda mening begreppet använts i KL och litteraturen, "räknas förlust som inte har samband med någon förvärvskälla samt förlust som visserligen har sådant samband men inte kan anses normal för förvärvskällan i fråga"; 20 § anv p 5.

Anledningen till att dessa förluster inte är avdragsgilla vid den löpande beskattningen är delvis oklar. I grunden rör det sig om skillnaden mellan en

[86] Även denna fråga har tidigare behandlats av mig i en artikel i SN 1983 s 225–244.

[87] Welinder SST 1965 s 103.

[88] För en närmare redogörelse för kapitalförlustbegreppets tidigare och nuvarande innebörd, se Welinder, Om kapitalförluster, SST 1965 s 101–122 och 307–330 samt prop 1980/81:68 del B s 194 - 210.

förvärvskällas kapital och dess avkastning.[89] Kapitalvinster ansågs ju ursprungligen enligt KL inte vara inkomster och beskattning liksom avdragsrätt för kapitalförluster förelåg endast under särskilda omständigheter. Delvis innebär därför det stadgade avdragsförbudet mot kapitalförluster inte mer än det ändå gällande förhållandet att förluster i form av värdeminskning på kapitaltillgångar inte kan avdras innan de realiserats. Kapitalförlustbegreppet har dock utvecklats att omfatta mer än så.

Att förluster som inte har samband med någon förvärvskälla inte är avdragsgilla är en följd av att KL:s inkomstbegrepp inte är allomfattande utan bygger på källteorin. Oftast torde sådana förluster vara personliga levnadskostnader, varför även här avdragsförbudet för kapitalförlust delvis saknar självständig betydelse. Förluster som uppstår exempelvis i samband med försök att etablera en förvärvskälla är dock inte personliga levnadskostnader och avdrag för sådana förluster kan vara motiverat från skatteförmågesynpunkt. Inkomstbegreppet kan dock inte de lege lata vidgas med sådana argument.

Distinktionen mellan normala och onormala förluster i en förvärvskälla kan ha ett samband med den ekonomiska definitionen av kapitalvinst som en oväntad värdeförändring; se avsnitt 2.1. Här avviker dock kapitalförlustbegreppet i 20 § anv p 5 från avgränsningen av realisationsvinstbeskattningen i 35 och 36 §§. I och för sig kan frågan huruvida en värdestegring är förväntad (normal) eller oväntad (onormal) ha en viss betydelse vid gränsdragningen mellan rörelse- och realisationsvinstbeskattning, se nedan avsnitt 10.2, men är försäljningen som sådan väl hänförd till den ena eller andra kategorien har orsaken till värdestegringen ingen betydelse för beskattningen.

Det är svårt att finna något principiellt motiv för att göra en åtskillnad mellan normala och onormala förluster, och rörelseförlustbegreppet har vid flera tillfällen utvidgats på bekostnad av kapitalförlustbegreppet. Det finns från skatteförmågesynpunkt ingen anledning att behandla förluster olika beroende på om de är normala eller onormala.

De lege lata måste dock distinktionen mellan kapitalförluster och normala förluster upprätthållas vid den löpande beskattningen, på grund av stadgandet i 20 § och den praxis som utvecklats härom. Vid realisationsvinstbeskattningen finns däremot inte anledning att göra så, eftersom de inskränkningar i avdragsrätten som anges i 20 § inte gäller vid realisationsvinstbeskattningen.

Vid realisationsvinstbeskattningen bör därför avdragsrätten för en förlust avgöras endast på grundval av dess samband med förvärvskällan (den sålda fastigheten) och av att förlusten till sin karaktär inte kan anses vara en personlig levnadskostnad. Nedan skall diskuteras om denna uppfattning har stöd i förarbeten och litteratur.

[89] Welinder SST 1965 s 103.

2. Det finns en rad förarbetsuttalanden som stöder uppfattningen att avdragsrätt för kapitalförluster enligt KL i princip föreligger i samma utsträckning som motsvarande vinster beskattas; SOU 1923:69 s 91 och s 121. Räckvidden av dessa uttalanden är dock inte helt klar då fråga är om man med uttrycket kapitalförlust verkligen avsåg att ta ställning även till avdragsrätten för värdeminskning av onormal orsak (dvs vad som här benämns kapitalförlust) eller om man bara talade om avdragsrätten för realisationsförluster i allmänhet.

Vissa andra uttalanden i förarbeten och litteraturen kan t o m tolkas så att med kapitalförlust i och för sig avsågs förlust av onormal orsak, men att åsikten var att en sådan förlust inte borde vara avdragsgill ens som realisationsförlust; Inkomstskattesakkunnigas VPM[90], s 43 och 47, SOU 1931:40 s 316 och Davidson 1914 s 28.

Behandlingen av brandskador i äldre praxis kan även eventuellt tolkas så att dessa som kapitalförluster inte var avdragsgilla ens vid realisationsvinst/förlustberäkningen.

Innan man 1967 införde särskilda regler om skadeersättning på fastigheter, beskattades inte ersättningen i praxis ens vid fastighetens avyttring och i konsekvens härmed medgavs inte heller avdrag för de förstörda byggnadernas anskaffningsvärde. I avsnitt 5.1.1 angavs orsakssambandet i nu angiven riktning. Härför finns stöd i prop 1921:213.

Det är dock möjligt att man i praxis i stället kan ha sett orsakssambandet den omvända vägen; skadan var en kapitalförlust som inte var avdragsgill vid realisationsvinstberäkningen och i konsekvens härmed beskattades inte heller försäkringsersättningen som intäkt vid vinstberäkningen. RÅ 1958 ref 8 talar för att praxis kan ha grundats på detta synsätt. I fallet vägrades en köpare avdrag för reparationer av brandskada som inträffat före förvärvet. Detta kan eventuellt tolkas så att kapitalförluster ansågs som icke avdragsgilla även vid realisationsvinstbeskattning, och att de därför inte heller efter en försäljning skulle kunna bli avdragsgilla om reparationen uppsköts till denna tidpunkt.[91]

Av äldre förarbeten och praxis kan således inga säkra slutsatser dras.

I litteraturen har framförallt Welinder, SST 1965 s 116 f och SST 1968 s 53 f, hävdat att avdragsrätt skall föreligga vid realisationsvinstbeskattningen.

1981 inskränktes kapitalförlustbegreppet genom reglerna i 20 § KL och dess anv p 5. För den löpande beskattningen innebar detta att vissa förluster, som i egenskap av kapitalförluster, tidigare inte varit avdragsgilla numera får avdras. Med avseende på realisationsvinstbeskattningen omformulerades 20 § så att avdragsrätten för kapitalförluster explicit angavs. I propositionen, 1980/81:68 del A s 136, konstateras att "kapitalförluster beaktas . . . i stor utsträckning vid beräkning av realisationsvinst". Vad det närmare innebär

[90] V.P.M angående begreppet realisationsvinst till åtskillnad från inkomst av rörelse och yrke m m. Återgivet i prop 1921:213.

[91] Se närmare Melz SN 1983 s 236.

anges dock inte och det sägs på s 196 att "bestämmelsen får ses som ett förtydligande av vad som redan nu gäller". Dep chefen fortsätter:

> "Är en förlust inte avdragsgill i något av inkomstslagen jordbruksfastighet, annan fastighet, rörelse, tjänst eller kapital kan således avdrag medges som realisationsförlust vid beräkning av inkomsten av tillfällig förvärvsverksamhet. Alla i övriga inkomstslag inte avdragsgilla förluster får emellertid inte dras av i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Förlust vid avyttring av annan lös egendom än aktier o. d. är exempelvis i regel inte avdragsgill. Detta gäller särskilt bilar, båtar och andra bruksföremål. Den värdeminskning som har skett av sådan egendom anses nämligen hänförlig till levnadskostnad. Däremot kan t ex förluster vid avyttring av fastigheter och värdepapper dras av mot realisationsvinster."

Det är således inte klart om dep chefen med kapitalförluster avsåg något annat än vanliga realisationsförluster. Hänvisningen till "vad som redan gäller" skulle vidare kunna innebära att de äldre förarbetsuttalanden och rättsfall som ovan angivits alltjämt skulle ha relevans.

Det kan konstateras att det nog har rått och fortfarande råder en viss förvirring angående avdragsrätten för kapitalförluster.[92] Man bör därför inte tillägga enskilda uttalanden och rättsfall alltför stort intentionsdjup eller principiell innebörd. 1981 års lagstiftning kan dock uppfattas som ett steg från ett principiellt tvivelaktigt avdragsförbud till en mer likformig behandling av förluster oavsett deras orsak och oavsett om de botas eller ej. Förändringen kan även ses som ett led i en utveckling mot ett mer allomfattande på skatteförmågeprincipen grundat inkomstbegrepp.

Rättsläget torde därför idag vara sådant, att de såväl principiella som praktiska motiv som finns för att vid realisationsvinstberäkningen inte göra en distinktion mellan normala och onormala förluster, är så starka att man i praxis bör kunna bortse från de begränsningar i avdragsrätten som kapitalförlustbegreppet i praktiken eventuellt kan ha inneburit.

Detta innebär dock inte att alla förluster som inordnats under begreppet kapitalförlust, i inskränkt betydelse, skulle vara avdragsgilla vid realisationsvinstbeskattningen. Anledningarna härtill är dock andra än att förlusten har onormal orsak vilket diskuteras nedan i avsnitt 6.5.3. Först skall dock behandlas den typ av kapitalförluster där avdragsrätten är klar, nämligen skador på fastigheten.

[92] Det kan vara på sin plats att citera Knut Wicksell: "Det har aldrig lyckats mig – och jag fruktar icke heller någon annan – att komma på det klara med hur den i våra skattelagar förekommande termen 'kapitalförlust' egentligen skall tolkas"; SOU 1923:70 "Inkomstbegreppet i skattehänseende och därmed sammanhängande skattefrågor" s 59.

6.5.2 Avdrag för skador på fastighet

1. En värdeminskning som inträffar genom brand, vattenöversvämning etc anses inte som normal och har i äldre praxis behandlats som kapitalförlust, vilket inneburit att avdrag inte medgivits vid den *löpande beskattningen* av fastigheten.[93]

I en katalog i 20 § anv p 5 har angivits en rad fall som tidigare utgjorde kapitalförluster, men som om de har inträffat fr o m 1984 års taxering numera behandlas som driftförluster vid den löpande beskattningen. Detta gäller i här förevarande avseenden skador på byggnader som kan avskrivas och på markanläggningar till den del de kan avskrivas enligt KL samt resultatlösa projekteringsutgifter för byggnader och markanläggningar avsedda som anläggningstillgångar i näringsverksamhet. Utgifter härför blir därför avdragsgilla redan vid den löpande beskattningen eller kommer att behandlas som vanliga förbättringskostnader vid realisationsvinstbeskattningen.

2. Vid *realisationsvinstbeskattningen* föreligger full avdragsrätt för fastighetens ingångsvärde och förbättringskostnader, oavsett om dessa investeringar helt eller delvis blivit värdelösa genom skadan. Detta gäller helt klart för skador på konventionellt beskattad byggnad som inträffat fr o m 1984 års taxering, då dessa förluster inte längre räknas som kapitalförluster.

För kapitalförluster på konventionellt eller schablonmässigt beskattad fastighet som har inträffat dessförinnan torde inte heller råda någon tvekan om att avdragsrätt föreligger, i enlighet med vad som angivits ovan i avsnitt 6.5.1. När dep chefen i prop 1980/81:68, s 136, uttalat att "kapitalförluster beaktas . . . i stor utsträckning vid beräkning av realisationsvinst" har han sannolikt primärt haft denna typ av kapitalförluster i åtanke.[94]

Avdragsrätt för dessa äldre kapitalförluster vid realisationsvinstbeskattningen har följande innebörd. Ingångsvärden och förbättringskostnader som drabbats av en kapitalförlust reduceras inte pga denna. Utgifter för botande av skadan behandlas som förbättringskostnader.[95] Det senare bör gälla oavsett om botandet har haft karaktär av reparation eller ej. Eftersom, enligt den äldre rättstillämpningen före 1984 års taxering, en reparation av en kapitalförlust inte fått kostnadsföras vid den löpande konventionella beskattningen bör avdrag få ske vid realisationsvinstberäkningen.[96] Vid realisationsvinstberäkning vid avyttring av schablonbeskattad fastighet bör likaså fullt avdrag erhållas för reparationskostnader, som avser botandet av en kapitalförlust och

[93] För en beskrivning av denna äldre praxis hänvisas till Melz SN 1983 s 232 ff.

[94] Se även Welinder SST 1965 s 116 f och SST 1968 s 53 f.

[95] Avdrag för botandet reduceras dock om skadeersättning utgått; se nedan punkt 3.

[96] Se vidare härom Melz SN 1983 s 235 f.

som inte bedöms vara en personlig levnadskostnad. Vad som uttalats om avdragsrätten för reparationskostnader torde dock vara något osäkert.

Med ovanstående förfarande erhålls fullt avdrag för kapitalförlusten genom att den skattskyldige erhåller avdrag dels för alla anskaffnings- och förbättringskostnader han nedlagt på tillgången före förlusten, dels för de ytterligare investeringar i tillgången som botandet av kapitalförlusten medfört.[97]

Ovanstående förfarande gäller fortfarande även för skador som inträffat fr o m 1984 års taxering på schablonbeskattad fastighet eller sådan fastighetsdel (mark och 25 % av markanläggningen) där inte avdragsrätt föreligger vid den löpande beskattningen enligt 20 § anv p 5. Detta torde vara helt klart, då det inte finns någon rimlig anledning att helt vägra avdrag i dessa fall när motsvarande skada på en konventionellt beskattad byggnad får beaktas redan vid den löpande beskattningen.

3. I de fall *skadeersättning* har utgått skiljer sig realisationsvinstberäkningen från ovanstående. För skada som inträffat på konventionellt beskattad byggnad etc fr o m 1984 års taxering beskattas skadeersättningen vid den löpande beskattningen. Den beaktas då inte vid realisationsvinstbeskattningen.

För övriga fall gäller att avdrag inte medges för utgifter för förlustens botande, i den utsträckning de täckts av skattefri skadeersättning.[98] Har skadeersättningen gett ett överskott efter bestridande av dessa utgifter, skall fastighetens ingångsvärde minskas med detta belopp. Dessa regler om skadeersättning finns i 36 § anv p 2 a 19:e st; se även avsnitten 7.2.3 och 11.3 om dessa regler. De får anses ge uttryck för en allmän princip att utgifter som bestritts med skattefri ersättning inte är avdragsgilla.[99] Denna princip torde därför, trots avsaknaden av en uttrycklig lagregel härom, även vara tillämplig vid realisationsvinstberäkningen vid avyttring av kapitaltillgångar som beskattas enligt 35 § 3, 3 a eller 4 mom.

6.5.3 Avdragsrätten för onyttiga utgifter vid realisationsvinstbeskattningen

1. Vid sidan av onormala skador finns ytterligare en typ av kapitalförluster som har samband med fastigheter. Det rör sig om olika typer av utgifter för vilka avdrag vägrats vid den löpande beskattningen. Användningen av

[97] De värdeminsknings- och utrangeringsavdrag som utgått kommer på sedvanligt sätt att återläggas.

[98] Skadeersättning som utgår för vid den löpande beskattningen ej avdragsgilla kostnader är inte skattepliktig.

[99] Se RÅ 1954 ref 27 där avdrag ej medgavs för förbättringskostnader som hade bestritts med skattefritt bidrag samt äldre praxis om beskattning av försäkringsersättning på fastighet; RÅ 1964 Fi 105.

begreppet kapitalförlust i samband med dessa icke-avdragsgilla kostnader kan vara förvirrande. För att undvika detta används nedan ibland begreppet onyttiga utgifter.

En förutsättning för att en onyttig utgift skall kunna beaktas vid realisationsvinstbeskattningen är att den har ett tillräckligt samband med den avyttrade tillgången. Om kravet är att utgiften positivt skall ha påverkat försäljningsintäktens förvärvande bortfaller avdragsrätten för onyttiga utgifter. Karaktäristiskt för dessa utgifter är just att de inte medför någon värdeökning och därför inte bidrar till försäljningsintäktens förvärvande. Som framhållits i avsnitt 6.1 gäller dock kravet på samband snarare den försålda tillgången än försäljningsintäkten som erhålls.

För kapitalförluster på grund av värdeminskning genom skador på fastigheten är det klart att ett sådant samband föreligger. Sambandet för onyttiga utgifter är däremot mindre klart. Med begränsning till fastigheter kan dessa onyttiga utgifter indelas i två huvudkategorier; (A) resultatlösa utgifter för utvidgningar och förbättringar av fastigheten samt (B) resultatlösa utgifter för verksamhet som bedrivits på fastigheten. Avdragsrätt vid realisationsvinstbeskattningen aktualiseras givetvis endast i den mån avdrag inte kunnat erhållas för dessa utgifter vid den löpande beskattningen.[100]

2. Den förstnämnda kategorien (A) av kapitalförluster består av investeringsutgifter som normalt ingår i realisationsvinstberäkningens omkostnadsbelopp. Dessa utgifter har därför ett naturligt samband med realisationsvinstberäkningen. Det är inte heller alltid i praktiken klart om utgifterna har varit resultatlösa eller inte. Avdragsrätt för sådana onyttiga utgifter kan därför motiveras såväl principiellt som praktiskt.

I praxis finns ett antal rättsfall angående sannolikt resultatlösa utgifter för projektering av byggnader, där avdrag vägrats vid den löpande beskattningen men medgivits vid realisationsvinstbeskattningen; RÅ 1952 Fi 910, 1955 Fi 2118 samt 1970 Fi 1612. Avdrag har medgivits trots att man sannolikt ansett att utgifterna åtminstone i huvudsak inte har påverkat försäljningsintäkten.[101]

Rättsfallen talar för att avdragsrätt föreligger vid realisationsvinstbeskattningen för onyttiga utgifter i denna kategori. Avdrag skulle då även kunna medges exempelvis för utgifter för fastighetsbildning även om dessa åtgärder inte fullföljdes och resulterade i avstyckning, fastighetsreglering etc. En sådan avdragsrätt har relevans för utgifter där avdrag vägrats vid konventionell

[100] Vissa utgifter i den förstnämnda kategorien är avdragsgilla vid den konventionella löpande beskattningen fr o m 1984 års taxering.

[101] Se närmare Melz SN 1983 s 238.

beskattning av fastighetsinnehavet och för utgifter på schablonbeskattad fastighet.[102]

3. Avdragsrätt vid realisationsvinstbeskattningen torde däremot inte föreligga för kapitalförluster i den andra kategorien; resultatlösa utgifter i verksamhet som bedrivits på fastigheten.

> Avseende fastigheter kan som exempel på fall i denna kategori anföras följande fall där avdrag nekats vid den löpande beskattningen:
>
> RÅ 1959 Fi 1525. Ersättning för skador på angränsande fastigheter till följd av för högt vattenstånd i kraftverksdamm.
>
> RÅ 1967 Fi 731. Ersättning för skada på angränsande fastighet till följd av vårdslös halmbränning på jordbruksfastighet.

I denna kategori återfinns utgifter som normalt skulle beaktas vid den löpande inkomstbeskattningen av verksamheten. Då dessa kostnader inte har något samband med realisationsvinstbeskattningen i normala fall är det svårt att konstruera ett sådant samband för dem i onormala fall.

4. Som nämnts tidigare är det oklart i vilken utsträckning förluster på grund av olyckshändelser etc kan anses vara *levnadskostnader* och på denna grund definitivt icke avdragsgilla. Det finns knappast någon ledning i praxis och doktrin för besvarande av denna fråga. Dep chefen framhöll i prop 1980/81:68 del A s 136, apropå avdragsrätten för kapitalförluster vid realisationsvinstbeskattningen, att "alla i övriga inkomstslag inte avdragsgilla förluster får emellertid inte dras av i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet". Som exempel anförde han just vad avdragsförbudet för levnadskostnader innebär vid avyttring av personliga bruksföremål. Beskattningssituationen för detta tillgångsslag har redan diskuterats ovan i avsnitt 6.4.

Vad gäller fastigheter är beskattningssituationen så olikartad den för personligt lösöre att det inte finns anledning att på motsvarande sätt anta att alla skador på en personlig bostad betraktas som levnadskostnader. Med avseende på konventionellt beskattade fastigheter borde en sådan begränsning ha anmärkts i samband med att inskränkningar i kapitalförlustbegreppet infördes i 20 § anv p 5. Reparations-, utrangeringsavdrag etc torde således erhållas på vanligt sätt vid den löpande beskattningen även för skador som drabbar den personliga bostaden, och dessa omständigheter beaktas sedan som vanligt vid den framtida realisationsvinstbeskattningen.

För realisationsvinstbeskattningen torde frågan då bara ha relevans för personligt brukade schablonbeskattade fastigheter. Då avdrag medges för hela ingångsvärdet och egentliga förbättringar, oavsett att dessa delvis personligen förbrukats under innehavstiden, reduceras dessa avdrag inte heller pga att en skada inträffat, oavsett om skadan

[102] Som ovan nämnts är projekteringsutgifter fr o m 1984 års taxering inte hänförliga till kapitalförlust om de avser byggnader och markanläggningar avsedda för stadigvarande bruk i näringsverksamhet. De kan därför bli omedelbart avdragsgilla eller ingå i avskrivningsunderlaget för annan byggnad; se prop 1980/81:68 del A s 201.

Att dessa utgifter kan vara omedelbart avdragsgilla torde inte innebära att de skall anses tillhöra den typ av normala driftutgifter som beaktats vid schablonbeskattningen. Det rör sig här om en kostnad som normalt aktiveras som en del av nybyggnadskostnaden. Vid schablonbeskattning bör avdragsrätt därför föreligga vid realisationsvinstbeskattningen även för sådana onyttiga projekteringsutgifter.

skulle betraktas som en personlig levnadskostnad eller inte. Frågan om en förlust pga skada skall betraktas som en personlig levnadskostnad eller kapitalförlust kan då enligt gällande rätt bara ha betydelse i de fall skadan botas genom reparation av en schablonbeskattad fastighet, eftersom personlig förbrukning skall beaktas i detta fall.[103]

Som tidigare framhållits kan ingen självklar gräns anges för vad slags skador som kan anses som personliga levnadskostnader. KL:s kapitalförlustdefinition tycks dock här, för en gångs skull, kunna fylla en materiellt vettig funktion. Om man följer den skall skador som "inte kan anses normala" för boendet behandlas som kapitalförluster, och därmed vara avdragsgilla vid realisationsvinstbeskattningen. Skador som är normalt påräkneliga vid boendet hänförs däremot till personliga levnadskostnader. Reparationer av dessa skador bör därför inte utgöra avdragsgilla kostnader vid realisationsvinstbeskattningen.

Även onyttiga utgifter av det slag som diskuterades ovan i punkt 4 kan måhända någon gång anses som personliga levnadskostnader.

6.6 Sammanfattning

36 § KL innehåller omfattande regler. Reglerna är ofta komplicerade och ger realisationsvinstberäkningen en teknisk slagsida varigenom de underliggande principerna lätt kommer i skymundan. Härtill bidrar att flera regler är schabloniserade och utgör medvetna avsteg från en principiellt riktig vinstberäkning. Vinstberäkningen bör dock i övrigt ske på ett konsekvent sätt med iakttagande av allmänna skatterättsliga principer.

Realisationsvinstberäkningen bygger i väsentlig utsträckning på omständigheter som tidigare föranlett beskattning av säljaren. Detta kan gälla omständigheter vid hans förvärv och hans innehav av fastigheten. Reglerna i 36 § ger även uttryck för en strävan till kontinuitet i beskattningen mellan innehavet och försäljningen. Realisationsvinstberäkningen kan därför sägas ha en restpostfunktion avseende investeringsutgifter för fastigheten, där dessa får kostnadsföras vid realisationsvinstberäkningen i den mån de inte kostnadsförts under innehavstiden.

Ingångsvärdet för fastigheten utgörs enligt huvudregeln av det verkliga värdet av den erlagda köpeskillingen. Ovan har dock förordats undantag härifrån bl a för att upprätthålla kontinuiteten i beskattningen vid byte av fastigheter. En sådan kontinuitetsanpassning är nödvändig för att beskattningen totalt sett, med beaktande av försäljningen av såväl den bortbytta som den tillbytta fastigheten, skall bli materiellt rättvisande. Av liknande skäl kan det vara motiverat att när fastigheten förvärvats genom vederlag av skattepliktig prestation i form av exempelvis arbete, iaktta samma värdering vid bestämmandet av ingångsvärdet som vid beskattningen av prestationen.

[103] Se närmare härom Melz SN 1983 s 382 f.

Fysisk värdeminskning av byggnader och anläggningar är i huvudsak en uppoffring för förvärvande av fastighetens löpande intäkter. I den mån de schabloniserade värdeminskningsavdragen visat sig vara för låga korrigeras detta vid försäljningen genom att restvärdet ingår i det vid realisationsvinstberäkningen avdragsgilla omkostnadsbeloppet. Principiellt sett vore det riktigare att detta avdrag skedde i förvärvskällan för den löpande beskattningen, vilket väl ofta om än inte alltid torde vara förmånligt för den skattskyldige. Detta är dock endast möjligt om byggnaden kan anses utrangerad genom försäljningen. I praxis förefaller man restriktiv till en sådan avdragsrätt, vilket i huvudsak torde bero på utredningssvårigheter.

KL:s generella avdragsförbud för personliga levnadskostnader gäller även vid realisationsvinstbeskattningen, men är inte alltid verkningsfullt beroende på reglernas schabloniserade utformning. Ett systematiskt fel föreligger vid vinstberäkningen för försålda schablonbeskattade fastigheter där någon hänsyn inte tas till den värdeminskning som skett under innehavstiden, och vilken normalt är en personlig levnadskostnad. Vid rättstillämpningen kan den personliga förbrukningen därför i stort sett endast beaktas vid bestämmande av avdrag för s k värdehöjande reparationer.

KL:s avdragsförbud för kapitalförlust gäller inte fullt ut vid realisationsvinstbeskattningen. Vid realisationsvinstbeskattningen torde inte någon särskild vikt läggas vid om en kostnad kan anses som normal eller onormal. Investeringsutgifter av sådan typ som är avdragsgilla vid realisationsvinstbeskattningen är avdragsgilla även om de genom en onormal händelse blivit värdelösa. Ovan har förordats att samma behandling skall gälla för investeringsutgifter som inte ens ursprungligen leder till en värdeförhöjning av fastigheten, exempelvis resultatlösa projekteringsutgifter.

Vidare förordas att sådana reparationskostnader för vilka avdrag vägrats vid den löpande beskattningen på grund av att de avsåg reparation av en kapitalförlust bör få kostnadsföras vid realisationsvinstbeskattningen. En sådan avdragsrätt avviker från den normala behandlingen av reparationskostnader. Den är dock motiverad om man ser realisationsvinstberäkningen som en slutsummering av fastighetsinnehavet varvid det saknar betydelse om en kostnads karaktär är normal eller onormal.

7. BEAKTANDET AV PENNINGVÄRDETS FÖRÄNDRINGAR

En allmän penningvärdeförändring påverkar en rad olika priser som direkt ingår i eller indirekt påverkar realisationsvinstberäkningen. En fastighet som endast ökar i värde i takt med den allmänna penningvärdeförsämringen ger vid en försäljning inte ägaren ökad konsumtionsförmåga. Vid en kraftig beskattning av realisationsvinster bör vinstberäkningen utformas så att dylika inflationsvinster inte blir beskattade. De gällande reglerna för realisationsvinstbeskattning beaktar därför direkt eller indirekt värdeförändringar som följer av en allmän penningvärdeförsämring.

Inflationen påverkar även intäkter och kostnader vid den löpande beskattningen som har relevans för vinstberäkningen. Detta beaktas dock inte vid den löpande inkomstbeskattningen då denna är nominalistisk. Värdeminskningsavdrag som utgår under en fastighets innehavstid beräknas på grundval av de nominella anskaffningskostnaderna för byggnader etc. Räntor är helt avdragsgilla trots att de till viss del utgör en kompensation från låntagaren till långivaren för det sjunkande realvärdet på skulden.[1] Vid en real beskattning skulle däremot värdeminskningsavdrag beräknats på ett indexuppräknat anskaffningsvärde och ränteavdragen begränsats till den reala räntedelen.[2]

Den löpande beskattningen missgynnar i dessa avseenden fastighetsägare som erhåller värdeminskningsavdrag respektive gynnar fastighetsägare som finansierat fastighetsinvesteringen med lånat kapital. Om någon förändring skulle ske härav bör den i princip vidtas vid den löpande beskattningen. Som nedan kommer att visas har den obegränsade ränteavdragsrätten dock i stället föranlett förändringar av realisationsvinstbeskattningen. Även det bristande reala värdet på värdeminskningsavdragen kompenseras vid realisationsvinstbeskattningen, även om detta möjligen inte varit avsikten.

Den nu gällande blandningen av reala och nominalistiska principer kan ge upphov till stora skattevinster för vissa skattskyldiga och stora skatteförluster för andra skattskyldiga. En av realbeskattningsutredningens (SOU 1982:1, särskild utredare professor Gustaf Lindencrona) grundläggande tankar är att en real inkomstbeskattning måste vara generell. I betänkandet behandlas inflationens påverkan på beskattningen och förmögenhetsfördelningen generellt. Här begränsas framställningen däremot till de partiella inslag av real inkomstbeskattning som finns vid realisationsvinstbeskattningen. Utvärde-

[1] Uppkommer underskott i förvärvskällan begränsas dock värdet av avdragen; se nedan avsnitt 7.2.1.

[2] Dessa frågor behandlas ingående i SOU 1982:1 (Real beskattning), vartill hänvisas.

ringen av dessa regler samt förslag till förändringar sker med utgångspunkt från att gällande regler för beskattning av löpande intäkter och kostnader är nominalistiska.

Nedan skall först studeras tillkomsten av och motiveringen för dessa regler; avsnitt 7.1. Därefter diskuteras hur reglernas utformning påverkats av att den löpande beskattningen är nominalistisk; avsnitt 7.2. Avslutningsvis diskuteras rättstillämpningsproblem; avsnitt 7.3.

7.1 Tillkomsten av reglerna för beaktande av inflationen vid realisationsvinstbeskattningen

1. Ett beaktande av inflationen vid beskattningen har alltid ansetts särskilt angeläget med avseende på realisationsvinster. Redan i inkomstskattesakkunnigas VPM 1921 framhölls att "rent principiellt kan det icke heller synas riktigt, att såsom vinst beskatta ett överskott, som uppkommit endast på grund därav, att penningvärdet försämrats under tiden mellan köp och försäljning".[3] Synpunkten ledde dock inte till några explicita regler härom, utan torde i huvudsak endast haft betydelse som ett skäl mot en utvidgad realisationsvinstbeskattning.

Införandet av 1951 års successiva avtrappning av skatteplikten för realisationsvinster[4] torde vara det första tillfälle då inflationens effekter beaktades vid regelutformningen. Det är dock oklart vilken vikt inflationsaspekten tillades i sammanhanget. I prop 1951:170, s 36, anfördes följande som motiv för införande av en fallande skala för realisationsvinsters skatteplikt:

> "Den mjukare övergång, som härigenom vinnes mellan full skatteplikt och full skattefrihet, anser jag ur olika synpunkter önskvärd. Förslaget innebär en lindring i beskattningen av realisationsvinster i allmänhet, vilket i väsentlig mån får anses uppväga olägenheterna av att man av praktiska skäl icke kan vid beskattningen taga hänsyn till förändringar i penningvärdet under innehavstiden."

När den eviga beskattningen för aktier, etc infördes 1966 motiverades bevarandet av en successiv avtrappning på ett oklart sätt. Det förefaller dock som om beaktandet av inflationen inte var den direkta orsaken. Aktievinstutredningen var inte beredd att för sitt begränsade utredningsområde komma med ett förslag om real beskattning, men framhöll att den reducerade beskattningen gav en "skatteeffekt i linje med en beskattning enligt realprincipen".[5]

[3] Prop 1921:213 VPM s 38.

[4] Skatteplikten avtrappades med 25 procentenheter per innehavsår för lös egendom efter två års innehav och för fast egendom efter sex års innehav, vilket ledde till full skattefrihet vid innehavstider som översteg fem respektive 10 år.

[5] SOU 1965:72 s 211. Se vidare s 219 där en diskussion om storleken på den skattepliktiga andelen av vinsten förs med utgångspunkt från aktiekursutvecklingen jämfört med den allmänna prisutvecklingen.

Vid utvidgningen av den eviga beskattningen till fastighetsvinster 1967 torde ett explicit beaktande av inflationen ha framstått som enklare att genomföra än vid aktievinstberäkningen.[6] Genom prop 1967:153 infördes regler om en fullständig indexuppräkning av ingångsvärdet och förbättringskostnader för fastigheter.

Vid 1975 års översyn av realisationsvinstbeskattningsreglerna föreslog realisationsvinstkommittén inte att motsvarande regler skulle införas för aktier etc, dels av praktiska skäl, dels därför att de markpolitiska skäl som talade för indexuppräkning vid fastighetsförsäljningar saknades i andra fall.[7] Dep chefen instämde i kommitténs förslag.[8]

Däremot avskaffades den avtrappning, som införts 1967 då fastighetsvinstbeskattningen blev evig, och som innebar att vid fastighetsförsäljningar företagna mer än två år efter förvärvet endast 75 % av den reala vinsten var skattepliktig. Förändringen hade dock inte något direkt samband med beaktandet av inflationen utan motiverades som en skärpning av fördelningspolitiska skäl.[9]

2. Det gällande rättsläget avseende hänsynstagande till inflationen vid realisationsvinstbeskattningen kan översiktligt beskrivas på följande sätt. Beaktandet av inflationen sker öppet vid fastighetsvinstbeskattningen genom indexuppräkning av omkostnadsbeloppets komponenter. 1981 inskränktes indexuppräkningen så att vinstberäkningen inte längre är fullständigt real. För förvärvsåret och de följande fyra åren beaktas inte penningvärdeförsämringen. Regler härom finns i 36 § anv p 6 a:

Ingångsvärde och förbättringskostnader uppräknas med index från det fjärde året efter förvärvet respektive året då kostnaden nedlades. Ett ingångsvärde som beräknas med ledning av taxeringsvärdet för visst år uppräknas från det fjärde året efter detta år. Återlagda värdeminskningsavdrag uppräknas med index från det år avdraget belöper på, dock med förskjutning för de fyra första årens värdeminskningsavdrag.

Vinstberäkningen för andra kapitaltillgångar innebär däremot endast ett implicit beaktande av inflationen genom en reducerad skatteplikt för vinster på långtidsinnehavd egendom. Som ovan visats har denna reduktion inte primärt införts i syfte att beakta penningvärdeförändringar. Vore inte skatteplikten reducerad torde dock andra metoder för beaktande av inflationen ha blivit nödvändiga. Särskilt uppenbart var detta vid införandet av de nya reglerna för beskattning av bostadsrättsvinster.[10] Dessa metoder för ett schablonmässigt beaktande av inflationen skall diskuteras något nedan.

[6] I SOU 1966:23 s 292 framhölls att "när det gäller fastigheter med de stora värden det här gäller och de bättre möjligheter till exakt vinstberäkning som finnes, (man) inte bör – såsom aktievinstutredningen föreslagit beträffande aktier – taga den nominella vinsten till utgångspunkt och föreskriva, att visst procenttal av denna skall utgöra skattepliktig intäkt".

[7] SOU 1975:53 s 160.

[8] Prop 1975/76:180 s 152 f.

[9] A prop s 125.

[10] Se Ds B 1982:6 s 88 f och prop 1983/84:67 s 34.

7.1.1 Skatterättsliga approximationer av den reala vinsten

En reduktion av skatteplikten utgör som metod för beaktande av penningvärdeförändringar en grov schablonisering.[11] I KL finns två typer av reduktioner. Vid aktievinstbeskattningen sker endast en reduktion. Vid innehavstid mindre än två år är 100 % av vinsten skattepliktig och därefter föreligger alltid skatteplikt för 40 % av realisationsvinsten. Vid försäljning av annan lös egendom sker en successiv avtrappning från 100 % till 75 %, till 50 % och avstannar vid 25 % för bostadsrätter och nedgår ytterligare till 0 % för annan lös egendom.

Vid införandet av de nya reglerna för realisationsvinstberäkning vid försäljning av bostadsrätt diskuterades valet mellan dessa två schablonmetoder. Enligt kapitalvinstkommittén fick intresset av att få en mjuk övergång och undvika tröskeleffekter överväga den något minskade rörlighet som en successiv avtrappning medförde jämfört med en fast reduktion.[12]

Det finns anledning att ifrågasätta om inte en schablon med en successiv reduktion sämre än en fast reduktion speglar den reala vinsten som andel av den nominella.

Förhållandet mellan den allmänna prisutvecklingen (P_a) och prisutvecklingen på kapitaltillgången (P_k) är endast undantagsvis sådant att den reala vinsten ungefärligen motsvarar en schablonmässigt reducerad skattepliktig vinst. Det kräver ett omfattande faktaunderlag för att visa hur detta förhållande verkligen har varit för olika tillgångar under gången tid, och därför skall här endast visas vad som gäller i en typsituation.

Föreligger en konstant real prisstegring (dvs $P_a < P_k$ och skillnaden mellan P_a och P_k är densamma varje år) kommer den reala vinsten räknad som andel av den nominella vinsten att bli allt större med tiden.

Antag att en tillgång förvärvas år 1 för 100. Inflationen antas under en 10-årsperiod uppgå till 10 % per år och den nominella värdestegringen på tillgången är 15 % per år. År fem är tillgångens nominella värde 201 och dess inflationsuppräknade ingångsvärde är 161. Den reala vinsten (40) utgör 40 % av den nominella vinsten (101). År tio är tillgångens nominella värde 405 och dess inflationsuppräknade ingångsvärde är 259. Den reala vinsten (146) utgör 47 % av den nominella (305).

Brinner, 1976 s 128, har påvisat detta förhållande och har i en tabell beräknat den reala andelen, uttryckt som den reala vinsten dividerad med den nominella vinsten, under antagande av olika innehavstid och olika förhållanden mellan P_a och P_k:

	P_a = 1 % P_k = 3 %	3 % 5 %	5 % 7 %	7 % 9 %
Innehavstid				
år 1	67,0 %	40,6 %	29,3 %	23,0 %
5	68,3 %	43,0 %	32,2 %	26,3 %
10	69,9 %	46,1 %	36,0 %	30,5 %
25	74,6 %	55,1 %	47,6 %	44,0 %
50	81,4 %	68,9 %	65,2 %	63,9 %

[11] I USA gäller generellt att vid försäljning av tillgångar som innehafts mer än 6 månader 40 % av realisationsvinsten är skattepliktig. I den ursprungliga versionen av 1984 års förslag till förändring av den amerikanska beskattningen har detta angivits som en mycket bristfällig schablon med avseende på inflationens beaktande; se Lindencrona SN 1985 s 134.

[12] Ds B 1982:6 s 87 f.

Under de antagna förhållandena, att den specifika prisstegringen överstiger den allmänna samt att förhållandet mellan P_a och P_k är konstant, är den reala vinsten som andel av den nominella stigande med innehavstiden.

Är prisutvecklingen däremot den att inledningsvis en real värdeökning inträffar varefter tillgången sedan endast stiger i takt med inflationen kommer den reala vinsten som andel av den nominella vinsten att vara avtagande med tiden.[13]

Här kan inte på empirisk grund anges vilken approximation av relationen real vinst/nominell vinst som är mest realistisk för olika tillgångsslag. Inte heller kapitalvinstkommittén har företagit några sådana beräkningar.

I Ds B 1982:6, s 82 ff, har vissa beräkningar av det slag som visats ovan företagits. Dessa har dock gjorts som jämförelser med utfallet av en s k fastighetsmetod med en indexfri initialperiod, dvs som enligt nu gällande regler för fastigheter. Vid diskussionen, s 86 ff, om konstant eller avtrappad skatteplikt vid tillämpning av den s k aktiemetoden sker dock ingen koppling till dessa beräkningar.[14]

7.2 *Indexuppräkningens utformning mot bakgrund av den nominalistiska löpande beskattningen*

Den metod för beräkning av den reala realisationsvinsten vid fastighetsförsäljningar som infördes 1967 var en i huvudsak principiellt riktig metod, men beaktade inte närmare de fördelar eller nackdelar som inflationen medförde för de skattskyldiga vid den löpande beskattningen. En fullständigt real vinstberäkning är inte självklart riktig då beskattningen i övrigt är helt nominalistiskt anordnad. Den under 1970-talet ökade inflationstakten har även medfört att inflationens påverkan på den löpande beskattningen uppmärksammats i större utsträckning. De uppmärksammade effekterna av en obegränsad ränteavdragsrätt under en period med hög inflation har föranlett förändringar av såväl den löpande beskattningen som realisationsvinstbeskattningen. Dessa förändringar behandlas nedan i avsnitt 7.2.1. I avsnitt 7.2.2–3 behandlas frågor angående beaktandet av inflationens påverkan på värdeminskningsavdrag respektive skador på fastigheten.

[13] Jfr tabell 1, s 82, i Ds B 1982:6 (Reavinst på bostadsrätt).

[14] Här kan även nämnas beräkningar som utförts av Persson, 1984 s 13 ff. Bl a beräknas internräntan för en investering i bostadsrätt under antagande av en värdestegring i takt med inflationen, dvs varken real vinst eller förlust. Internräntan vid beskattning enligt gällande regler för försäljning av bostadsrätter jämförs med "fastighetsmetoden" med en indexfri initialperiod. Precis som i promemorians tabell 1, s 82, visar sig resultatet av den successiva avtrappningen ligga i linje med denna delvis reala vinstberäkning.

7.2.1 Finansieringens betydelse för indexuppräkningen

Det föreligger ett klart, om än inte mekaniskt, samband mellan räntenivån och inflationstakten. En viss del av räntebetalningarna kan därför ses som en kompensation från låntagaren till långivaren för det fallande realvärdet på lånets kapitalbelopp. Vid en generell real inkomstbeskattning skulle denna del av betalningarna inte vara avdragsgill.[15] Vid en nominalistisk beräkning av den löpande inkomsten erhålls dock avdrag härför. Samtidigt medges indexuppräkning av hela anskaffningskostnaden för fastigheten, även till den del anskaffningen lånefinansierats. "Kombinationen av full indexuppräkning och full avdragsrätt för låneräntor kan . . . sägas innebära att avdrag medges två gånger för samma kostnad, vilket medför att fastighetsägare vid inflation kan göra stora vinster som inte träffas av beskattning".[16]

Principiellt korrekt vore att inskränka ränteavdragsrätten så att den del av räntebetalningen som utgör kompensation för inflationen ej fick avdras. Det ansågs dock av bostadspolitiska skäl inte möjligt att företa en förändring av den löpande beskattningen.[17] Den förändring av realisationsvinstbeskattningen som närmast ansluter till det principiellt korrekta vore att återföra den nyssnämnda inflationskompensationsdelen av räntebetalningen till beskattning vid realisationsvinstberäkningen eller att endast medge indexering av det egna kapitalet som varit investerat i fastigheten under innehavstiden. Detta ansågs dock inte praktiskt möjligt.[18] I stället infördes den nu gällande grovt schablonmässiga metoden att indexuppräkning sker först från det fjärde året efter förvärvet etc; se 36 § anv p 6 a. Försäljs exempelvis 1985 en fastighet förvärvad 1970 skulle enligt äldre regler indextalet för 1970 få användas och ingångsvärdet skulle multipliceras med 3,72. Nu förskjuts indexuppräkningen så att indextalet för 1974 används, 2,78. Härigenom minskar indextalet med inflationen för åren 1970 t o m 1974, 33,8 %.[19]

[15] SOU 1982:1 s 143.
Avdragsrätten för nominella räntor skulle vidare kunna neutraliseras vid den nominella beskattningen om även intäktssidan var nominell. Intäkter av fastighetsnyttjande torde dock normalt kunna betraktas som reala intäkter. Således kan den lägsta procentsatsen som används vid schablonbeskattning av villor anses motsvara en real förräntning på fastighetskapitalet. De högre procentsatserna, som tillämpas på taxeringsvärdet över 450 tkr, torde dock överstiga en real förräntning och kan därför sägas delvis neutralisera den del av de nominella ränteavdragen som utgör kompensation för inflationen. Jfr härom SOU 1982:1 s 181 f.

[16] Prop 1980/81:32 s 29.
Påpekande av detta slag har gjorts tidigare; se SOU 1964:2 (Indexlån del II) s 437, där man dock inte fann det befogat att i ett i övrigt nominalistiskt system göra skillnad mellan skuldfinansierade och icke skuldfinansierade tillgångar, samt Welinder SST 1968 s 57 ff och där gjord hänvisning till 1955 års markvärdeutredning.

[17] Prop 1980/81:32 s 31.

[18] A prop s 32 ff.

[19] 3,72 / 2,78 = 1,338.

Den införda metoden innebär att realisationsvinstbeskattningen påverkas i hög grad av inflationstakten under den inledande indexfria innehavstiden. Reglerna beaktar inte hur fastighetssäljaren i realiteten gynnats vare sig med avseende på skuldsättningsgraden eller den totala inflationen under innehavstiden. Ett fastighetsinnehav där inflationen är hög de första åren för att sedan sjunka beskattas hårdare vid försäljningen än ett innehav där inflationen är låg inledningsvis och stiger senare. Som framhållits i prop 1980/81:32 s 82, som svar på en dylik kritik från lagrådet, bygger regeln på att skuldfinansiering är hög i initialperioden och den skattskyldige förväntas därför genom ränteavdragen ha gynnats i motsvarande mån av en initialt hög inflation. Detta är ett förhållande som är till föga tröst för en fastighetsägare med hög finansiering med eget kapital. Numera är värdet av ränteavdragen ofta även lägre än vid tidpunkten för dep chefens uttalande.

Genom de begränsningar av underskottsavdragens värde, som införts med successiv effekt fr o m 1984 års taxering, erhålls inte alltid full skattemässig effekt av ränteavdrag. Detta gäller när ränteavdragen leder till att underskott uppstår i förvärvskällan för fastigheten, om inte någon kvittning kan ske mot kapitalinkomster; 10 § 3 och 4 mom SI.

Den tidigare dubbla skattemässiga kompensationen för inflationen har således inskränkts såväl på ränteavdragssidan som på vinstberäkningssidan. Det är inte särskilt enkelt att konstatera i vilken utsträckning dessa inskränkningar minskat de fördelar som erhölls tidigare. Det skattemässiga utfallet är en funktion av skattesatser, skuldsättningsgrad, inflationstakt, specifik prisutveckling och innehavstid. Följande exempel kan översiktligt och förenklat illustrera något av detta:

En fastighet förvärvas den 1/1 år 1 för 1 mkr. Fastighetens nominella värde stiger i takt med inflationen, som är 10 % per år. Någon real värdestegring föreligger således inte. För åskådlighetens skull bortses även från fysisk värdeminskning och värdeminskningsavdrag.

Nedan redovisas följande beräkningar:

Rad 1: Försäljningspriset den 1/1 år 5, 10 respektive 20.

Rad 2: Omkostnadsbeloppet vid dessa försäljningar. Omkostnadsbeloppet är lika med 1 mkr ggr ett indextal som motsvarar inflationen från det fjärde året efter förvärvsåret till avyttringsåret; 36 § anv p 6 a.

Rad 3: Skattepliktig realisationsvinst; rad 1 minus rad 2.

Rad 4: Inkomstskatt på realisationsvinsten, beräknad till 75 % av realisationsvinsten.

Rad 5: Nuvärdet (år 1) av inkomstskatten (rad 5). Diskonteringsränta lika med inflationen (10 %).

Fastighetsförvärvet finansieras helt eller delvis med ett amorteringsfritt lån. Räntan är lika med inflationen plus en realränta. Avdragsrätten för den räntedel som motsvarar inflationen betraktas som en skattesubvention. Realräntan och fastighetens driftkostnader täcks exakt av avkastningen från fastigheten. Före skatt ger investeringen således såväl nominellt som realt sett varken vinst eller förlust.

Följande antagande och beräkningar av skatteeffekten av ränteavdragen företas:

Rad 6: Förvärvet finansieras till 100 % med lånet. Ränteavdragen (100 tkr) kan ske i förvärvskällan[20] och leder till en skatteminskning på (75 %) 75 000 kr per år. Nuvärdet (år 1) av dessa skatteminskningar anges.

Rad 7: Förutsättningarna skiljer sig från rad 6, genom att ränteavdraget leder till underskott i förvärvskällan och därför medför en skatteminskning på endast 50 % per år; 50 000 kr/år.

Rad 8: Förutsättningarna skiljer sig från rad 6, genom att endast halva förvärvet är lånefinansierat. De årliga skatteminskningarna är därför 37 500 kr.

Rad 9: Förutsättningarna är halv lånefinansiering samt att underskott i förvärvskällan uppstår. Årlig skatteminskning 25 000 kr.

År	5	10	20
1. Försäljningspris	1 464 000	2 358 000	6 116 000
2. Omkostnadsbelopp	1 000 000	1 611 000	4 177 000
3. Reavinst	464 000	747 000	1 939 000
4. Inkomstskatt	348 000	560 000	1 454 000
5. Nuvärde av 4.	216 000	216 000	216 000
6. 100/75	238 000	432 000	627 000
7. 100/50	158 000	288 000	418 000
8. 50/75	119 000	216 000	314 000
9. 50/50	79 000	144 000	209 000

Exemplet visar följande effekter av reglerna. Förskjutningen av indexuppräkningen resulterar i beskattning av en nominell realisationsvinst motsvarande inflationen under de första fyra innehavsåren,[21] under förutsättning att fastighetens nominella värde ökar minst lika mycket som inflationen under hela innehavstiden. Realvärdet av denna latenta nominella kapitalvinst, och därmed realvärdet av den latenta skatteskulden, under förutsättning av oförändrad skattesats, minskar inte med tiden utan är oförändrat.

Den, av ränteavdragen motiverade skärpningen av realisationsvinstbeskattningen, kan jämföras med värdet av ränteavdragens inflationsdel under de olika förutsättningar som redovisats ovan. Desto högre låneandel och längre innehavstid, desto större skattesubventioner erhålls.[22] I föreliggande, mycket

[20] Under ovan angivna förutsättningar krävs härför att förvärvskällan innehåller ytterligare fastigheter som ger ett överskott av tillräcklig storlek för att täcka inflationsdelen av ränteavdragen.

[21] Maximalt kan en fastighet innehas i fem år från den 1/1 år ett t o m den 31/12 år fem utan att någon indexuppräkning erhålls.

Minimalt kan en fastighet innehas i tre år från den 31/12 år ett t o m den 1/1 år fem utan att någon indexuppräkning erhålls.

[22] Någon beräkning med olika inflationstakter har inte skett. I allmänhet torde gälla att en ökad inflationstakt, och därav följande räntor, ökar den ovannämnda subventionseffekten av ränteavdragen relativt mer än den negativa effekten av en ökad skattepliktig nominell realisationsvinst. Vid en minskad inflationstakt gäller i allmänhet det omvända.

förenklade, exempel är nuvärdet av dessa skattesubventioner (raderna 6–9) större än nuvärdet av skatten på realisationsvinsten (rad 4) i de med understrykning markerade situationerna. I dessa situationer medför investeringarna efter skatt överskott, medan de före skatt bara går jämnt ut. I övriga situationer medför investeringen efter skatt ett negativt utfall.

Det är svårt att formulera slutsatser med generell giltighet, men exemplet ovan visar att för fysiska personer finns ett antal situationer som, pga kombinationen av reglerna om indexförskjutning och underskottsavdragsbegränsning, leder till överbeskattning. En sådan överbeskattning förekommer även för andra investeringsalternativ, särskilt banksparande, etc och är där en effekt av den fullständigt nominalistiska beskattningen.

Den senaste undersökningen av dessa effekter har företagits av Du Rietz, 1986 s 83.[23] Han beräknar en s k skattekil och avkastning efter skatt för olika investeringar vid 4 % real avkastning före skatt. I ett alternativ med 8 % inflation, fem års innehavstid och 75 % marginalskatt blir avkastningen av en fastighetsinvestering negativ efter skatt. I övriga alternativ är avkastningen positiv.

Enligt Du Rietz' beräkningar är under de antagna förutsättningarna fastighetsinvesteringen fortfarande bättre efter skatt än investeringsalternativen banksparande, aktier och obligationer.

7.2.2 Beaktande av värdeförändringar på byggnader

1. Vid realisationsvinstbeskattningen uppräknas fastighetens hela ingångsvärde, såväl vad som belöper på mark som på byggnader. Både den nominella och den reala värdestegringen kan vara olika hög på olika delar av fastigheten. Om byggnaden inte stigit i värde i takt med inflationen kan indexeringen av byggnadens ingångsvärde eliminera en real värdestegring på marken. Ett starkt förenklat exempel illustrerar detta:[24]

> Fastigheten förvärvas den 1/1 år 1 för 200 tkr varav hälften belöper på byggnaden. Inflationen är 10 % per år. Marken stiger i värde med 20 % per år. Byggnadsprisindex står stilla och byggnaden förslits inte heller. Den 1/1 år 11 säljs fastigheten för 719 tkr (619 tkr belöper på marken och 100 tkr på byggnaden). Den skattepliktiga realisationsvinsten blir 719 tkr ./. 200 tkr x 2,59 = 201 tkr. Den reala markvinsten uppgår till 619 tkr ./. 259 tkr = 360 tkr. 159 tkr av denna vinst har dock eliminerats genom indexeringen av byggnadens ingångsvärde.

Såväl praktiska som principiella skäl kan motivera att indexeringen omfattar hela ingångsvärdet. Praktiskt är det svårt att fördela fastighetens värdeförändringar på byggnad respektive mark. Principiellt torde reglernas syfte vara att reala förluster och reala vinster inom resultatberäkningsenheten

[23] Sidhänvisningen avser en stencilversion.

[24] I exemplet har bortsetts från fysisk värdeminskning, värdeminskningsavdrag och den fyra-åriga förskjutningen av indexuppräkningen.

skall få räknas av mot varandra.[25] Om den reala förlusten, som i exemplet, beror på prisförändringar på det kapital som byggnaden representerar vid försäljningen är det därför konsekvent att detta beaktas vid realisationsvinstbeskattningen.

Realisationsvinstberäkningen bör däremot i princip inte påverkas av prisförändringar på den förbrukade delen av byggnadsinvesteringen. Till den del en byggnad förbrukats under innehavstiden beaktas värdeminskningen vid den löpande beskattningen, och där medges endast avdrag för den nominella värdeminskningen,[26] och om byggnaden är förbrukad vid försäljningen bör inte heller vid realisationsvinstberäkningen den reala förlusten på byggnaden kunna utkvittas mot den reala vinsten på marken. Det är dock inte säkert att reglerna för indexuppräkning av återlagda värdeminskningsavdrag ger ett sådant resultat, vilket skall studeras nedan.

2. Under innehavstiden erhålls värdeminskningsavdrag på konventionellt beskattade byggnader och markanläggningar. Värdeminskningsavdragen beräknas på det nominella anskaffningsvärdet och är således nominella. Om såväl en byggnads värde som avkastning ökat i takt med inflationen blir inflationsvinsten beskattad i takt med innehavet eftersom endast nominella värdeminskningsavdrag erhålls.[27]

Säljs fastigheten beskattas däremot inte inflationsvinsten på byggnaden. Detta kan vara ett incitament till försäljning. En närmare undersökning av reglerna som gäller för *återläggning av värdeminskningsavdrag* vid fastighetens försäljning visar att de indexuppräknas på ett sådant begränsat sätt att kompensation härigenom erhålls för det bristande reala värdet på värdeminskningsavdragen under innehavstiden. Fastighetsägaren kan därför, under vissa förutsättningar, undgå att bli beskattad för en inflationsvinst på byggnaden även om han behåller den. Det nämnda incitamentet till försäljning minskar därmed.

Ursprungligen skedde ingen indexuppräkning av återlagda värdeminskningsavdrag. I SOU 1975:53, s 113, föreslogs dock att så skulle ske eftersom detta var principiellt riktigt. Därvid erinrades om vad värdesäkringskommittén hade anfört i denna fråga:

> "man har att konstatera . . . hur stor del av det vid försäljningstillfället gällande reala avskrivningsunderlaget som avskrivits och återföra denna reala avskriv-

[25] Detta skäl är måhända mer pragmatiskt än principiellt då det även skulle kunna anföras för att inflationsförluster på den skattskyldiges andra tillgångar skulle få avräknas mot den reala markvinsten, samt för att realisationsförlustavdrag medgavs även för reala förluster. Lagstiftaren har dock valt att endast beakta inflationens påverkan på fastighetsvärden, och reala förluster får endast kvittas ut mot reala vinster i en och samma resultatenhet.

[26] I princip kan man anse att reala värdeminskningsavdrag bör beräknas genom en uppräkning av byggnadens anskaffningsvärde med konsumentprisindex även om byggnadsprisindex avviker härifrån; se SOU 1982:1 s 202 f för en diskussion härom.

[27] Observera att den här beskrivna situationen avviker från den situation som beskrivs ovan under punkt 1.

ning till beskattning. Om sålunda en å fastigheten befintlig byggnad under innehavstiden avskrivits med sammanlagt 10 % samt det reala avskrivningsunderlaget på grund av fallande penningvärde stigit från 100 000 kr till 120 000 kr skall 12 000 kr återföras till beskattning."

Enligt en konsekvent real metod erhålls reala värdeminskningsavdrag vid den löpande beskattningen och endast den resterande delen av anskaffningsvärdet skall därför indexuppräknas vid beräkning av försäljningsvinsten.[28]

Den regel som infördes har dock en annan innebörd. I 36 § anv p 6 a 2:a st stadgas: "Värdeminskningsavdrag och andra belopp som skall minska omkostnadsbeloppet (värdeminskningsavdrag) räknas om med hänsyn till prisutvecklingen från det år på vilket avdraget belöper till det år då fastigheten avyttras."[29] Detta innebär inte, som man skulle kunna tro, att den skattepliktiga vinsten blir lika med den verkliga reala vinsten. Ett mycket schematiskt exempel illustrerar detta (från den initiala förskjutningen av indexuppräkningen bortses):

> En fastighet förvärvas den 1/1 år 1 för 100 000 kr. Under innehavstiden sker en fysisk förbrukning av 10 % av fastighetens värde år 8 och en avskrivning görs därför detta år med 10 000 kr. Fastigheten säljs den 1/1 år 11 för 300 000 kr. Inflationen har under hela perioden varit 10 % per år.
>
> Vid försäljningen återstår 90 000 kr av det nominella anskaffningsvärdet. I försäljningsårets penningvärde motsvarar detta 2,59 x 90 000 kr = 233 100 kr. Den reala vinsten uppgår därför till 300 000 ./. 233 100 kr = 66 900 kr. Den skattepliktiga vinsten uppgår däremot till 300 000 kr ./. 100 000 kr x 2,59 + 10 000 kr x 1,33 = 54 300 kr. Vari består skillnaden på 12 600 kr?

Enligt 36 § anv p 6 a uppräknas värdet av de nominella värdeminskningsavdragen till försäljningsårets penningvärde, med viss förskjutning från vilken dock här bortsetts. Härigenom återförs realt sett samma belopp till beskattning (13 300 kr i penningvärdet år 10) som drogs av år 8 (10 000 kr i dåvarande penningvärde). Den verkliga värdeminskningen år 8 var dock uttryckt i år 8:s penningvärde 19 500 kr.[30]

Vid en real beräkning av försäljningsvinsten skulle som ovan angivits avdrag medgivits för 90 000 kr x 2,59, vilket även kan uttryckas som avdrag för 100 000 kr x 2,59 minskat med återläggning av 10 000 x 2,59. Vid återläggningen skulle således indexeringen omfattat penningvärdeförsämringen från förvärvsåret.

Skillnaden mellan denna återläggning (25 900 kr) och återläggningen enligt

[28] SOU 1982:1 s 224.
Se även Welinders, SST 1964 s 16 f, beskrivning av en konsekvent real beräkning av försäljningsvinsten.

[29] Enligt de från 1981 gällande reglerna gäller vidare en förskjutning för de fyra första årens värdeminskningsavdrag; se angivet lagrum.

[30] Beräknat per den 1/1 år 8.

KL (13 300 kr) kan uttryckas på följande sätt: Skillnaden mellan det värde ett realt värdeminskningsavdrag skulle ha haft år 8 (19 500 kr) och det nominella värdeminskningsavdrag som erhölls (10 000 kr) utgör 9 500 kr. Detta avdrag, som uteblivit på grund av KL:s nominella beräkning av värdeminskningsavdrag, utgör uttryckt i försäljningsårets penningvärde 9 500 kr x 1,33 = 12 600 kr.

Resultatet av KL:s regler är således att sett över den totala innehavstiden kommer reala avdrag erhållas för fastighetens fysiska värdeminskning. En förutsättning härför är dock att försäljningspriset är tillräckligt högt för att säljaren skall ha nytta av att omkostnadsbeloppet endast minskas i den angivna utsträckningen.

Den beskrivna effekten innebär att det partiella reala inslaget i KL:s inkomstberäkning sträcker sig något längre än man kan tro vid en första betraktelse. I den meningen att en real inkomstberäkning är principiellt mer riktig än en nominalistisk finns det inte någon anledning att invända mot den beskrivna effekten. Den innebär dock en ökning av olikbehandlingen av anläggningstillgångar som realisationsvinstbeskattas vid försäljning jämfört med anläggningstillgångar som rörelsebeskattas vid försäljningen. Om lagstiftaren åsyftat denna behandling framgår inte av förarbetena. Effekten är åtminstone inte kommenterad där.[31]

Reglerna i 36 § anv p 6 a om initial förskjutning av indexuppräkningen innebär följande:"Ett värdeminskningsavdrag som belöper på det år då den kostnad vartill avdraget hänför sig lades ned eller på något av de tre följande åren, räknas dock om med hänsyn till prisutvecklingen från det fjärde året efter det år då kostnaden lades ned." Detta innebär att indexuppräkningen sker som om ingen inflation funnits under denna initialperiod. Detta påverkar i princip inte vad som ovan anförts om effekterna av indexreglerna.

7.2.3 Beaktande av skador på fastigheten

Återlagda värdeminskningsavdrag minskar omkostnadsbeloppet. Omkostnadsbeloppet skall även minskas om skattefri *skadeersättning* erhållits under innehavstiden och denna inte använts för att bota skadan. Enligt 36 § anv p 6 a 2:a st skall "värdeminskningsavdrag och andra belopp som skall minska omkostnadsbeloppet" räknas upp med index från det år avdraget belöper på. Detsamma gäller för överskjutande skadeersättning enligt den särskilda regel som finns i 36 § anv p 2 a 19:e st:[32]

[31] Det i avsnitt 6.4.2.2 diskuterade alternativa förfarandet för beräkning av omkostnadsbeloppet vid försäljning av schablonbeskattad fastighet är en konsekvent real vinstberäkning. Vinsten blir därför högre än om den ovan diskuterade metoden för konventionella fastigheter skulle tillämpas. Detta är dock motiverat då schablonintäktsberäkningen innebär att den reala värdeminskningen beaktats vid den löpande beskattningen.

[32] Se även ovan avsnitt 6.5.2.

Ingångsvärdet uppräknas med index från det fjärde året efter förvärvsåret, varefter detta belopp minskas med den del av skadeersättningen som ej använts till skadans botande. Resterande del av det indexuppräknade ingångsvärdet uppräknas ytterligare med index från skadeåret till försäljningsåret.[33] Resultatet härav blir normalt att realisationsvinsten ökar med ett belopp som är lika med skadeersättningen indexuppräknad från skadetillfället till försäljningsåret.[34]

För förbättringskostnader gäller att de normalt uppräknas från det fjärde året efter det att de är nedlagda. Enligt 36 § anv p 2 a 19:e st fungerar dock indexuppräkningen av en förbättringskostnad som nedlagts för att bota skada av ovannämnt slag annorlunda. Avhjälps skadan minskas ingångsvärdet endast i den mån skadeersättningen överstiger kostnaden för skadans avhjälpande. Skadeersättningen och reparationskostnaden kvittar ut varandra och påverkar inte realisationsvinstberäkningen. Detta innebär att den nominella reparationskostnaden och den nominella skadeersättningen jämställs beloppsmässigt trots att de kan vara uttryckta i olika penningvärden. Resultatet är detsamma som om förbättringskostnaden hade indexuppräknats separat med utgångspunkt från skadeåret trots att kostnaden var nedlagd ett senare år. Detta kan innebära en väsentlig tidigareläggning av indexuppräkningen jämfört med den normala regeln för indexuppräkning av förbättringskostnader. Detta kan påverka fastighetsägarens beteende och eventuellt uppmuntra honom till att senarelägga reparationen, vilket följande exempel kan illustrera:

> Ingångsvärdet är år 1 100 000 kr. År 6 inträffar en skada och 50 000 kr erhålls i skadeersättning. Skadan botas inte omedelbart. År 10 avser ägaren att sälja fastigheten för 200 000 kr. Indextalen antas vara 1,1 för år 1–6,[35] och 1,6 för år 7 - 10. Index för år 1 – 10 är 1,1 x 1,6 = 1,76.
>
> Botas inte skadan blir realisationsvinsten 200 000 kr ./. [(100 000 kr x 1,1) ./. 50 000 kr] x 1,6 = 104 000 kr. Detta innebär, jämfört med att någon skadeersättning inte erhållits, att realisationsvinsten ökar med skadeersättningen ggr index för år 7–10; 50 000 kr x 1,6 = 80 000 kr.
>
> Säljaren kan dock minska denna beskattning genom att år 10 utföra en partiell reparation av skadan för 50 000 kr. Realisationsvinsten blir då 250 000 kr[36] ./. 100 000 kr x 1,76 = 74 000 kr. För säljaren är nettot av försäljningen före skatt oförändrat, men den skattepliktiga realisationsvinsten minskar med 30 000 kr.

[33] Härvid sker ingen ytterligare förskjutning av indexuppräkningen. Detta framgår inte klart av lagtexten, men en ytterligare förskjutning är sakligt helt omotiverad; samma uppfattning hos Nilsson – Toftered 1986 s 283.

[34] Welinder, SST 1968 s 54, påpekar att reglerna medför att i de fall byggnadskostnadsindex ökat mindre än det allmänna prisindexet kan en real markvärdestegring undgå beskattning när en fastighet säljs utan att skadan botats.

Detta är en generell effekt av att hela ingångsvärdet indexeras oavsett att kanske endast marken är föremål för värdestegring, vilket diskuterats ovan i avsnitt 7.2.2 punkt 1. I den mån detta är en brist så finns bristen åtminstone inte enbart i reglerna i 19:e st.

[35] Indexuppräkning medges från år fyra enligt regeln i 36 § anv p 6 a.

[36] Försäljningspriset antas öka med reparationens värde.

Detta motsvarar den del av skadeersättningen uttryckt i år 10:s penningvärde som inte använts för att bota skadan; (50 000 kr x 1,6) ./. 50 000 kr = 30 000 kr. Detta utgör en skattefri vinst för säljaren/försäkringstagaren.

Fastighetssäljaren gynnas av regelutformningen genom att den innebär att förbättringskostnaden beaktas i indexhänseende som om den utförts skadeåret, oavsett att den utförts vid en senare tidpunkt.

En mer neutral metod vore att skadeersättningen utgjorde en separat tillkommande post vid realisationsvinstberäkningen och att kostnader för att bota skadan togs upp som separata förbättringskostnadsposter i omkostnadsbeloppet.[37] Dessa olika poster indexuppräknades sedan med utgångspunkt från det år då de erhölls respektive nedlades.[38]

7.3 Rättstillämpningsproblem med indexuppräkningen

Indexuppräkningen har till syfte att uttrycka olika avdragsposter i försäljningsårets penningvärde. För denna beräkning skall två faktorer bestämmas; indextalen och indexperioden.

Indextalen fastställs av RSV på grundval av konsumentprisindex, och några rättstillämpningsproblem har hittills inte förelegat. Enligt prop 1967:153, s 128, är det inte "mening(en) att anskaffningskostnaden skall räknas ned under den faktiska kostnaden om index sjunker under innehavstiden". Detta har dock inte kommit till uttryck i lagtexten.

Bestämmandet av indexperioden medför åtskilligt fler problem vid rättstillämpningen, då reglerna är tekniskt komplicerade för vissa situationer. Nedan skall endast behandlas frågor där man i praxis fått utfylla reglerna med egna ställningstaganden.

[37] Härigenom löstes även en inkonsekvens som skall diskuteras i avsnitt 11.3 punkt 4. Problemet gäller rättstillämpningen när den överblivna skadeersättningen är större än ingångsvärdet som skall minskas med den överblivna skadeersättningen.

[38] Den gällande regeln i 36 § anv p 2 a 19:e st har även till effekt att indexuppräkningen av förbättringskostnaden inte berörs av någon initial förskjutning. Detta får dock anses motiverat då kostnaden helt finansierats med skadeersättning, dvs eget kapital.

Det finns inte heller anledning att företa någon förskjutning av indexuppräkningen av den tillkommande posten för skadeersättningen.

Så sker i och för sig i vissa fall vid återföring av uppskovsbelopp; 11 § lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst. Någon motivering härför har inte angivits i motiven, prop 1980/81:32 s 37. Förklaringen torde dock vara att i uppskovsfallen den initiala förskjutningen inte skall ha effekt på mer än den del av ersättningsfastighetens omkostnadsbelopp som inte har kunnat finansieras med realisationsvinsten på ursprungsfastigheten.

7.3.1 Förvärvs- och avyttringstidpunkterna

1. Indexperioden räknas, med nu gällande senareläggning, "från det fjärde året efter det år då fastigheten förvärvades respektive kostnaderna lades ned till det år då fastigheten avyttras"; 36 § anv p 6 a. Förvärvs- och avyttringstidpunkterna är således avgörande för indexperiodens omfattning, och har även betydelse för andra komponenter i realisationsvinstberäkningen som fasta tillägg, avdragsrätten för förbättringskostnader (se avsnitt 6.2.1.1), återläggning av värdeminskningsavdrag (se avsnitt 13.4.7.2) m m.

Vid realisationsvinstbeskattningen anses tidpunkterna för upprättande av bindande köpe- respektive försäljningsavtal såsom förvärvs- respektive avyttringstidpunkter; RÅ 1950 ref 5 I.[39] I praxis har indexperioden ansetts omfatta tiden mellan dessa tidpunkter även om innehavstiden i realiteten har varit kortare eller längre.[40]

I RÅ 1980 Aa 40 hade köparen vid förvärvet 1964 försummat att ansöka om tillstånd enligt den s k inskränkningslagen.[41] Sedan försummelsen upptäckts förnyades överlåtelsen på oförändrade villkor 1978. RR förklarade att "bolagets förvärv av fastigheten . . . vid beräkningen av realisationsvinst inte (kan) anses ha skett år 1964".[42]

I RÅ80 1:82 förflöt 11 år från kontraktsdagen, den 1/1 1961, till dagen för köpebrevets utfärdande och fastighetens tillträdande, den 24/7 1973. Köpeskillingen för förvärvet var ursprungligen anknuten till fastighetens taxeringsvärde, men bestämdes 1969 till ett fast belopp (åtta år efter kontraktsdagen och fyra år före köpeskillingens erläggande). RR ansåg att kontraktsdagen var förvärvsdag vid beräkning av realisationsvinsten.[43]

Omständigheterna var i båda de ovan angivna fallen sådana att det, som nedan närmare skall utvecklas, finns realekonomiska skäl för att låta indexuppräkningen omfatta andra perioder än den formella innehavstiden.

[39] Se Bergström 1978 s 196 ff härom. Se vidare a a s 198 ff angående mer speciella typer av förvärv, som när köpet varit villkorat av kommunfullmäktiges godkännande etc. Som ytterligare exempel härpå kan anges RÅ 1980 Aa 190 där avyttring ansågs ha skett när fastigheten övergått på köparen genom kvalificerat förhandstillträde enligt expropriationslagen. Nilsson-Toftered, 1986 s 295, anger att detsamma torde gälla vid enkelt förhandstillträde. Som stöd för denna uppfattning anförs RÅ 1972 ref 22.

[40] Enligt RÅ 1955 ref 5 föreligger inte heller möjlighet att genom särskild angivelse om att äganderätten skall övergå först vid framtida tidpunkt uppskjuta den skatterättsliga avyttringstidpunkten med avseende på realisationsvinstbeskattningen.

[41] Lagen (1916:156) om vissa inskränkningar i rätten att förvärva fast egendom m m. Se närmare härom i Bergström 1984 s 89 f.

[42] I realisationsvinsthänseende förutsätter förvärv och avyttring att överlåtelsen är civilrättsligt giltig; se vidare Bergström 1984 s 88 ff.

[43] Regeringsrådet Petrén framhöll till utveckling av sin mening att RR allmänt använder kontraktsdagen "då fråga är om tidpunkten för övergången av äganderätten till fast egendom inom skatterätten".

Det förefaller som att RR eftersträvar en allmängiltig gränsdragning vid inkomstbeskattningen.

Några sådana överväganden företogs dock inte i RR. Anledningen härtill kan man endast spekulera om. Sannolikt är att RR ansett sig bunden av tidigare praxis för bestämmande av förvärvs- och avyttringsdag.[44] Vidare kan man ur motiven till indexuppräkningen inte utläsa några klara ändamålsöverväganden för val av indexperiod. I punkt 4 nedan skall dock några sådana ändamålsöverväganden diskuteras de lege ferenda, men först skall ytterligare några frågor om hur förvärvstidpunkten bestäms i praxis behandlas.

2. Ovan i avsnitt 6.2.1 diskuterades två rättsfall som tyder på att man i praxis av reciprocitetsskäl avvikit från de verkliga omständigheterna vid förvärvet med avseende på köpeskillingens fördelning på två samtidigt förvärvade fastigheter. I RÅ 1976 ref 150 förelåg en situation där liknande reciprocitetsöverväganden kunde göras. Säljaren och köparen hade företagit åtgärder för att försäljningen utåt skulle framstå som företagen senare än vid den verkliga och formella tidpunkten för överlåtelsen.[45] RR ansåg att fastigheten oavsett åtgärderna fick anses förvärvad den dag då köpekontraktet undertecknats. Rättsfallet stöder den restriktiva inställning som förordats ovan i avsnitt 6.2.1 till att låta reciprocitetsskäl påverka beskattningen.

3. Dagen för bindande avtal om överlåtelse torde gälla även vid vinstberäkning vid försäljning av andra kapitaltillgångar än fastigheter. Angående bostadsrätt; se RK82 1:9. Enligt RSV:s remissyttrande i prop 1982/83:144 s 74 f gäller dock vid försäljning av aktier i fåmansföretag att innehavstiden beräknas med utgångspunkt från dagen då aktierna traderas till köparen. Uttalandet sker med hänvisning till praxis avseende förlustutjämningsavdrag; RÅ81 1:2 och RSV/FB Dt 1982:9.

Det är dock diskutabelt om denna praxis utgör tillräckligt skäl för att man skall tro att förvärvs- och avyttringstidpunkterna för fåmansföretagsaktier skulle avvika från vad som gäller i övrigt vid realisationsvinstbeskattningen.

4. De lege ferenda kan följande synpunkter anföras om den period för vilken penningvärdeförändringen bör beaktas.

Indexuppräkningen har ett renodlat ekonomiskt syfte. Detta kan uttydas antingen så att den del av fastighetens värdeökning som är en följd av penningvärdeförsämringen bör undantas från beskattning, eller att det i fastigheten investerade kapitalets realvärde inte skall påverkas av beskattningen.[46]

[44] Det fanns före 1980 års lagändring (den initiala förskjutningen) i och för sig inte någon anknytning av indexuppräkningen till förvärvstidpunkten. I regelns äldre lydelse angavs att ingångsvärde m m "skola omräknas till de belopp, vartill de skulle ha uppgått efter det allmänna prisläget under det år då avyttringen skedde". Då indexperioden för köparen bör börja samtidigt som den slutar för säljaren följer dock att dagen för säljarens avyttring även utgör utgångspunkt för köparens realisationsvinstberäkning; se vidare avsnitt 12.3.4.

[45] Genom senare påteckning på köpeavtalet angavs ett senare datum för överlåtelsen än vad som ursprungligen angivits.

[46] I prop 1967:153, s 125, är syftet inte explicit angivet på något av dessa sätt. De uttalanden som gjorts ansluter dock närmast till det förstnämnda synsättet.

Vid senare lagstiftning har dock ökad tonvikt lagts på indexeringens förhållande till sättet för fastighetsinnehavets finansiering, dock inte med avseende på den fråga som här diskuteras; se prop 1980/81:32 s 31.

Tyder man syftet primärt på det förstnämnda sättet bör indexering få ske från den tidpunkt då fastighetens värdeförändring (kapitalvinster och -förluster) tillkommer köparen, då denna värdeförändrings nominella komponenter (köpeskillingarna vid förvärvet och avyttringen) kommer att ingå i realisationsvinstberäkningen. Normalt bestäms förvärvspriset till fastighetens värde sådant det uppskattas till vid avtalstidpunkten. Värdeförändringar efter denna tidpunkt tillkommer då köparen.

Uttyds syftet däremot primärt på det andra sättet, att realvärdeskydda det egna kapitalet, kan det diskuteras om det är motiverat att skydda realvärdet av köparens kapitalinvestering innan betalning erlagts. Det är mindre motiverat att indexskydda ett kapital som köparen fortfarande förräntar på annat sätt. Det torde i och för sig vara ovanligt att en fastighetssäljare medger ett längre räntefritt betalningsuppskov utan att detta påverkar betalningens storlek. Vid beskattningen torde en sådan betalning få anses innehålla en räntedel; se avsnitt 5.3.2. I de fall betalningsuppskovet inte kan anses medföra några räntekostnader för köparen förefaller det dock mindre motiverat att indexuppräkningen skall påbörjas.

Normalt torde det således vara motiverat att indexuppräkna det investerade kapitalet från den tidpunkt då fastighetens värdestegring (kapitalvinsten) tillkommer köparen, dvs från dagen för vilken fastighetens då gällande marknadsvärde är lika med överlåtelsepriset. Detta är normalt dagen för bindande köpeavtal.

I de två rättsfallen från 1980 hade dock köpeskillingen för fastigheten bestämts lika med fastighetens värde vid annan tidpunkt före respektive efter den formella överlåtelsetidpunkten. Indexuppräkningen skedde ändå, som ovan i punkt 1 angivits, med utgångspunkten från dagen för bindande överlåtelseavtal. De lege ferenda förordas att man i dylika fall i stället bestämmer att indexuppräkningen sker från tidpunkten då köpeskillingen bestämts.

Nedan i avsnitt 12.3.4 kommer frågan om utgångspunkten för indexuppräkningen att åter beröras angående de fall där viss del av köpeskillingen ursprungligen är oviss och bestäms först vid en senare tidpunkt efter överlåtelsen.

7.3.2 Klassificering av investeringar som ingångsvärde eller förbättringskostnad

1. Indexperioden för förbättringskostnader sammanfaller normalt nära med den faktiska investeringsperioden, då den tar sin början vid tidpunkten då "kostnaderna lades ned"; 36 § anv p 6 a. Enligt 36 § anv p 2 a 2:a st anses denna tidpunkt vara det år då kostnaden uppförts på avskrivningsplan, och i övriga fall när faktura erhållits.

Ingångsvärdet indexuppräknas i sin helhet med utgångspunkt från förvärvs-

dagen, även om köpeskillingen erläggs genom olika avbetalningar. Detta innebär att indexuppräkningen om en investering anses som en separat förbättring eller som en del av ingångsvärdet, kommer att få olika utgångspunkter. Nedan skall studeras hur avgränsningen mellan ingångsvärde och förbättringskostnad har skett i praxis.[47]

I RÅ84 1:31 förvärvades enligt köpekontrakt 1970 "en blivande tomt jämte därå . . . uppförd byggnad". Byggnaden färdigställdes och tillträddes synbarligen 1971. Köpebrev utfärdades 1972 efter det att tomten rättsligen bildats och köpeskillingen erlagts. RR ansåg att ingångsvärdet 1970 endast uppgick till 15 000 kr som avsåg den överlåtna fasta egendomen, "vilket utgör köpeskillingen för fastigheten" och resterande belopp utgjorde förbättringskostnad och "skall hänföras till det år då förbättringarna vidtagits".[48] Avgörande tycks ha varit att byggnaden inte existerade vid förvärvet av fastigheten; "H:s förvärv bestod när köpekontraktet undertecknades av ett område av Ene 14:1 Järna kommun. Den byggnad som omfattades av köpekontraktet var ännu icke uppförd."

Med hänsyn till att man i praxis, som visats ovan i avsnitt 7.3.1, inte beaktat den reella investeringstidpunkten, finns inte anledning att tro att detta var det avgörande för utgången i RÅ84 1:31.[49] Tillämpningen innebär dock att inte det mest formella alternativet valdes, då ingångsvärdet inte sattes lika med det belopp som hade angivits som köpeskilling i överlåtelseavtalet.

På grundval av ställningstagandet i rättsfallet torde generellt gälla för gränsdragning mellan ingångsvärde och förbättringskostnader att ingångsvärdet endast kan omfatta värden som existerade på fastigheten vid förvärvet. Ett värde som vid denna tidpunkt endast utgör en avtalsmässig rättighet om att värden framdeles skall tillföras fastigheten ingår inte i ingångsvärdet, utan blir en förbättringskostnad när kostnaden nedläggs på fastigheten.[50]

Detta torde innebära att rättstillämpningen i RRK K74 1:38 är obsolet. En fastighet förvärvades 1964. 1965 erlades 500 kr som belöpte på en av vägförening i området 1965 anlagd väg. KR ansåg beloppet hänförligt till fastighetens ingångsvärde.

2. Förvärvas endast en del av en fastighet utgör ett senare förvärv av ytterligare en del ett separat förvärv. Indexuppräkningen måste ske för varje förvärv för sig. Detta måste även gälla i fall där det ursprungliga förvärvet inte

[47] Gränsdragningen mellan ingångsvärdet och en förbättring har även betydelse med avseende på den gräns på 3 000 kr som måste överskridas för att en förbättring skall medräknas i omkostnadsbeloppet.

[48] Det kan även noteras att ingångsvärdet beräknats från kontraktstidpunkten trots att fastigheten då ännu ej var rättsligen bildad. Detta är inte märkligt då ett sådant förvärv är civilrättsligt giltigt om fastighetsbildning sedermera sker; 4 kap 7 § JB.

[49] Utgången torde inte heller ha påverkats av att betalningen för byggnaden i viss mån var oklar till sitt belopp; jfr RÅ80 1:82 ovan.

[50] Motsvarande fråga sett ur säljarens synvinkel behandlas i avsnitt 12.4.2.

ger fullständig rådighet över fastigheten, och avtal senare ingås om en utökad rätt; se ovan avsnitt 6.1 punkt 2. Dessa utgifter grundar sig inte på köpeavtalet och ingår därför inte i köpeskillingen. De får som ett slags förbättringskostnader indexuppräknas med utgångspunkt från tidpunkten då de nedlades.

Se dock RÅ 1971 ref 7 där s k ofri tomt i stad friköptes. Besittningsrätten till tomten var redan dessförinnan i skatterättsligt hänseende att anses som fastighet, och friköpet ansågs därför inte vara ett nytt fång. Ställningstagandet avsåg innehavstiden och torde ha grundat sig på överväganden om det spekulativa syftet. Dylika överväganden saknar relevans för realisationsvinstbeskattningen idag. Det finns därför inte anledning att dra ut konsekvenserna av detta ställningstagande till indexuppräkningen.

7.3.3 Nedsättning av köpeskillingen, etc

Köparens ingångsvärde torde, om en nedvärdering av köpeskillingens värde sker vid beskattningen av säljaren, minskas i motsvarande mån; se avsnitt 6.2.1 punkt 2. Detsamma gäller om en del av köpeskillingen återfås i form av nedsättning av köpeskillingen eller som skadestånd för en vid förvärvet existerande brist i den sålda fastigheten. Med avseende på indexuppräkningen är det av intresse om en sådan återbetalning skall minska ingångsvärdet eller upptas som en separat pluspost vid realisationsvinstberäkningen.

I RÅ 1973 ref 93 förvärvades en fastighet 1956 för 151 000 kr och köpeskillingen nedsattes 1964 till 126 000 kr. Den skattskyldige upptog nedsättningen som en tillkommande post för 1964. RR minskade däremot ingångsvärdet till 126 000 kr.

Situationer av ovanstående slag torde bedömas så att ingångsvärdet är lika med det värde som köpeskillingen slutligen visar sig ha. Den erhållna återbetalningen utgör därför inte ursprungligen någon investering i fastigheten utan en vanlig fordran på säljaren, och penningvärdeförändringar beaktas inte vid beskattningen av fordringar.

Återbetalningar som erhålls åtskillig tid efter köpeskillingens erläggande torde innefatta en räntekompensation. Denna räntedel bör särskiljas från ersättningen i övrigt; jfr ovan avsnitt 5.3.2. En sådan uppdelning innebär att betalningsmottagaren beskattas för erhållen ränta, men får ett i motsvarande mån högre ingångsvärde som grund för indexuppräkningen. Detta kan totalt sett vara till fördel för honom:

En fastighet förvärvas år 1 för 160 tkr. Fastighetens verkliga värde är 140 tkr. År 8 erhålls betalning för en nedsättning av köpeskillingen till 140 tkr. Med hänsyn till den förflutna tiden erhålls 30 tkr i återbetalning, dvs en räntedel på 10 tkr föreligger. Antag att inflationen under perioden likaså uppgått till 50 % och att fastigheten stigit i takt med inflationen. Om fastigheten säljs år 8 för 210 tkr uppstår ingen realisationsvinst om räntedelen separeras ur återbetalningen och ingångsvärdet nedsätts till 140 tkr. Sker ingen sådan separation så att ingångsvärdet nedsätts till 130 tkr uppstår däremot en realisationsvinst på 15 tkr, vilket är 5 tkr mer än räntedelen.

7.4 Sammanfattning

Det torde var uteslutet att beskatta hela den nominella realisationsvinsten i en tidsperiod med kraftig inflation. Någon form av real realisationsvinstberäkning är därför oundgänglig. I KL har införts en i huvudsak realekonomiskt riktig beräkningsmetod för fastighetsvinster. Reglerna om indexuppräkning har dock blivit tekniskt komplicerade. De utgör vidare ett partiellt realt inslag i en i övrigt nominalistisk inkomstberäkning.

Detta har lett till avvikelser från en konsekvent riktig real vinstberäkning. På grund av avdragsrätten för hela den nominella räntan har införts inskränkningar i indexuppräkningen. Dessa inskränkningar är schablonmässiga och leder till att den skattepliktiga realisationsvinsten väsentligen avviker från den verkliga vinsten. Denna överbeskattning kan medföra problem i form av ökad inlåsning samt minskad förståelse för realisationsvinstbeskattningen.

Även med avseende på detaljer i regelsystemet finns avvikelser från en konsekvent real vinstberäkning. Dessa avvikelser är sannolikt omedvetna, men möjligen inte oönskade. Reala värdeminskningsavdrag på byggnader kan totalt sett utgå, genom att indexuppräkningen av de återlagda avdragen är begränsad på ett sådant sätt att kompensation för värdeminskningsavdragens bristande realvärde vid den löpande beskattningen erhålls vid realisationsvinstbeskattningen. Den partiella reala inkomstberäkningen utsträcks således i detta hänseende. Några väsentliga skäl kan inte anföras häremot. Däremot har metoden för indexering av skadeersättningar och kostnader för botandet av skador materiella brister som är helt omotiverade. En ytterligare brist i regelsystemet som är väsentligt allvarligare är den nominella beräkningen av realisationsförluster. Denna fråga behandlas nedan i avsnitt 8.1.2.

Det saknas motivuttalanden om indexuppräkningens avsedda effekter. Detta tillsammans med indexreglernas karaktär av ett realt inslag i ett i övrigt nominalistiskt regelsystem samt deras tekniska karaktär är faktorer som gör det svårt att i rättstillämpningen välja materiellt konsekventa lösningar. Det är måhända anledningen till att man i praxis valt en mycket formell avgränsning av tidsperioden för indexuppräkningen. Det finns anledning att ändra reglerna så att indexuppräkningen mer anknyts till den faktiska investeringsperioden än den formella innehavstiden.

8. AVDRAGSRÄTTEN FÖR REALISATIONSFÖRLUSTER

Kapitaltillgångar kan såväl stiga som sjunka i värde. I en tillväxtekonomi stiger i allmänhet priserna på fastigheter på grund av att efterfrågan ökar medan utbudet i stort sett är oelastiskt. Konjunkturförändringar, ändrade skatteregler samt ändrade preferenser är dock omständigheter som periodvis kan leda till sjunkande priser på kapitaltillgångar. En sådan kapitalförlust innebär en förmögenhetsminskning som minskar tillgångsägarens konsumtions- och skatteförmåga. Detta är även den principiella inställningen vid beskattningen. Så uttalas i SOU 1923:69, s 91:

> "Det måste vidare enligt de sakkunnigas åsikt ligga i sakens natur och godtagas såsom en självklar sak, att om en intäkt av visst slag anses i och för inkomstbeskattningen öka den skattskyldiges skatteförmåga och därför behandlas såsom inkomst, en förlust av likartad beskaffenhet bör anses minska skatteförmågan och att därför vid inkomstberäkningen hänsyn också bör tagas till förlusten."[1]

De regler som gäller angående avdragsrätten för kapitalförluster liknar i vissa avseenden beskattningen av motsvarande kapitalvinster; avdrag medges endast för realiserade förluster och storleken på avdraget beräknas enligt samma regler som gäller för realisationsvinstberäkningen. I flera avseenden föreligger dock skillnader. Avdrag för realisationsförlust kan endast ske mot realisationsvinst, penningvärdets inverkan på förlustens storlek beaktas inte och vissa förmånsregler för beräkning av omkostnadsbeloppet är endast tillämpliga vid realisationsvinstberäkning. I avsnitt 8.1 skall diskuteras vilka motiv som föreligger för dessa skillnader. I det följande avsnittet diskuteras rättstillämpningsfrågor dels avseende vilka transaktioner som anses kunna medföra en realisation av en kapitalförlust, dels avseende sättet för beräkningen av realisationsförlustens storlek.

8.1 Skillnader mot reglerna för vinstberäkning

8.1.1 Begränsningen i avdragsrätten för realisationsförluster

Regeln att realisationsförluster endast är avdragsgilla mot realisationsvinster infördes redan i 1910 års lagstiftning och motivet för detta avsteg från

[1] Det torde numera vara en allmänt omfattad uppfattning att symmetri bör råda vid beskattningen av kapitalvinster och kapitalförluster; se exempelvis i den amerikanska litteraturen Seltzer 1951 s 182 f och Warren 1973 s 293 ff.

I äldre svensk litteratur har Sandström, 1947 s 180, uttalat att det endast är motiverat att medge avdrag för vad den skattskyldige använder av sin inkomst för att avhjälpa förlusten.

likabehandlingen angavs, i SOU 1923:69 s 92, vara följande:

> "Om berörda inskränkning icke funnits, skulle t ex en person, som inköpt ett flertal aktier, av vilka några stigit och andra fallit i värde, kunnat till femårsperiodens slut behålla alla aktier, vilka stigit, och först därefter avyttra dem, men däremot före femårsperiodens utgång avyttrat alla aktier med sjunkande värde för att på detta sätt få avdraga förlusterna från sina övriga inkomster. Han skulle alltså på detta sätt fått åtnjuta avdrag för förlust av visst slag utan att behöva skatta för vinst av likartad beskaffenhet ...".[2]

Vid de olika revisioner av reglerna som skett har en utvidgning av avdragsrätten diskuterats och en sådan genomfördes 1967.[3] Dep chefen var dock inte beredd att följa ett förslag från några remissinstanser om avdragsrätt även mot andra inkomster, utan föreslog endast en utvidgad avdragsrätt så att realisationsförluster kunde kvittas mot realisationsvinster under kommande sex år. Något skäl till varför begränsningen i huvudsak bibehölls angavs inte, men det ovan anförda skälet torde alltjämt gälla.[4]

Det ursprungligen anförda skälet för en inskränkt avdragsrätt för realisationsförluster torde alltjämt ha relevans. En skattskyldig som har såväl orealiserade förluster som vinster skall inte kunna realisera förlusterna samtidigt som vinstrealisationen skjuts på framtiden. Begränsningen är således en följd av realisationsprincipens tillämpning vid kapitalvinstbeskattningen.

Motivet för begränsningen har dock med realisationsvinstbeskattningens utvidgning fått mindre tyngd, då det inte längre är möjligt att helt undslippa realisationsvinstbeskattning. Vidare har en ökad kreativitet på kreditmarknaden skapat nya möjligheter att till priset av räntekostnader tämligen säkert erhålla realisationsvinster, vilket gör att avdragsbegränsningen många gånger saknar effekt för dem som har ekonomiska resurser därtill.

Som skäl mot begränsningen kan anföras en rad negativa effekter.

Ett uteblivet avdrag för en förlust leder till att skatteförmågan överskattas, i den mån den skattskyldige inte genom utnyttjande av förmånsregler i andra avseenden lyckas eliminera denna effekt.

Reglerna kan upplevas som godtyckliga då förluster kan kvittas mot vinster inom en resultatberäkningsenhet men ej mellan olika resultatberäkningsenhe-

[2] Efter fem år rådde skattefrihet enligt då gällande regler; min anm.

[3] I SOU 1965:72 s 246 anknöts begränsningen i avdragsrätten för realisationsförluster till kapitalvinstbeskattningens inkomstbegrepp: "I den mån realisationsvinster i skattehänseende likställes med inkomst av annat slag kan skäl tala för att åtminstone i viss utsträckning medge en vidgad rätt till förlustutjämning även beträffande realisationsförluster."

[4] I SOU 1931:40 s 318 framhålls ytterligare ett skäl för en begränsad avdragsrätt som inte åberopas så ofta, men som nog inte helt torde sakna relevans för lagstiftarens inställning: "Det erinras vidare från beskattningsmyndigheternas sida, att vad som försiggår inom förvärvskällan 'tillfällig förvärvsverksamhet' av naturliga skäl är ganska svårtillgängligt och att det icke torde vara sällsynt, att även realiserade vinster av dylik verksamhet undgå beskattning, under det att förlusterna hava en helt annan benägenhet att träda i dagen".

ter. Det är bl a detta förhållande som medför att resultatet av en delavyttring kan variera högst väsentligt beroende på reglernas utformning och tillämpning, vilket framgår nedan i kapitel 9.

Inlåsningseffekten för tillgångar som minskat i värde ökar vidare genom inskränkningen av avdragsrätten.

> Tag som exempel en person som förvärvat obligationer för deras nominella värde 100 tkr. Obligationerna löper med 5 % ränta, 5 000 kr per år. Marknadsräntan går senare upp till 10 %, vid en tidpunkt då obligationerna har fem års återstående löptid. Obligationernas marknadsvärde sjunker till följd härav till 81 000 kr. Om obligationsägaren av någon anledning vill omplacera kapitalet i nya obligationer med 10 % ränta kommer hans årliga avkastning att öka till 8 100 kr och därmed ökar även den årliga skattebetalningen. Mot den ökade avkastningen står förlusten vid försäljningen av det gamla obligationsinnehavet.
>
> Den ökade beskattningen av obligationsavkastningen neutraliseras om realisationsförlusten kan avdras. Om ett sådant avdrag inte medges uppstår en överbeskattning. Givetvis innebär detta en inlåsning av obligationsinnehavet, och samma effekt gäller för andra kapitalplaceringar som fastigheter, vilket skall visas nedan i avsnitt 8.1.2 punkt 2.

Begränsningen av avdragsrätten för realisationsförluster bryter mot kravet på symmetri som bör gälla vid en likformig beskattning. Regeln har inte något motiv som utgör skäl för att i övrigt inta en restriktiv hållning avseende avdragsrätten för realisationsförluster i rättstillämpningen.

8.1.2 Skillnader i beaktande av penningvärdeförändringar

1. Utgångspunkten för beräkningen av storleken på realisationsvinster och realisationsförluster torde vara att beräkningen skall ske på likartat sätt. Det gäller dock inte med avseende på beaktandet av penningvärdeförändringars påverkan på resultatet av en försäljning. Detta har öppet angivits för resultatberäkningen vid fastighetsförsäljningar, men gäller faktiskt i än större utsträckning för resultatberäkningen vid försäljning av lös egendom vilket skall visas nedan.

Den avdragsrätt som infördes i 1928 års KL var parallell till skatteplikten med avseende på innehavstid och förvärvssätt. 1951 infördes en fallande skala för den skattepliktiga delen av realisationsvinsten, och samma fallande skala infördes för reduktion av realisationsförlustavdragen. Den fallande skalan grundades på tankegången att presumtionen för spekulationssyfte försvagas ju längre tid som förflutit efter förvärvet.[5] Det var konsekvent att på denna grund låta samma reduktion gälla för realisationsvinster som för realisationsförluster.

Redan 1951 års fallande skala ansågs även innebära en lindring av realisationsvinstbeskattningen, som "i väsentlig mån ... uppväga olägenheter-

[5] Så uppfattades orsaken till förändringen i SOU 1975:53 s 51. Se prop 1951:170 s 27.

na av att man av praktiska skäl icke kan vid beskattningen taga hänsyn till förändringar i penningvärdet under innehavstiden".[6] Efter införandet av den eviga realisationsvinstbeskattningen, och det definitiva övergivandet av spekulationspresumtionen, är detta skäl det enda som kvarstår för en reduktion av skatteplikten för realisationsvinster.[7] Detta skäl talar däremot inte för en motsvarande reduktion av avdragsvärdet för nominella realisationsförluster, eftersom vid en allmän penningvärdeförsämring en real förlust är större än den nominella förlusten. Det är därför förvånande att den fallande skalan behölls vid införandet av den eviga realisationsvinstbeskattningen. Betänkligheter häremot framfördes först i SOU 1975:53 s 189, där man dock av praktiska skäl inte föreslog någon förändring.

Även de andra skäl som kan tala för en reducerad beskattning av realisationsvinster är huvudsakligen av sådan karaktär att de inte motiverar en reduktion av realisationsförlustavdraget. Den progressiva beskattningen innebär att en engångsbeskattning av en realisationsvinst ofta är hårdare än en successiv beskattning av värdestegringen på tillgången; se avsnitt 2.4.1.1 punkt 2. Detta kan tala för en reduktion av den skattepliktiga realisationsvinsten. För realisationsförluster innebär den progressiva beskattningen att ett engångsavdrag kan vara mindre värt än successiva avdrag för värdeminskningen. Detta talar inte för en reduktion av realisationsförlustavdraget utan tvärtom för att avdraget skall uppjusteras. På liknande sätt förhåller det sig med beaktande av inlåsningseffekter, investeringsvilja etc.[8]

Vad som däremot talar för en likartad reduktion av realisationsvinsters skatteplikt och realisationsförlustavdragen är måhända att det sammanlagda resultatet av flera separata resultatberäkningar bör bli detsamma som vid en enda totalavyttring. Argumentet känns intuitivt riktigt, men har knappast någon starkare saklig innebörd. Om en reduktion av skatteplikten för realisationsvinster helt anses motiverad av inflationen och progressionens skatteskärpande effekter, finns ingen anledning att misstycka att denna reduktion tillämpas samtidigt som en realisationsförlust utan reduktion får avräknas mot detta reducerade värde.[9]

> Antag att en person äger två äldre aktieposter förvärvade för 20 tkr/st och som nu är värda 10 respektive 30 tkr. Totalt sett föreligger ingen nominell

[6] A prop s 36. Jfr ovan avsnitt 7.1.

[7] För försäljning av lös egendom som beskattas enligt 35 § 4 mom kvarstår dock även det ursprungliga motivet.

[8] På de i detta stycke anförda grunderna har en reduktion kritiserats i den amerikanska litteraturen av bl a Break 1952 s 214 ff och Warren 1973 s 293 ff.

[9] Realisationsvinstkommittén, SOU 1975:53 s 189 f, tycks anse att rätt till oreducerade realisationsförlustavdrag förutsätter att förluster och vinster först avräknas mot varandra för att erhålla ett nettoresultat. Om nettoresultatet är en förlust skulle inte avdraget reduceras, medan en vinst däremot skulle reduceras.

En oreducerad avdragsrätt utan en föregående kvittning torde dock ge ett resultat som ligger närmare det verkliga reala resultatet.

kapitalvinst och vid en gemensam resultatberäkning blir resultatet noll. Vid två separata resultatberäkningar blir det skattepliktiga nettot likaså noll om både realisationsvinsten och realisationsförlusten reduceras till 40 %. Om realisationsförlustavdraget inte reducerades uppstår däremot en nettoförlust på ./. 6 tkr.

Hur stort det reala nettoresultatet är beror på inflationens storlek, men klart är att den reala kapitalförlusten är större och den reala kapitalvinsten är mindre än respektive nominella belopp. Totalt sett föreligger därför en real förlust i exemplet om någon penningvärdeförsämring skett.

I den utsträckning reduktionen av skatteplikten är en ren lindring av beskattningen, som inte motiveras av något av de ovan anförda skälen,[10] kan det vara motiverat att även reducera avdragsrätten för förluster. Åtminstone inflationsaspekten är dock så väsentlig att en del av reduktionen inte kan anses vara av förmånskaraktär.

Det saknas således idag beaktansvärda skäl för att avdraget för äldre aktie- och bostadsrättsförluster, etc reduceras till 40 %, etc. De lege ferenda finns därför anledning att förorda att realisationsförlustavdragen inte reduceras i lika stor utsträckning som nu gäller.[11]

2. För fastigheter föreligger inte längre någon reduktion vare sig av skatteplikten eller avdragsrätten. Däremot gäller att realisationsförluster beräknas till sitt nominella värde, utan den rätt till indexuppräkning och användande av alternativa ingångsvärden som gäller för vinstberäkningen. Alternativvärdena är i allt väsentligt rena förmånsregler och det finns därför inget att invända mot att de inte är tillämpliga. Något principiellt skäl för att vägra avdrag för den reala förlusten finns däremot inte. I prop 1967:153 återfinns inte heller några skäl. Dep chefen, s 140, konstaterar endast att "givetvis bör realisationsförlust" beräknas utan indextillägg eller fasta belopp. Sannolikt ansågs förmånen av indexuppräkning som ett sådant särskilt avsteg från den i övrigt nominalistiska inkomstbeskattningen, att indexuppräkning endast ansågs motiverad för att undvika beskattning av inflationsvinster.[12]

[10] Ett argument för en reducerad skatteplikt på framförallt aktievinster, som ofta framförs i den allmänna debatten men däremot ej är klart uttryckt i lagförarbetena, är att vinsterna av en riskfylld investering skall beskattas lindrigare. Genom en reducerad skatteplikt indras till det offentliga en lägre andel av sådana inkomster än av andra inkomster. Med avseende på ett sådant argument är det riktigt att det offentligas andel i en eventuell förlust inte skall vara större än andelen i en vinst.

[11] Ett utökat avdragsvärde får ingen effekt i de fall där kapitalförlusten på en viss aktieanskaffning tas ut av kapitalvinsten på en annan aktieanskaffning inom ramen för den obligatoriska genomsnittsberäkningen för äldre aktier; jfr den av realisationsvinstkommitténs förordade metoden som omnämnts i not 9.

En ökning av realisationsförlustavdragets storlek skulle därför kräva ett avskaffande eller en förändring av genomsnittsmetoden.

[12] Se SOU 1975:53 s 114 f där man anser att realisationsvinstbeskattning "medvetet gjorts lägre än som från renodlad skatterättvisesynpunkt skulle kunna framstå som skäligt. Det finns från markpolitiska synpunkter knappast någon anledning beräkna avdragsgilla förluster efter samma förmånliga regler."

Hur man än bedömer detta föreligger de facto en asymmetri, vilken gör att avgränsningen av resultatberäkningsenheten, se vidare nedan avsnitt 9.3, vid fastighetsförsäljningar kan bli av väsentlig betydelse för hur stor den totala skattepliktiga vinsten blir:

> Antag att en person köpt två fastigheter för 100 tkr/st. Fastigheterna säljs för 400 tkr varav 250 tkr anses belöpa på den ena och 150 tkr på den andra. Vid beräkning av realisationsvinst antas indexuppräkning kunna ske med 100 %. Om en gemensam resultatberäkning får göras uppstår ingen vinst. Företas däremot två skilda resultatberäkningar medför den ena beräkningen en realisationsvinst på 50 tkr medan den andra varken resulterar i vinst eller förlust.

För fastigheter ger kombinationen av nominell förlustberäkning och begränsning i avdragsrätten för realisationsförluster en beaktansvärd inlåsningseffekt.

> Antag att en fastighet har förvärvats för 100 tkr och nu har ett värde på 90 tkr. Indexuppräkning antas få ske med 1,4. Fastighetsägaren förväntar sig inte realisationsvinster vid avyttring av någon annan tillgång och en realisationsförlust saknar därför skattemässigt värde för honom. Säljs fastigheten och förvärvas en ny fastighet kommer en real värdeökning på den nya fastigheten att bli beskattad. Behåller han däremot den nuvarande fastigheten kan den från nuvarande värdenivå realt öka i värde med 50 tkr utan att någon skattepliktig realisationsvinst uppstår.[13] Om fastighetsägaren har 60 % marginalskatt motsvarar detta en skattepliktig värdeökning på 125 tkr på en nyförvärvad fastighet.

3. Som tidigare framhållits kan en real förlust på viss del av fastigheten kvittas ut mot en real vinst på en annan del genom den gemensamma resultatberäkningen för hela fastigheten. För en fastighet, som under innehavstiden under en period minskat realt i värde och under en annan period ökat realt i värde, sker likaså en utkvittning vid den slutliga resultatberäkningen. Som ovan visats kan detta leda till en inlåsning när fastigheten realt har minskat i värde, och ägaren inväntar sedan en real värdeökning.

Även den motsatta situationen kan dock leda till inlåsningar under särskilda omständigheter. En fastighet har stigit realt i värde och en försäljning medför därför realisationsvinstbeskattning. Om ägaren förväntar sig att fastigheter framdeles kommer att sjunka realt i värde, kan det vara bättre att avvakta med försäljningen av denna fastighet till dess fortsatt indexuppräkning eliminerat den nu existerande realisationsvinsten. Detta kan gälla om alternativet vore att skaffa en annan fastighet vars reala värdeminskning inte skulle kunna avdras som en realisationsförlust vid försäljningen.

8.2 Tillämpningen av reglerna om realisationsförlust

36 § anv p 3 stadgar att "förlust genom icke yrkesmässig avyttring (realisationsförlust)" får dras av i den omfattning som diskuterats ovan och att "realisationsförlust skall beräknas på samma sätt som realisationsvinst", dock med de

[13] Av dessa 50 tkr beror 40 tkr på att realisationsförlusten inte beräknas realt och 10 tkr på att inte ens den nominella förlusten kan utnyttjas på grund av begränsningen i avdragsrätten.

modifikationer som diskuterats ovan. Dessa två frågor skall här diskuteras med utgångspunkt från de aspekter på realisationsförlustavdrag som anförts ovan.

8.2.1 När föreligger en realisationsförlust?

1. *Avyttring*, som en nödvändig förutsättning för avdrag, betonades starkt i den ursprungliga lydelsen av 36 §: "För att förlust å icke yrkesmässig avyttring . . . skall få avdragas erfordras, att förlusten . . . uppkommit genom avyttring av . . . egendom, som förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång . . .".[14] Regelns utformning torde ha sin grund i beskattningens anknytning till spekulationssyftet, och markerade att syftet presumerades föreligga om såväl förvärv som avyttring vara av onerös karaktär.

I äldre rättspraxis har realisationsförlustavdrag inte medgivits när aktier blivit värdelösa genom aktiebolagets konkurs (RÅ 1940 Fi 541)[15] eller fordran blivit värdelös genom gäldenärens betalningsoförmåga (RÅ 1955 Fi 1180).[16] Konstaterad värdelöshet har inte betraktats som avyttring.[17] Rättsfallen innebär att avyttringsbegreppet givits en restriktiv innebörd. Då realisationsvinstbeskattningen tidigare inte var heltäckande, och ett spekulativt moment måhända saknas när "avyttringen" inte var en följd av ett beslut från den skattskyldige, är det svårt att hävda att denna rättstillämpning inte stod i överensstämmelse med beskattningens grunder.

Efter införandet av den eviga realisationsvinstbeskattningen motiveras numera beskattningen med skatteförmågeprincipen och realisationsvinstens karaktär av inkomst, och rättstillämpningen kan däremot inte sägas stå i överensstämmelse med dessa nya grunder. Kravet på avyttring kvarstår dock i lagtexten, men frågan är om man inte kunde ge begreppet en mer extensiv innebörd. Avyttringsbegreppet har i praxis angående beskattning av realisationsvinster, se ovan avsnitt 5.1, mer givits en reell än en formell innebörd. En liknande extensiv tillämpning borde kunna ske även avseende avdragsrätten för realisationsförluster. Nedan skall undersökas i vilken mån en sådan utveckling kan skönjas i förarbeten och praxis.

2. Under senare år har på kapitalmarknaden emitterats ett antal s k *optionslån* med optionsrätter. Rätterna är normalt frånskiljbara. Det förekommer även helt fristående rätter till framtida förvärv av aktier, etc. Rätterna

[14] Dåvarande lydelsen av 36 § anv p 2.

[15] Se vidare nedan punkt 5.

[16] I 1955 års fall skedde formellt en försäljning av reversen till en syster för 50 kr. Reversen torde ha ansetts vara värdelös varför något värde ej kunde avyttras; se härom Bergström 1978 s 100 not 17. Se vidare nedan angående RR:s dom 1985.03.06.

[17] Mutén 1959 s 93.

berättigar vid en viss tidpunkt till inköp av aktier till ett på förhand bestämt pris. Överstiger aktiernas marknadspris vid köptillfället inte det avtalade priset är optionsrätten utan värde. Det har ansetts att avdrag för denna kapitalförlust inte kan erhållas.[18]

I samband med lagstiftningsåtgärder angående optionsrätter och konvertibla skuldebrev framlades ett förslag i Ds Fi 1984:24, att avdrag skulle medges för dessa kapitalförluster. Dep chefen avvisade dock förslaget i prop 1984/85:193 s 44 f, och anförde som skäl härför:

> "(E)n sådan avdragsrätt är en nyhet på ifrågavarande beskattningsområde. Vid realisationsvinstbeskattningen gäller nämligen alltsedan lagstiftningens tillkomst att endast realiserade, dvs genom avyttring uppkomna, vinster och förluster beaktas. Ett avyttringskrav har således uppställts som en primär förutsättning för att realisationsvinstbeskattning över huvud taget skall komma ifråga."[19]

Dep chefen har tillmätt avyttringskravet en större principiell innebörd än rekvisitet torde ha. Oavsett de invändningar som kan anföras, har lagstiftaren dock intagit ståndpunkten att avyttringsrekvisitet alltjämt har en självständig principiell innebörd. Denna uppfattning återfinns även i prop 1985/86:78 s 12; se ovan avsnitt 5.1.1 punkt 6.

3. I praxis finns inte heller någon tendens till en mer extensiv tillämpning av avyttringsrekvisitet. Ett rättsfall angående *fastighet* torde visa att tillämpningen alltjämt är restriktiv.

Rättsfallet gäller inte ett fall där en fastighet bedömts vara värdelös på ett sådant sätt att en definitiv kapitalförlust kan anses föreligga,[20] utan ett fall där fastighetsförvärvet återgått på sådant sätt att en avyttring inte ansetts föreligga.

> RÅ82 1:10. Herbert A förvärvade enligt köpekontrakt den 23 januari 1978 vissa fastigheter i Tidaholm. Den 10 april 1978 avtalades mellan säljaren och Herbert att köpet skulle återgå. Herbert förband sig att utge skadestånd till säljaren med 300 000 kr. Vid 1979 års taxering yrkade Herbert avdrag med 300 000 kr för realisationsförlust vid återgång av Tidaholmsfastigheterna. Realisationsförlusten avräknades mot en realisationsvinst vid försäljning av en fastighet i Tibro.

[18] Tivéus SST 1984 s 195.

[19] Kravet på symmetri ansågs inte i sammanhanget tillräckligt tungt vägande då realisationsvinster på skuldebrev kan undgå beskattning. Så tunga skäl som enligt dep chefen krävdes för att frångå avyttringskravet ansågs därför inte föreligga. Som ytterligare argument anfördes vidare att optionsrätter f n är föremål för livlig omsättning, trots att en eventuell framtida förlust inte är avdragsgill; s 45.

Detta hindrar dock inte att förhållandet kan ha negativa effekter såväl på investeringsbeteendet (neutralitetsbrist) som för den skattskyldige som drabbas av en förlust (brist i beaktandet av skatteförmågan).

[20] Teoretiskt kan dock sådana fall tänkas förekomma, exempelvis avseende byggnad på annans mark som totalförstörs varför någon avyttring av byggnaden inte kan ske. Är byggnaden schablonbeskattad kan inte heller något utrangeringsavdrag erhållas.

TN fann att skadeståndet utgjorde en ej avdragsgill kapitalförlust. LR, i vars dom KR ej gjorde ändring, fann att den skriftliga överenskommelsen om återgång av köpet inte utgjorde avtal om avyttring av fast egendom. Avdrag för realisationsförlust vägrades därför. Skadeståndet hade inte heller samband med någon annan förvärvskälla och utgjorde därför en ej avdragsgill kapitalförlust.

RR: "Det skadestånd, som A i egenskap av köpare har åtagit sig att utge till säljaren, kan inte anses utgöra någon i förvärvskällan tillfällig förvärvsverksamhet avdragsgill omkostnad. På grund härav och då skadeståndet ej heller är avdragsgillt i annan förvärvskälla lämnar RR besvären utan bifall."

Av RR:s dom framgår inte klart, i motsats till LR:s och KR:s domar, att hävningen inte ansetts vara en avyttring. Denna förklaring förefaller dock vara den mest sannolika.[21]

Vidare kan anföras att säljare i RÅ 1933 ref 45 och RÅ 1958 ref 33 har beskattats för behållen handpenning efter återgång av fastighetsförsäljningarna, inte som realisationsvinst utan enligt 35 § 1 mom 1). Detta kan eventuellt tolkas så att RR inte ansett att någon avyttring skett.

Stadgandet i 35 § 1 mom 1) fångar upp vissa intäkter som har samband med de transaktioner som beskattas enligt realisationsvinstreglerna, men som inte har bedömts vara realisationsvinster. Beskattningen omfattar intäkten minskat med kostnader som har samband med intäktens förvärvande; RÅ 1933 ref 45. Stadgandet har dock ingen motsvarighet på avdragssidan.[22] Detta utgör således en ytterligare asymmetri i behandlingen av förluster.

RÅ82 1:10 innebär en än mer formell tillämpning av avyttringsrekvisitet än äldre praxis. Det kan därför konstateras att förändringen av realisationsvinstbeskattningens principiella grund i praxis inte torde ha medfört någon ändring i tillämpningen av avyttringsrekvisitet.

4. En fortsatt restriktiv inställning till avyttringsrekvisitets innebörd för avdragsrätten för realisationsförluster kan således konstateras. Denna inställning torde ha sådan stadga att någon praxisändring inte förefaller möjlig. En förändring torde kräva en lagändring.

Skäl för en lagändring är primärt allmänna symmetriaspekter. Dessa framträder med särskild styrka på fastighetsområdet eftersom alla kapitalvinster där i teorin blir föremål för beskattning.[23] Vidare gäller att förekommande transaktioner befinner sig på en glidande skala där någon klar och objektiv gräns är svår att uppställa med avseende på transaktionens inordnande under avyttringsbegreppet. Praxis tycks ha gett avyttringsbegreppet en vidare innebörd då vinster förelegat än då förluster uppstått. Det kan nämligen

[21] Se vidare Melz SN 1983 s 239 ff och särskilt Bergström 1984 s 97 ff.

[22] Thorell 1985 s 284.

[23] Vid fastighetsvinstbeskattningen kan knappast avdragsgilla realisationsförluster och skattefria realisationsvinster uppstå som två delar i samma transaktion, något som kan förekomma vid värdepapperstransaktioner och i prop 1984/85:193 ansetts tala mot avdragsrätten.

hävdas att en hävning (RÅ82 1:10) till sin karaktär uppvisar större likhet med en försäljning än vad en amortering av en skuld gör (RÅ 1977 ref 39; se avsnitt 5.1).

De lege ferenda kan följande anföras. Realisationsprincipen innebär att en förlust måste vara definitiv. En definitiv förlust kan konstateras genom en försäljning. En definitiv förlust som helt klart har samband med en investering i aktier, fastigheter, etc föreligger även i de ovannämnda fallen av konkurs, återgång, etc. Även sådana definitiva förluster bör vara avdragsgilla.[24]

5. Det som framstår som särskilt otillfredsställande med det gällande rättsläget är att dess resultat förefaller godtyckliga. Avdragsrätten för realisationsförlust beror helt på i vilken form förlusten uppstår. Kan en formell avyttring företas erhålls avdrag även om tillgången är i det närmaste värdelös. Detta framgår senast i praxis av RR:s dom 1985.03.06.[25]

I rättsfallet medgavs avdrag för realisationsförlust i ett fall där den skattskyldige för 1 000 kr till sin bror sålt aktier med ett nominellt värde av 500 tkr i ett i konkurs försatt bolag. Något skenavtal ansågs ej föreligga. RR anförde:

> "I målet får visserligen anses utrett att enda orsaken till aktieförsäljningen har varit en önskan att åstadkomma en skattemässigt avdragsgill realisationsförlust. Enligt KL:s regler står det emellertid i princip en skattskyldig fritt att genom avyttring av aktier framkalla en realisationsförlust. . .".

I rättsfallet angavs även att lagen om skatteflykt inte var tillämplig då försäljningen skett före lagens ikraftträdande. Detta, av omständigheterna opåkallade uttalande, kan eventuellt tolkas så att RR ansett lagen tillämplig om försäljningen skett efter lagens ikraftträdande.

En tillämpning av skatteflyktslagen kräver att avdragsrätten för kapitalförluster som uppkommit utan avyttring inte är avdragsgilla enligt skattelagstiftningens grunder. Det är dock, som anförts ovan, tvivelaktigt om så är fallet. I och för sig kan en sådan uppfattning om grunderna utläsas i modernare lagförarbeten, men dessa uttalanden torde inte ha relevans utanför det område som då var föremål för lagstiftning.[26]

Det är inte helt uteslutet att avdrag för realisationsförlust kan erhållas även utan en försäljning. Det tidigare omnämnda fallet, RÅ 1940 Fi 541, där avdrag vägrades för realisationsförlust, gällde ett aktiebolag som under beskattningsåret avträtt sin egendom till konkurs, men det framgår inte om konkursen var avslutad under beskattningsåret. Detsamma gäller RÅ 1949 Fi 509. Under referatet av det senare fallet, i SST rh 1949 s 58, har redaktionellt anmärkts: "Förlust å aktier genom bolags slutlikv. och upphörande torde vara att anse som förlust genom avyttring (däremot kan konkursinträdet ej konstit. realis.-förlust, R.Å 1940 not 541)." Detta torde vara möjligt då utskiftning i samband med likvidation av aktiebolag ansetts likställt med avyttring av aktierna; RÅ 1927 ref 32.

[24] Avdragsrätt föreligger dock inte om förlusten kan anses ha karaktär av personlig levnadskostnad; se avsnitt 6.4. Eftersom avdrag enligt praxis inte medges för realisationsförlust vid försäljning av personligt lösöre, torde exempelvis inte sådant avdrag heller böra medges vid totalförlust genom stöld, brand etc. Avskaffas avyttringsrekvisitet får denna och likartade frågor övervägas.

[25] Äldre praxis av liknande beskaffenhet; RÅ 1941 Fi 550 och RÅ 1957 Fi 2703.

[26] Se prop 1980/81:17 s 26.

Enligt 13 kap 19 § aktiebolagslagen (1975:1385) skall bolaget likvideras om konkursen avslutas med överskott. Avslutas konkursen utan överskott är bolaget upplöst när konkursen avslutas.[27] De lege lata torde det förra, men ej det senare, fallet kunna anses som en avyttring. Med en extensiv tillämpning av avyttringsbegreppet torde det dock ligga inom det möjligas ram att anse även det senare som en avyttring. En sådan rättstillämpning hålls dock inte för sannolik då praxis i övrigt tillämpat avyttringsbegreppet restriktivt avseende realisationsförluster.[28] Veterligen har dock den aktuella frågan i praxis inte ställts på sin spets då det i ovannämnda notisfall inte framgår om konkursen avslutats under det beskattningsår som var under bedömning.

8.2.1.1 Avsiktligt framkallade realisationsförluster

Möjligheten att avsiktligt framkalla realisationsförluster har i USA resulterat, förutom i en begränsning i avdragsrätten av likartat slag som i Sverige,[29] i särskilda regler om s k wash sales. Realisationsförluster erkänns inte när försäljning och återköp skett inom en 30-dagarsperiod eller då försäljningar skett mellan familjemedlemmar.[30] I Sverige finns ingen sådan regel, men i praxis har man i några fall ansett försäljning och återköp av värdepapper vara skentransaktioner; RÅ 1949 Fi 278, 1964 Fi 1297, 1965 Fi 270 och 1969 Fi 2032.[31]

Under vilka omständigheter försäljning och återköp av fastighet bedöms som skentransaktion är oklart. I RÅ 1976 ref 86 sålde den skattskyldige två fastigheter och återköpte samma dag en del av den ena fastigheten.[32] Transaktionen tycks i sin helhet ha bedömts som en avyttring, men frågan härom ställdes inte på sin spets då varken vinst eller förlust uppstod på den del av fastigheten som återköptes.[33]

En försäljning av en fastighet med efterföljande återköp av en del av fastigheten medför alltid vissa reella konsekvenser, avseende lagfart, avstyckning, avstyckningskostnader och stämpelskatt.[34] Det är möjligt att transaktionerna därför inte till någon del kan ses som en skentransaktion. Anses vidare dessa konsekvenser vara det huvudsakliga skälet för transaktionens uppläggning är inte heller skatteflyktslagen tillämplig; se RÅ 1984 Aa 189.

[27] Samma regel fanns i tidigare aktiebolagslagar (1944:705) 170 § respektive (1910:88 s 1) 119 §.

[28] Vid konkursens avslutande är aktien definitivt värdelös. I RÅ 1955 Fi 1180 torde det ha ansetts omöjliggöra en avyttring; se ovan punkt 1.

[29] Den skillnaden föreligger dock att avdragsrätten utsträcks även till övriga inkomster upp till 3 000 USD per år; IRC Sec 1211.

[30] IRC Sec 1091 (a).

[31] Se angående dessa fall Bergström 1978 s 98 f.

[32] Anledningen till detta förfarande torde ha varit att s k fasta tillägg skulle erhållas vid försäljningen. Se även det liknande fallet RSV Dt 1974:21.

[33] Däremot togs särskild hänsyn till återköpet vid fördelningen av köpeskillingen mellan de sålda fastigheterna; se vidare nedan avsnitt 9.3.1.2.

[34] Vid transportköp utgår stämpelskatt endast för den senaste överlåtelsen; 7 § stämpelskattelagen (1984:404). Transportköp föreligger om "ett köp av fast egendom (överlåts) utan något annat tillägg eller någon annan ändring i köpevillkoren är tiden för tillträdet och betalningen...".

För aktier som säljs genom fondkommissionär finns numera likaså ganska avsevärda transaktionskostnader bl a genom omsättningsskatten enligt lag (1983:1053) om skatt på omsättning av vissa värdepapper.

I prop 1980/81:104 s 25 f beskrivs däremot ett återköpsförfarande som dep chefen anser bör underkännas åtminstone med tillämpning av skatteflyktslagen. Förfarandet innebär att två fastigheter A och B som ingår i samma resultatberäkningsenhet säljs samtidigt, varvid A säljs till verkligt värde och B till ett pris som motsvarar enhetens nominella ingångsvärde. Vid en gemensam resultatberäkning reduceras vinsten på A genom indexuppräkning av B:s ingångsvärde. Därefter återköps B till oförändrat pris.

Förfarandet får oriktiga effekter om B säljs under sitt marknadsvärde. Vid en försäljning av B till marknadsvärde torde förfarandet dock vara invändningsfritt då det endast innebär att en verklig real förlust inom resultatberäkningsenheten utkvittas mot en real vinst på annan del av resultatberäkningsenheten. Härigenom undviks att mer än den totalt existerande kapitalvinsten beskattas vid en delavyttring; se vidare avsnitt 9.1.1 punkt 7.

8.2.2 Beräkning av realisationsförlusters storlek

1. Beräkningen av realisationsförlustens storlek torde med de undantag angående indexuppräkning och alternativa ingångsvärden som tidigare angivits, ske på samma sätt oavsett om resultatet blir en vinst eller en förlust. Några speciella frågor skall dock beröras.

2. Som framhållits ovan i avsnitt 6.4 medges inte avdrag för realisationsförlust vid försäljning av personligt lösöre då förlusten anses vara en personlig levnadskostnad. Detta gäller inte vid fastighetsförsäljningar. Vid försäljning av en fastighet som använts som egen bostad får personlig förbrukning beaktas inom ramen för resultatberäkningen på det sätt som diskuterats i avsnitt 6.4. Visar beräkningen att en förlust föreligger är denna avdragsgill.

3. I RÅ 1984 Aa 104 förklarade RR att en försäljning av aktier till ett av säljaren ägt AB till ett pris som låg under såväl anskaffningskostnaden som marknadsvärdet inte kunde anses medföra en realisationsförlust, då underprisförsäljningen skett i syfte att tillskapa en reserv i bolaget. RSV:s nämnd för rättsärenden vägrade avdraget med motiveringen att "överlåtelsen i skattehänseende utgör en kombination av en avyttring och ett tillskott till bolaget. Därvid omfattas en andel av de överlåtna aktierna som motsvarar ett marknadsvärde på 100 000 kr av avyttringen och resterande andel av tillskottet." Denna torde vara en korrekt beskrivning av transaktionens verkliga innebörd. RR:s dom kan basera sig på samma uppfattning, men det framgår inte klart.[35]

Vid bolagsbildning kan tillgångar normalt överföras till ett avräkningspris under marknadsvärdet varför någon realisationsvinst inte behöver uppstå; se ovan avsnitt 5.1.1. Denna praxis innebär ett medvetet avsteg från verkliga förhållanden då marknadsmässigt vederlag erhålls genom att de överförda

[35] RR:s majoritet torde däremot ha en annan uppfattning än den minoritet som ansåg att överlåtelsen skulle behandlas som ett blandat fång enligt delningsprincipen. Då överlåtelsen inte kan anses ha ett benefikt inslag torde det vara riktigt att inte tillämpa delningsprincipen.

tillgångarna påverkar värdet av apportörens aktieinnehav. De skäl som motiverar denna praxis ger dock inte anledning att avdrag skall kunna medges för fiktiva förluster vid en sådan avyttring där marknadsmässigt vederlag i verkligheten erhålls. RÅ 1984 Aa 104 får anses visa att detta är inställningen i praxis.

Det är däremot möjligt att erhålla avdrag för fiktiva förluster vid en försäljning som verkligen sker till ett pris under marknadsvärdet, även om prisnedsättningen har ett benefikt syfte. Denna fråga skall dock behandlas först nedan i avsnitt 14.2.2.4 angående blandade överlåtelser (delvis försäljning, delvis gåva) av kapitaltillgångar.

8.3 Sammanfattning

Vore reglerna för realisationsförlustavdrag helt symmetriska med reglerna för beskattning av realisationsvinst skulle det inte finnas anledning att i ett särskilt kapitel behandla realisationsförluster. Nu finns flera asymmetrier.

I KL har avdragsrätten medvetet inskränkts så att en realisationsförlust endast kan avdras mot realisationsvinst. Denna inskränkning var tidigare klart motiverad när även beskattningen av realisationsvinster var väsentligt inskränkt. Idag, då realisationsvinstbeskattningen utvidgats och grundar sig på skatteförmågeprincipen, är det mer allvarligt att inskränkningen medför brister i beaktandet av skatteförmågan.

Realisationsförluster vid fastighetsförsäljningar beräknas till sitt nominella belopp, och för lös egendom kan avdraget t o m reduceras till ett lägre belopp. Motiven härtill är oklara. Det förefaller omotiverat att avdrag medges för mindre än den nominella förlusten. Det är däremot inte lika klart att förlusten borde beräknas realt, då gränserna inte är självklara för en real inkomstberäkning i ett i övrigt nominalistiskt system.

Den asymmetriska behandlingen av realisationsvinster och realisationsförluster medför att avgränsningen av realisationsvinstbeskattningen blir väsentlig. Att en intäkt blir hänförlig till en resultatberäkning som utvisar realisationsförlust innebär ofta att intäkten undgår annan beskattning samtidigt som minskningen av förlusten inte har några negativa konsekvenser, då någon vinst ändå inte uppstår och realisationsförlusten inte kan utnyttjas. Detta ökar betydelsen av tillämpningen av regler som hänför intäkter till en viss realisationsvinstberäkning eller till en annan förvärvskälla. Sådana gränsdragningsfrågor kommer att behandlas i den fortsatta framställningen; exempelvis avgränsningen av resultatberäkningsenheten, gränsdragningen mellan upplåtelse och överlåtelse, mellan avkastning och köpeskilling, mellan rörelse- och realisationsvinstbeskattning etc.

Rättstillämpningen har, vid sidan av de lagstadgade asymmetrierna, samma innebörd om en avyttring medför realisationsförlust som om den medför

realisationsvinst. Ett exempel härpå, som skall behandlas nedan i avsnitt 14.2.2.4, är praxis angående gränsdragningen mellan försäljning och gåva. Man torde dock kunna påstå att praxis angående avyttringsbegreppet är mer restriktiv avseende fall där förlust uppstår än när vinst uppstår. Detta torde ha sin grund i KL:s krav på avyttring och den historiska motiveringen till detta krav, men framstår idag inte längre som motiverat. En ändrad rättstillämpning förordas därför.

9. DELAVYTTRING AV FASTIGHET

En person innehar normalt flera kapitaltillgångar. Tillgångarna kan ha stigit olika mycket i värde och vissa kan ha sjunkit i värde. Säljer han en tillgång måste man vid en realisationsvinstbeskattning bestämma om en försäljning skall anses medföra realisation av just den vinst eller förlust som belöper på den försålda tillgången eller om försäljningen skall anses medföra realisation av en *del* av den vinst eller förlust som belöper på flera av de innehavda tillgångarna. För att avgöra detta måste en resultatberäkningsenhet bestämmas. Enligt KL gäller för fastigheter som huvudregel att taxeringsenheten utgör resultatberäkningsenhet vid realisationsvinstbeskattningen. Den närmare avgränsningen av resultatberäkningsenheten samt fördelningen av försäljningsintäkten på flera resultatberäkningsenheter behandlas i avsnitt 9.3.

Omfattar en försäljning mindre än hela resultatberäkningsenheten föreligger en delavyttring. Vid realisationsvinstberäkningen måste därvid avgöras hur stor del av det för hela fastigheten gemensamma omkostnadsbeloppet som får kostnadsföras mot försäljningsintäkten. I avsnitt 9.1 skall diskuteras vilka metoder, som kan användas härför, och metodernas principiella innebörd och effekter. Därefter diskuteras mer konkreta problem vid tillämpningen av metoderna; avsnitt 9.2.

Om en person innehar endast en del av en fastighet är en försäljning av hela denna del inte en delavyttring, då avyttringen omfattar hela hans resultatberäkningsenhet. Vissa med en delavyttring likartade frågor kan dock föreligga, då omkostnader kan vara gemensamma för alla delägarna till fastigheten. Även denna typ av försäljningar skall därför behandlas nedan i avsnitt 9.2.

9.1. Principer för resultatberäkning vid delavyttringar

En delavyttring kan anses omfatta en större eller mindre andel av fastighetens existerande värdeökning. Hur stor del härav som kommer att framkomma som realisationsvinst beror på hur stor del av omkostnadsbeloppet som får avräknas vid försäljningen. Tre olika uppfattningar härom kan diskuteras.

A. Någon kapitalvinst anses inte realiserad innan försäljningsintäkten överstiger fastighetens totala omkostnadsbelopp.

B. Realisationen anses primärt avse vinsten, och omkostnadsbeloppet kostnadsförs inte så länge det resterande tillgångsvärdet överstiger det totala omkostnadsbeloppet.

C. Realisationen anses avse en kvotdel av tillgången och en kvotdel av kapitalvinsten blir beskattad genom att en kvotdel av omkostnadsbeloppet får kostnadsföras.

Ett exempel kan konkretisera innebörden av ovanstående:

> Fastighetens omkostnadsbelopp är 500 tkr och marknadsvärdet är 800 tkr. Metod A medför beskattning först när genom delavyttringar försäljningsintäkten totalt överstiger 500 tkr. Metod B innebär att vid delavyttringar upp till 300 tkr hela intäkten beskattas som realisationsvinst. Efterföljande försäljningar beskattas inte såvida inte fastighetens marknadsvärde stiger ytterligare.

Metod A innebär en långtgående försiktighet. Förmögenhetstillväxten kan frigöras och konsumeras utan beskattningskonsekvenser.[1] En fördel är att någon inlåsningseffekt inte existerar så länge någon beskattning inte sker. Inlåsningen av den resterande tillgången ökar däremot. Metoden sträcker sig längre än vad realisationsprincipens beaktande av betalningsförmåga och värderingssäkerhet normalt torde kräva och innebär då en omotiverad underskattning av skatteförmågan. Metoden tillämpas inte vid delavyttringar. Den förekommer däremot i situationer där försäljningsintäkten delvis bestämts utgå som en oviss tillkommande framtida köpeskilling; se avsnitt 12.3 och 13.4.3.

Den långtgående beskattningen enligt metod B torde strida mot realisationsprincipens grunder. Betalningsförmåga kan i och för sig anses föreligga då försäljningsintäkten överstiger kapitalvinsten och därmed skatten.[2] Däremot uppstår värderingsproblem då metoden kräver att fastighetens hela värde uppskattas för en beräkning av hela kapitalvinsten. En ytterligare nackdel är att inlåsningseffekten vid delavyttringar blir kraftig.

I vissa ovanliga situationer kan ett beskattningsresultat liknande metod B erhållas. Skadas en byggnad på en konventionellt beskattad fastighet är försäkringsintäkten skattepliktig. Situationen liknar en delavyttring, men behandlas skattemässigt inte som en realisation; se ovan avsnitt 5.1.1 punkt 3. Någon del av omkostnadsbeloppet kan därför inte kostnadsföras enligt reglerna för delavyttring. Utrangeringsavdrag medges vidare endast om hela byggnaden förstörts.[3] Hela intäkten blir således omedelbart beskattad, om den skattskyldige ej gör avsättning till eldsvådefond.[4] Denna beskattning neutraliseras dock successivt genom fortsatta värdeminskningsavdrag på den skadade byggnadens anskaffningsvärde.

[1] Davidson, 1907 s 397, ansåg metoden omöjlig att använda då den skattskyldige genom att behålla resterande del av fastigheten kunde förhindra att kapitalvinsten någonsin beskattades.

[2] Belåning kan i realiteten medföra att så inte är fallet, men detta är inte unikt för en delavyttring. Det resterande fastighetsvärdet utgör i teorin tillräcklig säkerhet för lån som avser den ursprungliga investeringen.

[3] Prop 1980/81:68 del A s 127.

[4] Det gör han givetvis normalt. En sådan avsättning återförs dock till beskattning om fonden inte använts inom tre år; 8 § 6) lagen (1981:296) om eldsvådefonder.

Metod C torde vara den lösning som bäst tillfredsställer skatteförmåge- och realisationsprincipen; en delavyttring innebär att en del av den existerande kapitalvinsten anses realiserad. KL:s regler har även utformats med utgångspunkt från att detta mellanliggande alternativ är det riktiga. Några närmare överväganden härom finns dock inte i förarbetena.[5]

9.1.1. Kvotdelar eller särskiljbara delar?

1. I detta avsnitt skall diskuteras de ytterligare val avseende metoden för proportionering av omkostnadsbeloppet på den avyttrade delen respektive restfastigheten, som metod C medför.

En avyttrad del kan antingen behandlas som en konkret särskiljbar del av helheten eller som en abstrakt kvotdel.

Särskiljningsmetoden innebär att man så långt det är praktiskt möjligt försöker särskilja kostnader, anskaffningstidpunkt etc för den avyttrade delen. I sin renodlade form innebär denna variant helt enkelt att den avyttrade delen görs till en egen resultatberäkningsenhet.

Enligt kvotdelsmetoden utgör resultatberäkningsenheten en helhet, som inte kan separeras i olika konkreta delar. En delavyttring får därför behandlas med utgångspunkten att det är en kvotdel av helheten som avyttras.

I detta avsnitt skall studeras i vilka sammanhang de båda metoderna, mer eller mindre renodlat, tillämpas, samt vilka de funktionella skillnaderna mellan metoderna är.

2. *Kvotdelsmetoden* kan brytas upp i olika beståndsdelar och kan då beskrivas på följande sätt.[6] Resultatberäkningsenheten skall ses som en helhet, vilken kan utvidgas och inskränkas genom tilläggsanskaffningar och delavyttringar. Separata anskaffningar adderas därför samman till ett totalt anskaffningsvärde för helheten. För varje delavyttring sker en resultatberäkning. Vid delavyttringen anses den totala anskaffningskostnaden jämnt fördelad över hela resultatberäkningsenheten. Det är en ideell andel av denna helhet som avyttras och en ideell andel av omkostnadsbeloppet hänförs till delavyttringen, genom proportionering av det totala omkostnadsbeloppet. Man fastställer således inte vilka omkostnader som verkligen hänför sig till den avyttrade delen.

Genomsnittsmetoden som används vid realisationsvinstberäkning vid försäljning av två-årsaktier är en renodlad tillämpning av kvotdelsmetoden.[7] Av

[5] Se SOU 1975:53 s 123 ff för en redogörelse för därvarande och tidigare överväganden om delavyttringsregler.

[6] Sandels har i SN 1968 s 129 ff, diskuterat kvotdelsmetodens innebörd och tillämplighet vid aktievinstbeskattningen. Sandels talar om fyra olika principer; bråkdels-, accessions-, slutavräknings- och proportioneringsprincipen. Nedanstående beskrivning av kvotdelsmetoden innefattar dessa fyra principer även om framställningen inte har disponerats efter dem.

[7] Det sammanlagda anskaffningsvärdet för äldre aktier skall divideras med antalet äldre aktier för att erhålla en genomsnittlig anskaffningskostnad; 36 § anv p 2 b.

de två alternativt tillämpliga reglerna vid fastighetsförsäljningar är, som skall visas nedan, den s k alternativregeln i huvudsak en kvotdelsmetod, medan huvudregeln ger uttryck för särskiljningsmetoden. Den närmare innebörden av de båda reglerna skall först undersökas, varefter de används för en jämförelse mellan kvotdelsmetoden och särskiljningsmetoden.

3. Enligt KL:s *huvudregel* för delavyttring skall "vinstberäkning på grund av avyttring av en del av en fastighet grundas . . . på förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen"; 36 § anv p 2 a 13:e st. Den närmare innebörden av huvudregeln framgår inte explicit av stadgandet, utan härför måste man gå till förarbetena.

Huvudregeln diskuterades första gången i prop 1967:153. Någon lagregel föreslogs inte, men dep chefen gjorde ett uttalande där han förordade proportionering "med utgångspunkt från den ursprungliga värdenivån, således den tidpunkt till vilken kostnaden hänför sig, dvs i allmänhet inköpsåret resp det år förbättringar bekostats".[8] Vad som förordades torde innebära en fördelning av varje komponent som ingår i omkostnadsbeloppet.[9]

Huvudregelns innebörd torde således vara att en konkret fördelning av anskaffnings-, förbättringskostnader etc på avyttrad del respektive restfastigheten skall ske så långt som möjligt.[10] Har taxeringsenheten förvärvats genom flera skilda fång av olika markområden[11] (ej ideella andelar) innebär i själva verket huvudregeln att varje fång kan utgöra en separat resultatberäkningsenhet. Huvudregeln kan därför karaktäriseras som en särskiljningsmetod. Endast vid successiva förvärv av ideella andelar innehåller huvudregeln inslag av kvotdelsmetoden; se vidare nedan avsnitt 9.2.2.2.

4. Enligt *alternativregeln* "skall omkostnadsbeloppet för fastighetsdelen . . . tas upp till ett belopp som motsvarar så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet . . . som vederlaget för fastighetsdelen utgör av fastighetens hela värde vid avyttringstillfället"; 36 § anv p 2 a 13:e st. Alternativregeln innebär en klar tillämpning av kvotdelsmetoden.

5. Huvud- och alternativregeln i 36 § anv p 2 a 13:e st är således principiellt sett av helt skilda karaktärer. En jämförelse mellan huvud- och alternativregeln innebär därför även en jämförelse mellan kvotdels- och särskiljningsmetoden. Följande exempel får utgöra underlag för jämförelsen.

[8] A prop s 134.

[9] Denna tillämpning kom även senare till uttryck i praxis, se RÅ 1972 ref 67, och i författningsförslaget i SOU 1975:53; s 28 och 128. I propositionen, 1975/76:180 s 140, föreslogs dock den nu gällande, mer allmänt hållna formuleringen men det angavs inte att någon saklig skillnad var åsyftad gentemot förslaget.

[10] Se även beräkningsexemplen i Roos 1982 s 110 och Nilsson – Toftered 1986 s 272 f.

[11] Observera att en taxeringsenhet kan bestå av flera olika registerfastigheter; se vidare nedan avsnitt 9.3.

En skattskyldig förvärvar år 1 fastigheten A för 100 tkr. Något år senare förvärvar han den intilliggande fastigheten B för 150 tkr. Registerfastigheterna kommer därefter att utgöra en taxeringsenhet. Vid försäljningstillfället är fastigheterna värda 130 tkr/st. Vid en tillämpning av huvudregeln blir omkostnadsbeloppet för fastigheterna 100 tkr respektive 150 tkr. Tillämpas alternativregeln blir omkostnadsbeloppet 125 tkr per fastighet. (Från penningvärdeförsämring bortses).

Följande kan sägas om konsekvenserna av huvud- och alternativregeln.

6. Huvudregeln ger den skattskyldige möjlighet att redovisa olika resultat beroende på vilken del av taxeringsenheten han säljer. I ett fall av ovanstående karaktär kan han vara indifferent i valet mellan försäljningsobjekt, varvid beskattningsresultatet blir styrande. Alternativregeln är däremot *neutral*.[12] Vid delavyttring av fastigheter torde dock neutralitetsaspekten inte vara så viktig. I fall där fastigheterna/fastighetsdelarna är väsentligt olika lär icke-skattemässiga omständigheter ha större betydelse för valet av försäljningsobjekt.

7. Det förefaller svårt att ange vilken metod som entydigt bäst kan anses mäta *skatteförmågan* vid en delavyttring. Några tämligen klara brister vid tillämpningen av huvud- respektive alternativregeln kan dock påtalas.

I exemplet ovan har den skattskyldiges egendom stigit i värde med 10 tkr totalt. Vid en försäljning av fastighet A framkommer dock en vinst på 30 tkr vid tillämpning av huvudregeln. Då möjlighet saknas att få avräkna den orealiserade förlusten (20 tkr) på fastighet B, blir den skattskyldige beskattad för en inkomst på 30 tkr trots att han totalt sett bara har erhållit en förmögenhetsökning på 10 tkr.[13] En resultatutjämning borde ske åtminstone inom den i lagen angivna resultatberäkningsenheten, så att en delavyttring inte medför beskattning av mer än den förmögenhetsökning som belöper på resultatberäkningsenheten. Huvudregeln brister i detta avseende.

Avdrag borde inte heller kunna erhållas för en förlust om inte resultatberäkningsenheten totalt sett har minskat i värde. Huvudregeln ger här möjlighet att deklarera en *förlust* om fastigheten B säljs först, trots att resultatberäkningsenheten totalt sett inte gått ned i värde.[14]

[12] Det kan nämnas att dep chefen, i prop 1975/76:180 s 155, framhöll det som en fördel med genomsnittsmetoden för aktieförsäljningar att den skattskyldige därvid "inte längre genom sitt val av aktier (kan) påverka resultatet av delavyttringen."

[13] Enligt bokföringsmässiga resultatberäkningsprinciper får en sådan överskattning av resultatet inte ske. Detta undviks genom att orealiserade förluster skall kostnadsföras; försiktighetsprincipen. Skattemässigt accepteras en sådan inkomstberäkning för omsättningstillgångar och sådana anläggningstillgångar vars försäljning rörelsebeskattas, men ej för realisationsvinstbeskattade anläggningstillgångar.

[14] Ett sådant resultat är dock inte alltid fördelaktigt för den skattskyldige pga de särskilda reglerna för beräkning och utnyttjande av realisationsförluster, som behandlats i föregående kapitel.

Tillämpas alternativregeln uppstår, i ovanstående fall, inte de brister som huvudregeln medför. Skall sådana brister helt undvikas krävs dock att den skattskyldiges hela förmögenhetsmassa utgör en resultatberäkningsenhet. Detta torde vara praktiskt omöjligt.

Inkomstberäkningen bör även diskuteras med utgångspunkt från det mer vanligt förekommande fallet att hela taxeringsenheten stigit i värde samt att den del som stigit mest i värde säljs.

Antag att fastigheten (råmark) förvärvats för totalt 100 tkr. Den ena halvan har stigit i värde till 80 tkr på grund av förväntningar om en särskild markanvändning. Den andra halvan är värd 60 tkr. Totalt sett har fastigheten stigit i värde med 40 tkr. Säljs den förstnämnda halvan blir vinsten 30 tkr enligt huvudregeln och 23 tkr enligt alternativregeln.[15]

Vid delavyttringen bör hela värdestegringen på den avyttrade delen anses säkerställd och betalningsförmåga för skatten på en så stor kapitalvinst föreligger. Det finns inte anledning att gardera restfastigheten mot värdeminskningar under dess anskaffningsvärde. Det är därför omotiverat, som fallet blir vid tillämpning av alternativregeln, att kostnadsföra någon del av det ingångsvärde som belöper på restfastigheten.[16]

Det ligger i alternativregelns natur att omkostnadsbeloppet vid en delavyttring kan antingen över- eller underabsorbera sin verkliga andel av det totala omkostnadsbeloppet. Denna effekt kan även leda till skattemässigt betingade dispositioner före en delavyttring:

> Två fastighetsdelar är anskaffade för 30 tkr (A) respektive 60 tkr (B) och är nu värda 60 tkr respektive 120 tkr. Den förra förbättras för 40 tkr. En proportionering fördelar det totala omkostnadsbeloppet med 59 tkr respektive 71 tkr på de båda delarna.[17] Den förbättrade delen har således underabsorberat sin förbättring med 11 tkr, vilket belopp i stället fallit på den andra delen.

Detta innebär exempelvis att en fastighetsägare före en delavyttring (i exemplet B) kan utföra förbättringar på restfastigheten (i exemplet A) för att minska realisationsvinsten vid delavyttringen. Sluteffekten är en omedelbar kostnadsföring av en del av förbättringskostnaden.[18]

Ingen av reglerna (metoderna) är således utan brister vid beräkningen av inkomstens storlek.

[15] 80 tkr ./. (100 tkr x 80/140).

[16] I realiteten nedskrivs restfastighetens anskaffningsvärde.

[17] (100 / 220) x 130 = 59 respektive (120 / 220) x 130 = 71.

[18] De felaktiga effekterna av att en avyttrad fastighetsdel absorberar en del av förbättringskostnaden från restfastigheten framstår som störst om fastigheten är schablonbeskattad. Vid schablonbeskattning minskar nämligen normalt inte avdragsrätten på restfastigheten i motsvarande mån, då det under innehavstiden saknas rätt till värdeminskningsavdrag för förbättringen, och då denna vid avyttringen av restfastigheten kan vara förbrukad så att något avdrag ändå inte skulle ha medgivits om den är en värdehöjande reparation; se härom avsnitt 6.4.2.1.

8. *Praktiska skäl* kan tala både för och emot huvudregeln. Utgör taxeringsenheten en gemensam brukningsenhet kan praktiska problem uppstå vid en fördelning av gemensamma kostnader. Valet av taxeringsenheten som resultatberäkningsenhet utgår just från att sådan gemensamhet föreligger, se nedan avsnitt 9.3, varför kostnader normalt torde vara gemensamma för hela resultatberäkningsenheten. Det kan dock finnas fall där delar av taxeringsenheten framträder som separata ekonomiska enheter, och då kan huvudregeln ha praktiska företräden.

Huvudregeln torde vara svåranvändbar vid allframtidsupplåtelser, då det kan vara svårt att uppskatta intrångets värde vid förvärvstidpunkten.[19] Följdriktigt är endast alternativregeln tillämplig på allframtidsupplåtelser. Vid en kombination av köp och allframtidsupplåtelse kan praktiska svårigheter uppstå om olika regler tillämpas på de olika överlåtelserna.[20]

9. Sammanfattningsvis har alternativregeln dels praktiska fördelar, dels fördelen att neutralitet upprätthålls mellan olika försäljningsalternativ. Huvudregeln kan däremot för normalfallen anses vara en bättre mätare på den "verkliga" vinsten och kan därför ha företräde från skatteförmågesynpunkt. Det torde vara det senare som är anledningen till att huvudregeln normalt framhålls som den principiellt riktiga, och att alternativregeln endast motiveras med praktiska skäl.[21] Anledningen kan även vara att man ser det som önskvärt att resultatenheten och avyttringen om möjligt sammanfaller. Detta uppnås vid tillämpning av huvudregeln då denna eftersträvar en fullständig konkret fördelning av alla kostnadsposter.

Den skattskyldige har valrätt mellan huvud- och alternativregeln. De nackdelar som endera regeln kan ha för den skattskyldige, kan han därför undvika genom att välja den andra regeln. Som visats ovan finns ett antal situationer där det i teorin kan finnas motiv att begränsa tillämpningen av endera regeln. De är dock troligen inte så frekventa att de motiverar de praktiska olägenheter något sådant skulle innebära.

9.2 Närmare om avyttring av del av fastighet

I detta avsnitt skall vissa rättstillämpningsproblem vid försäljning av del av fastighet behandlas. De problem som behandlas gäller dels delavyttringar i KL:s mening (fastighetsförsäljningen omfattar mindre än säljarens hela innehav av resultatberäkningsenheten), dels problem som kan uppstå när en fastighet har flera andelsägare.

[19] SOU 1975:53 s 128.

[20] A a s 126.

[21] Se Roos 1982 s 110, SOU 1975:53 s 129 och prop 1975/76:180 s 140.

9.2.1 Försäljning av en konkret fastighetsdel

1. "Köp, som innebär att visst område av fastighet kommer i särskild ägares hand, är giltigt endast om fastighetsbildning sker . . ."; 4 kap 7 § JB. Genom fastighetsbildningen kommer en ny registerfastighet att bildas av den förvärvade fastighetsdelen (avstyckning eller klyvning) eller också kommer den att sammanläggas med en annan redan existerande fastighet (fastighetsreglering). Förvärvas däremot en del av en fastighet utan att särskilt område utbryts genom fastighetsbildning, kommer köparen endast att äga en viss kvotdel (ideell andel) i fastighetens totala förmögenhetsvärde.

Vid försäljning av en konkret fastighetsdel kan som redan diskuterats antingen de kostnader som konkret belöper på den sålda delen (huvudregeln) eller en kvotdel av omkostnadsbeloppet (alternativregeln) kostnadsföras.

2. Enligt *huvudregeln* hänförs kostnaderna så långt som möjligt till den fastighetsdel där de konkret är nedlagda. Gäller det kostnader som enbart hänför sig till den avyttrade delen uppstår inga proportioneringsproblem. Är omkostnadsposter, som ingångsvärdet, förbättringskostnader och återlagda värdeminskningsavdrag, gemensamma för den avyttrade delen och restfastigheten skall kostnaderna proportioneras.

Den proportionering som skall ske får utgå från de fakta om kostnadstillfällets värdenivå som föreligger vid försäljningstillfället. Oftast torde taxeringsvärdena, deras uppdelning på byggnad och mark samt arealförhållandena vara de enda möjliga utgångspunkterna för en proportionering. En dylik proportionering är dock endast en hjälpregel, vilken kan frångås om skäl härför påvisas.[22]

Grundar sig ingångsvärdet på flera olika anskaffningar får kostnaden för varje anskaffning proportioneras för sig.[23] Används som alternativt ingångsvärde ett förhöjt taxeringsvärde bör proportioneringen ske med användning av värdenivån det år det använda taxeringsvärdet åsattes fastigheten.[24] Återlagda värdeminskningsavdrag bör proportioneras på samma sätt som proportioneringen av kostnaden för den byggnad etc som avdragen belöper på.

För det särskilda fall att en taxeringsenhet före det aktuella försäljningstillfället, men efter det år vars taxeringsvärde skall användas som alternativt ingångsvärde, uppdelats

[22] Som ett exempel kan anges RÅ 1971 Fi 1127 där det särskilt framhölls "den korta tidsrymd som förflutit mellan . . . förvärv(et) av fastigheten och försäljningen av markområdet".

Det är möjligt att man ansåg att den korta tiden talade för den skattskyldiges beräkning, vilken utvisade en lägre värdestegring på den sålda marken än vad hjälpregeln utvisade.

[23] Avser de olika delförvärven konkreta delar av fastigheten torde proportioneringen bara innefatta de förvärv som avser den försålda fastighetsdelen. Jfr nedan avsnitt 9.2.2.1. Vad där anförs om att separata utredningar ej behöver lämnas för varje inköp torde ej ha relevans i det här behandlade avseendet.

[24] Ekman SST 1968 s 16.

på flera taxeringsenheter, kan proportioneringen av taxeringsvärdet ske enligt värderelationen vid uppdelningstillfället; se RÅ82 1:82.[25]

Det rör sig här om en försäljning som sker efter det att fastighetsdelen blivit en egen taxeringsenhet, varför delavyttringsreglerna inte behöver vara tillämpliga. Delavyttringsreglerna kan dock vara tillämpliga om den skattskyldige valt att tillämpa en utvidgad resultatberäkningsenhet omfattande alla de taxeringsenheter som ingick i den ursprungliga taxeringsenheten; 35 § anv p 2 2:a st och nedan avsnitt 9.3. I detta fall borde vid en tillämpning av huvudregeln uppdelningen av taxeringsvärdet ske enligt värderelationen året då taxeringsvärdet åsattes.

De förefaller rimligt att uppdelningen av taxeringsvärdet oavsett om försäljningen behandlas som en delavyttring eller ej kan ske efter den för den skattskyldige fördelaktigaste metoden, endera enligt värderelationen året då taxeringsvärdet åsattes eller året då uppdelningen skedde.

3. Vid tillämpning av *alternativregeln* skall en proportionering av hela omkostnadsbeloppet ske. En viss kvotdel av det totala omkostnadsbeloppet får kostnadsföras vid delavyttringen. Täljaren för bråktalet är lika med vederlaget[26] för den avyttrade fastighetsdelen. Nämnaren är lika med fastighetens hela värde vid försäljningstidpunkten, och detta är ett värde som måste beräknas. Detta kan ske genom en faktiskt värdering eller med en hjälpregel som utvecklats i praxis.[27] Vid tillämpning av alternativregeln, i likhet med vid tillämpning av huvudregeln, följer dock eventuella fasta tillägg den del av fastigheten där huvudbyggnaden är belägen.

4. Enligt *hjälpregeln*, vid tillämpning av alternativregeln, kan det totala fastighetsvärdet beräknas genom att man till ersättningen för den avyttrade fastighetsdelen lägger det beräknade teoretiska marknadsvärdet på restfastigheten. Det senare värdet erhålls om den del av taxeringsvärdet som belöper på restfastigheten räknas upp med 133% och ett index motsvarande inflationen från tidpunkten för senaste fastighetstaxering; RR:s dom 1985.10.14. Ett ställningstagande måste därvid ske till hur delavyttringen påverkat taxeringsvärdet för restfastigheten.[28]

Värderingen av restfastigheten innebär likartade ställningstaganden som vid värdering av fastighet erhållen som köpeskilling vid fastighetsbyte. Som visats ovan i avsnitt 5.4. ställs därvid krav på tillförlitlig utredning för att frångå

[25] I fallet avstyckades 1977 Gäddvik 6:182 från Gäddvik 6:7. Proportioneringen av 1952 års respektive 1957 års taxeringsvärden skedde med hjälp av den andel av 1975 års taxeringsvärde för Gäddvik 6:7 som belöpte på den sedermera bildade fastigheten Gäddvik 6:182.

[26] Dvs köpeskillingen utan avdrag för försäljningsomkostnaderna.

[27] Metoden torde första gången ha använts i RÅ 1973 ref 1. I SOU 1975:53, s 131, har rättsfallet ansetts "ge uttryck för nuvarande praxis". I prop 1975/76:180 anförde däremot dep chefen inget om hjälpregeln; s 139.

[28] Två alternativ föreligger. Det ena ansluter sig till hjälpregelns schablonmässiga karaktär och fördelar taxeringsvärdet efter markareal, storleken på mark- och byggnadstaxeringsvärde etc. Det andra alternativet innebär att taxeringsvärdet för restfastigheten uppskattas till det värde som åsätts eller förväntas komma att åsättas vid en särskild fastighetstaxering; se Roos, 1982 s 115 ff, för exempel på hur detta kan tillgå. Det senare alternativet är materiellt sett riktigt.

en värdering med utgångspunkt i taxeringsvärdet. Detsamma gäller vid frågan om restfastigheten skall värderas enligt hjälpregeln eller på annat avvikande sätt. I RÅ84 1:66 har "fråga(n) om beviskravet för frångående av den s k hjälpregeln" bedömts:

Under 1978 hade mark för 450 tkr sålts. Fastighetens hela värde uppskattades till 2 730 285 kr, med utgångspunkt från 1975 års taxeringsvärde 1 350 tkr uppräknat med 133% och omräkningstalet 1,35. TI beräknade värdet till 4 264 814 kr, med utgångspunkt från 1981 års taxeringsvärde vilket grundade sig på värdenivån under avyttringsåret.

RR anförde att "av förarbetena framgår ... att hjälpregeln skall frångås endast om det är uppenbart att fastighetens saluvärde avviker från det som erhålls med tillämpning av schablonregeln."

Så ovillkorlig har dock hjälpregeln inte uttryckts i förarbetena. I SOU 1975:53, s 132, konstaterades att metoden använts i praxis. Metoden utvecklades något i betänkandet och benämndes regel, som, då den i princip inte avviker från redan existerande praxis, inte föreslogs införd i KL. Därefter angavs att "den angivna regeln är för övrigt att anse som en hjälpregel, som kan frångås, om det är uppenbart. . .".[29] Någon diskussion om vilken nivå för avvikelsen som är rimlig fördes däremot inte. Som redan tidigare framhållits omnämnde dep chefen överhuvudtaget inte hjälpregeln, och därmed inte heller förutsättningarna för dess frångående.[30]

RR har alltså upphöjt kommittéuttalandet till en närmast ovillkorlig regel, vilken RR utan eget sakligt ställningstagande tycks finna sig bunden av. En sådan bundenhet torde inte föreligga. RR borde därför ha företagit en bedömning av om de praktiska vinsterna av ett så strängt fasthållande vid den schablonmässiga regeln är så stora att de uppväger nackdelarna av att inte kunna företa en materiellt mer riktig vinstberäkning i fall av förevarande slag.

Med den redovisade uppfattningen om förutsättningarna att frångå hjälpregeln ansåg RR inte att TI "genom värdering av den aktuella fastigheten eller på annat sätt visat att saluvärdet på hela fastigheten vid tiden för försäljningen uppenbart avvek från det värde som N räknat fram med stöd av schablonregeln".

Kravet på *uppenbar* avvikelse från hjälpregelns värdering med utgångspunkt från taxeringsvärdet, tycks gå längre än kravet på utredningen vid värdering av fastighet som skattepliktig intäkt. I sistnämnda praxis finns inte angivet något längre gående krav än att TI skall genom värdering eller på annat sätt visa att fastighetens värde är högre än värdet beräknat på grundval av taxeringsvärdet. I RÅ83 1:76 har godtagits TI:s värdering av fastigheten som grundat sig på köpeskillingsstatistik från avyttringsåret. Den av TI i RÅ84 1:66 åberopade värderingen är av samma karaktär då den grundade sig på ett taxeringsvärde för den sålda fastigheten, vilket utgick från en liknande köpeskillingsstatistik för avyttringsåret.

RR tycks uppställa högre krav på utredning för att frångå taxeringsvärdet (hjälpregeln) vid delavyttring än vid värdering av försäljningsintäkt. Detta är märkligt.

[29] RR har företagit en viss betydelseförändring genom att uttrycket "kan frångås" i domen uttrycks som "skall frångås endast".

[30] I propositionen har däremot lämnats en från föredragandens synpunkter fristående redogörelse för kommittébetänkandets innehåll, varvid även hjälpregeln och undantagsuttalandet återgivits; a prop s 69.

Det blir särskilt märkligt mot bakgrund av att RR i en annan fråga ställer lägre krav vid hjälpregelns tillämpning än vid värdering av försäljningsintäkt. I RR:s dom 1985.10.14 har RR ansett att en indexuppräkning till den skattskyldiges nackdel utan särskild utredning kan ske vid tillämpning av hjälpregeln, då "någon anledning till antagande att värdet av den ej sålda delen av taxeringsenheten understigit detta belopp har inte förekommit".[31] I RÅ82 1:84 II (angående värdering av fastighet som eventuell skattepliktig utdelning) godtogs däremot inte en liknande uppräkning av taxeringsvärdet, då TI inte genom värdering av fastigheten visat att värdet översteg 133% av taxeringsvärdet.

Det får anses motiverat att högre krav uppställs i praxis vid värdering av en fastighet som intäkt än vid tillämpning av hjälpregeln, då de negativa konsekvenserna av en övervärdering för den skattskyldige normalt blir större i det förra fallet än i det senare fallet. Det är av samma skäl märkligt att högre krav tycks ställas på utredningen, i praxis vid tillämpning av hjälpregeln än vid värdering av fastigheten som intäkt, för att helt frångå en värdering med utgångspunkt från taxeringsvärdet.

9.2.2 Försäljning av en ideell andel

En fastighet kan ägas av flera personer samtidigt. Var och en äger då en ideell andel[32] i hela fastigheten, och kan inte hävda att denna avser någon särskild konkret del av fastigheten. Om en person säljer en ideell andel av sin fastighet föreligger en delavyttring vilken i princip medför problem av samma karaktär som vid försäljning av en konkret del av fastigheten.

Säljer en ägare av en ideell andel hela sin andel föreligger däremot inte en delavyttring, då hela resultatberäkningsenheten avyttrats. Vid en sådan försäljning uppkommer problem med fördelning av kostnader som lagts ned på fastigheten, problem som är likartade med delavyttringsproblemen. Dessa problem diskuteras nedan i avsnitt 9.2.2.2.

Reglerna om delavyttring i 36 § anv p 2 a 13:e st torde ha utformats primärt med avyttringar av en konkret del av fastigheten i åtanke. I lagtexten tyder bl a huvudregelns formulering härpå; "förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen". Med vederbörlig anpassning torde dock reglerna om "avyttring av en del av en fastighet" tillämpas även när denna del är ideell.

Vid försäljning av en ideell andel av en fastighet, där den ideella andelen är mindre än säljarens hela innehav av fastigheten, föreligger en delavyttring. Normalt kan man inte anse att det på denna delavyttring belöper mer eller

[31] För en indexuppräkning finns stöd i beskrivningen av hjälpregeln i SOU 1973:53 s 131.

[32] I framställningen används genomgående ideell andel som beteckning på detta förhållande. Begreppet andel innebär här inte en rätt i sig, som en andel i ett bolag, utan anger endast att rätten till fastigheten endast avser en del av den totala rätten.

mindre än en mot det ideella andelstalet svarande kvotdel av omkostnadsbeloppet. Detta torde inte medföra några särskilda problem i rättstillämpningen. Undantagsvis torde försäljningen dock kunna anses konkretiserad så att även kostnadsposter kan konkretiseras i vissa avseenden. Hur rättstillämpningen skall ske i dessa fall är i flera avseenden oklart och diskuteras i följande avsnitt.

9.2.2.1 Konkretisering av den ideella andelen

1. Frågan är i vilken utsträckning innehavet av en ideell andel kan konkretiseras, dvs i vilken utsträckning man kan anse att intäkter och kostnader konkret är hänförbara till den försålda andelen eller i vilken utsträckning de skall anses gemensamma för hela fastigheten.

Genom avtal mellan fastighetsdelägarna kan det ideella andelsägandet konkretiseras att avse en särskild del av fastigheten. Delägarna till s k andelshus reglerar genom ett samägandeavtal fördelningen av fastighetsnyttjandet dem emellan, så att var och en disponerar en specifik lägenhet.[33] Vid en försäljning av fastighetsandelen övergår även dispositionsrätten på köparen. Även mindre omfattande avtal mellan delägarna kan påverka de rättigheter som medföljer förvärvet av en ideell andel.

2. *Försäljningspriset* för en ideell andel i s k andelshus påverkas normalt högst väsentligt av belägenheten och standarden på den lägenhet som dispositionsrätten avser. Detta innebär att försäljningar som omfattar lika stora andelar (procentsatser) av fastigheten kan betinga väsentligt olika priser. Detta är en realitet som även torde accepteras skatterättsligt, då köparen och säljaren avtalat om ett pris för den ideella andelen och inget annat. Två alternativa synsätt härtill finns dock:

Skillnaden mellan försäljningspriset på en andel som medför dispositionsrätt till viss del av fastigheten och på en andel som inte medför sådan dispositionsrätt kan hänföras till dispositionsrätten. Rättsligt kan dock överlåtelsen inte anses omfatta en separat nyttjanderätt. Det strider mot innebörden av äganderätten till fast egendom att ägaren skulle kunna uppdela sin egen rätt till egendomen på två separata rätter. Som exempel på att man skatterättsligt inte har godtagit en liknande uppdelning kan anges att ersättning för uthyrning av rum i fastighetsägarens egen bostad ansetts utgöra inkomst av fastigheten; RÅ 1972 Fi 676. Detta synsätt avvisas således.

Det andra alternativet är att anse att varje ideell andel i fastigheten har samma värde och att över- eller underprisdifferenser har uttagits för fastighetsdelägarnas gemensamma räkning. Att de tillkommit en specifik fastighetsdelägare utgör då en disposition som inte skall beaktas vid realisationsvinstbe-

[33] Se närmare härom Victorin-Melz 1985 s 21 ff.

skattningen.[34] En sådan disposition kan vara av benefik karaktär eller avse betalning för någon prestation som inte har samband med fastighetsinnehavet. Är detta fallet kan synsättet vara befogat. Eljest torde det vara obefogat då det måste stå fastighetsägarna fritt att inrätta fastighetsinnehavet på ett sådant sätt att prisdifferenser kan uppstå.

Vid enstaka försäljningar av ideella andelar torde det vara principiellt felaktigt och praktiskt svårt att omfördela en del av försäljningsintäkten till övriga fastighetsdelägare. Även detta synsätt avvisas således för försäljningar av enstaka ideella andelar. Säljs däremot fastigheten i ett sammanhang till en köpare torde måhända en från andelstalet avvikande fördelning av intäkten accepteras endast om någon delägare vidtagit åtgärder på fastigheten som särskilt påverkat hans fastighetsinnehav.[35] I RÅ 1982 Aa 43 har ett i köpeskillingen ingående belopp som tillkommit två delägare som särskild flyttningsersättning hänförts till deras andel av försäljningsintäkten.[36]

3. Accepterar man att försäljningsintäkten för en ideell andel kan konkretiseras får detta konsekvenser även på vinstberäkningens *kostnadssida*. Säljaren får omkostnadsföra de förbättringskostnader han nedlagt på den del av fastigheten som försäljningen i realiteten omfattar; se nedan angående RÅ82 1:15.[37] I huvudsak kan således realisationsvinsten beräknas på grundval av individuella intäkts- och kostnadsposter. För fastigheten gemensamma förbättringar, som bekostats gemensamt med övriga delägare, måste dock fördelas.

I RÅ82 1:15 har "avdrag medgivits för vad (den skattskyldige) investerat i

[34] Denna bedömning har företagits i RSV/FB Dt 1985:2 (ej prövat av RR) angående försäljning av handelsbolagsandelar. Försäljningen skedde i ett sammanhang till en köpare eller grupp av köpare. I köparens hand hade varje andel samma värde. Fördelningen grundade sig enbart på ett avtal mellan säljarna och följde i stort de principer som använts vid fördelning av det löpande resultatet.

[35] Jfr ovannämnda RSV/FB Dt 1985:2. Vid ombildning från s k andelshus (ideella andelar) till bostadsrättsförening torde försäljning ske till ett avräkningspris som motsvarar varje fastighetsdelägares indexuppräknade omkostnadsbelopp, och priserna kan därför variera mellan delägarna. Förfarandet är inte prövat av RR, men torde accepteras av skattemyndigheterna. Detta är motiverat då transaktionen syftar till fortsatt ägande och boende, men i ny förvaltningsform. I bolagsbildningssituationer brukar avräkningspriser lika med skattemässiga restvärden accepteras.

[36] Prejudikatvärdet av fallet torde dock vara begränsat då domen dikterats av endast två regeringsråd. Ett regeringsråd ansåg att hela köpeskillingen inklusive beloppet skulle fördelas efter varje delägares andel av fastigheten och två regeringsråd ansåg att det särskilda beloppet ej utgjorde köpeskilling.

[37] Situationen liknar den vid försäljning av bostadsrätt. Vissa paralleller till realisationsvinstbeskattningen av bostadsrätter kan därför dras. Vid resultatberäkningen medges avdrag för "kostnad den skattskyldige har lagt ned på förbättringsarbeten i lägenheten"; 36 § anv p 2 c. Dessa arbeten kan vara av sådan karaktär att de blir fastighetsägarens (bostadsrättsföreningens) egendom, men avdragsrätten tillkommer ändå bostadsrättshavaren för vad han bestridit. Motsvarande gällde även innan regeln i 36 § infördes; se RÅ79 1:79.

fastigheten avseende förbättringar utan jämkning med hänsyn till hans andel i ägandet":

> Gunnar N förvärvade 1971 tillsammans med en annan person villafastigheten B. Under innehavstiden lät Gunnar renovera och förbättra den lägenhet på fastigheten han bebodde. 1975 såldes hela fastigheten. TI gjorde en gemensam resultatberäkning för hela fastigheten och hänförde halva realisationsvinsten till Gunnar. KR företog däremot i sin, av RR ej ändrade, dom en särskild resultatberäkning för Gunnar där avdrag medgavs för de förbättringskostnader han nedlagt.

KR motiverade sin, av RR ej ändrade, dom med att "anledning saknas att vid tillämpningen av (36 § anv p 1) frångå den inom skattelagstiftningen gällande huvudregeln att envar skattskyldig vid beräkning av inkomsten i varje förvärvskälla får tillgodoräkna sig hela den kostnad som han eller hon har haft för intäkternas förvärvande och bibehållande. N är därför ensam berättigad till avdrag för den förbättringskostnad som han har lagt ner i fastigheten."[38]

Räckvidden av den omnämnda "huvudregeln" framgår inte helt klart av domskälen. Har förbättringen påverkat fördelningen av intäkten är det klart att kostnaden bör hänföras till "den förvärvade intäkten". I RÅ82 1:15 tycks kostnaden inte ha påverkat intäktens fördelning mellan delägarna, men förbättringen var åtminstone klart hänförlig till den konkreta del av fastigheten som den skattskyldige disponerat. Nedan skall närmare diskuteras i vilka situationer avdragsrätten bör kunna konkretiseras för ägarna av de ideella andelarna, varefter framställningen återkommer till om praxis torde överensstämma med den nedan redovisade uppfattningen.

4. Tillämpligheten av den i RÅ82 1:15 angivna "huvudregeln" skall först diskuteras avseende fall där delägandet inte på något sätt är konkretiserat. Detta innebär att förbättringen blir såväl formellt som reellt en oskiljbar del av fastigheten. Förbättringen medför att fastighetens totalvärde stiger, och denna värdestegring tillkommer varje delägare i förhållande till hans andel av fastigheten. Vid en försäljning av fastigheten kan därför "förbättraren" i princip inte heller påräkna större andel i försäljningsintäkten än motsvarande det konstanta andelstalet. En delägare bör därför vara beredd att påta sig förbättringskostnaden endast om han har en benefik avsikt mot övriga delägare eller på grund av att han tillförsäkras särskild kompensation för förbättringen.

För det fall *benefik avsikt* föreligger kan följande sägas. Normalt gäller vid inkomstbeskattningen att givaren ändå beskattas för inkomsten om rätten till en vanlig inkomst bortges.[39] Samma princip bör gälla även på kostnadssidan.

[38] Denna "huvudregel" kan för övrigt anses ha kommit till uttryck bl a i rättspraxis angående ränteavdrag; se RÅ 1976 ref 20, men denna praxis skall inte diskuteras här.

[39] Det råder delade meningar om en sådan rättstillämpning gäller generellt eller ej; se Englund 1960 s 244 och SST 1961 s 193 ff samt Welinder SST 1960 s 449 ff och SST 1961 s 209 ff.

Avdragsrätt föreligger endast för egna kostnader.[40] Avdragsrätten för kostnaderna bör således inte övergå på givaren, om givaren påtar sig vissa gåvotagarens kostnader.[41] Givaren får anses ha verkställt betalningen för gåvotagarens räkning, och gåvotagaren är berättigad till avdraget.

Det faktum att vid gåva av fastighet en latent kapitalvinst överförs till framtida beskattning hos gåvotagaren, se kapitel 14, utgör knappast heller ett skäl till varför en givare i förevarande situation skall kunna överföra beskattningen av en del av kapitalvinsten på gåvotagaren. Vid gåva av fastighet överförs hela fastigheten, såväl den ursprungliga investeringen som den på denna belöpande värdestegringen. I här förevarande fall skulle däremot gåvan enbart komma att innebära ett överförande av en eventuell befintlig kapitalvinst, eller tillskapa en fiktiv kapitalförlust hos givaren och en fiktiv kapitalvinst hos gåvotagaren.

Ett exempel kan visa de långtgående konsekvenser en mekanisk tillämpning av "huvudregeln" i RÅ82 1:15 kan få:

> X har en skattepliktig realisationsvinst på aktier på 200 tkr. Hon och hennes dotter förvärvar samma år hälften var av en fastighet för 800 tkr. X bekostar en ombyggnad av fastigheten för 400 tkr. Därefter säljs fastigheten för 1,2 mkr. X redovisar en försäljningsintäkt på 600 tkr och drar som omkostnad av vad hon har betalat; 1/2 av 800 tkr samt 400 tkr. En realisationsförlust på 200 tkr uppstår vilken X utnyttjar mot sin realisationsvinst. För dottern uppstår en realisationsvinst på 200 tkr.

Det andra fallet där "huvudregeln" inte bör gälla är när kompensation utgått till delägaren för hans betalning av förbättringskostnaderna. Det kan tänkas tillgå på flera olika sätt.[42] En möjlighet är att delägarens överskjutande förbättringskostnader kvittats genom att han betalat en i motsvarande mån mindre del av andra fastighetsomkostnader. Vid sådant förhållande får varje fastighetsägare även anses ha betalat ett mot andelstalet svarande belopp av förbättringskostnaden. En annan möjlighet är att delägarna avtalat om en fördelning av fastighetsförvaltningens löpande vinst, som avviker från deras andelar i fastigheten. Detta bör dock åtminstone inte innebära mer än att inkomsten (som nettot av bruttointäkterna minus kostnaderna) fördelas

[40] LLMS 1984 s 93.

[41] I ränteavdragsfallen är situationen normalt annorlunda. Då betalaren av räntan även är betalningsskyldig för lånet är det en egen kostnad han bestrider. Lånets användning kan ses som en räntefri försträckning av benefik karaktär. Enligt praxis beskattas dock inte en långivare för den uteblivna räntans värde; RÅ 1960 Fi 152 och RR:s dom 1985.08.16. Praxis angående ränteavdrag kan förklaras på detta sätt med avseende på vem som kan göra ränteavdragen, men inte med avseende på ränteavdragets förvärvskälletillhörighet. Betalar en av fastighetsägarna hela skuldräntan medges nämligen avdraget till fullo i inkomstslaget fastighet; RÅ 1976 ref 20.
I de fall räntebetalningen avser annan persons lån föreligger inte avdragsrätt; RÅ80 1:69.

[42] Det enklaste fallet är när delägaren har erhållit en beloppsmässigt bestämd fordran på övriga delägare.

härefter, och det bör inte öppna möjlighet för delägarna att fördela olika typer av avdrag på ett härifrån avvikande sätt.[43]

I ovannämnda fall bör således förbättringskostnaderna fördelas på delägarna efter deras andel av fastigheten.

5. Ovan i punkt 3 har diskuterats fall där innehavet och försäljningen av den ideella andelen har konkretiserats på sådant sätt att en motsvarande konkretisering även är berättigad avseende kostnader. Vidare har ovan i punkt 4 diskuterats situationer där så inte är fallet. Nedan skall diskuteras situationer där förbättringen på någon grund blir anknuten till den delägare som utfört den, situationer som ligger mellan de i punkt 3 och 4 diskuterade.[44]

Det som skatterättsligt är en förbättringsåtgärd kan civilrättsligt vara av sådan karaktär att den inte blir ett fastighetstillbehör. Exempelvis torde det förhålla sig så att om en delägare uppför en byggnad på mark som han äger gemensamt med de övriga delägarna blir byggnaden lös egendom och ägs då enbart av den delägare som bekostat byggnaden. Avdragsrätten för förbättringskostnaden är då inte heller något problem. "Förbättringskostnaden" är en anskaffningskostnad för byggnaden på annans mark. Problemet blir i stället att bedöma om en eller två resultatberäkningar skall företas när "förbättraren" säljer byggnaden tillsammans med sin andel i marken. Om de ingår i en taxeringsenhet gäller det förstnämnda, men så torde normalt inte bli fallet.[45]

I fall där förbättringen är av sådan karaktär att den blir en del av fastigheten, kan "förbättraren" genom särskilt avtal försäkra sig om en ökad del av den framtida försäljningsintäkten. En variant kan vara att öka delägarens andel i fastigheten. Ett avtal härom torde dock medföra skatterättsliga komplikationer, som parentetiskt skall beröras.

> Antag exempelvis att två personer A och B till hälften var äger en fastighet värd 400 tkr. A bekostar en ombyggnad av fastigheten för 100 tkr. Det avtalas att hans ägarandel skall ökas i motsvarande mån från 1/2 till 3/5.

[43] Denna situation är långt mer komplicerad än vad som kan behandlas här. Det ligger nära till hands att utgå från vad som skulle gällt om fastigheten ägts av ett handelsbolag, och den beskrivning av inkomstfördelningen som här lämnats torde vara den för handelsbolag gällande.

För enkla bolag och samäganderätter anses dock, i motsats till handelsbolag, olika avskrivningsplaner kunna tillämpas för olika delägare; Mattsson 1974 s 155 ff. Härigenom kan dock endast åstadkommas skillnader i den tidsmässiga fördelningen av utgifterna. Att delägarna skulle kunna välja vilka kostnader var och en skatterättsligt skulle anses ha bestridit torde alltför mycket strida mot vad samförvaltningen i realiteten innebär.

Här kan även påpekas att utövar två eller flera gemensamt yrkesmässig fastighetsförvaltning föreligger handelsbolag. Detta torde dock inte automatiskt innefatta fastigheten och investeringar på denna. Se vidare Andersson SN 1983 s 130 ff.

[44] Dessa fall kan vara av flera olika slag, och de kan innebära svåra civilrättsliga bedömningar. Här skall endast visas vilka typsituationer som kan finnas, samt vilken ekonomisk innebörd de har. De civilrättsliga gränserna mellan de olika typsituationerna diskuteras inte närmare.

[45] Se 4 kap 2 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152). I prop 1979/80:40 s 83 anges som exempel på en situation där ägarförhållandena kan ha betydelse för indelningen i taxeringsenheter att en person äger marken och denne tillsammans med någon annan äger byggnad på densamma.

Frågan är om detta skatterättsligt skall behandlas som en avyttring eller inte. Strikt betraktat innebär transaktionen att den ene delägaren överlåtit en viss kvotdel av sin fastighetsandel mot betalning i form av förbättringen. Trots detta kan diskuteras om transaktionen skatterättsligt måste behandlas som en avyttring. En parallell kan dras till rättstillämpningen vid rena markbyten som inte medför realisationsvinstbeskattning; se avsnitt 5.1.1 punkt 2. Den skillnaden föreligger dock att "köparen" här på sikt får "vederlag" i kontanter, genom att transaktionen innebär ett antal förändringar i investeringens ekonomiska innebörd för de olika delägarna.[46]

Delägarna har momentant efter ombyggnaden en i absoluta tal värdemässigt oförändrad investering i fastigheten. Detta innebär att var och en absolut sett kan uppbära lika stor avkastning under innehavstiden och försäljningsintäkt vid en framtida avyttring som tidigare.

De ändrade ägarandelarna innebär dock en förändring på sikt. Byggnaden nedgår i värde, och om inte motsvarande nyinvestering sker i fastigheten, kan den del av intäkterna som då i stället uttas av delägare B ses som en amortering på den betalning han erhöll genom ombyggnaden. Till slut har B så erhållit betalning i penningar för sin överlåtna kvotdel av fastighetsandelen. En eventuell framtida försäljningsintäkt fördelas även enligt de nya andelstalen.

Det är därför troligt att transaktionen utlöser beskattning.[47]Beskattning torde dock bara ske om förändringen formaliseras som en överlåtelse av viss ideell andel. I annat fall får situationen anses innebära att förbättringen utförts för gemensam räkning och att den betalande delägaren försträckt övriga delägare deras andel i betalningen. Det är möjligt att ett avtal, som inte innebär en formell förändring av andelarnas storlek, men som innebär att förbättraren skall ha en ökad andel i en framtida försäljningsintäkt kan uppfattas på det senare sättet.[48]

6. Även utan en förändring av ägarandelarna kan en förbättringskostnad i ekonomisk mening anknytas till en delägare så att den påverkar hans intäkter.

Om en delägare vid den löpande fastighetsbeskattningen uppbär en specifik intäkt, bör han kunna dra av kostnader som specifikt svarar mot denna. Så är exempelvis fallet när delägaren disponerar en särskild lokal i fastigheten. Intäktsanknytningen av förbättringskostnaden består dock endast under innehavstiden. Vid försäljningen är avdragsrätten motiverad endast om

[46] I RÅ84 1:1, där byte av A-aktier mot B-aktier inte ansågs vara en avyttring, uttalade RR bl a att utbytet inte medförde "någon ändring vare sig av den förmögenhetsmassa vari aktien utgör en andel eller andelens storlek".

[47] Om exemplet varieras så att den ene delägaren tillköper mark som inkorporeras i fastigheten blir förändringarna i investeringens ekonomiska innebörd däremot mycket små. Det vore motiverat att en sådan transaktion inte medförde beskattning.

[48] Praxis angående dold äganderätt gör dock att rättsläget är osäkert i detta avseende; se Bergström, SN 1983 s 273 ff, angående denna praxis. I linje med denna praxis skulle även utan en formell förändring av ägarandelar en sådan förändring kunna anses komma till stånd.

dispositionsrätten även påverkar försäljningsintäkten. Det kan tänkas vara fallet, förutom i sådana fall som diskuterats ovan i punkt 3, i sådana fall där en delägare får särskild kompensation för att han inte kan slutföra nyttjandet av lokalen; jfr ovan punkt 3 angående RÅ 1982 Aa 43 där två delägare fick särskild kompensation för flyttningskostnader.

Vidare finns fall där förbättringen i ekonomisk mening i det närmaste har förbrukats och därför inte påverkar försäljningsintäkten, men där skatterättsligt avdragsrätt ändå föreligger. Förbättringskostnaden är då normalt en restkostnad för "förbättrarens" nyttjande av fastigheten.

Det är i ovanstående fall motiverat att medge avdrag för hela förbättringskostnaden för den delägare som bestridit den.

7. *Sammanfattningsvis* kan sägas att en förbättringskostnad kan, i de fall som diskuterats ovan i punkterna 3, 5 och 6, ha en så konkret anknytning till försäljningen eller åtminstone säljarens innehav av den ideella andelen att det är motiverat att en konkret fördelning företas av förbättringskostnaderna.

Sakomständigheterna i RÅ82 1:15 var av denna karaktär och fallet borde inte tolkas som att avdragsrätt föreligger mer generellt än så. Det kan dock inte uteslutas att RR ansett att kraven på anknytning är lägre, då anknytningsmomenten beskrivits ganska allmänt; "kostnad . . . för intäktens förvärvande och bibehållande", "avdrag för den förbättringskostnad han har lagt ner i fastigheten" och "avdrag för vad han investerat i fastigheten". En nyligen av RR 1986.02.12 avkunnad dom tyder även på att RR utvecklat rättstillämpningen i denna riktning. Målet gällde försäljning av en av makar gemensamt ägd fastighet, där ena maken påstods ensam ha bestridit samtliga förbättringskostnader under 1975 och 1976. Av domskälen framgår inte att kostnaderna på något sätt var anknutna till denne makes särskilda nyttjande eller att det påverkat fördelningen av försäljningsintäkten.[49]

Följande torde därför endast kunna anföras som synpunkter de lege ferenda. En anknytning bör inte anses föreligga om betalningen inte stannar

[49] I en av RR 1986.02.11 avkunnad dom har inte heller förbättringskostnaderna fördelats efter andelstalet, men här var situationen sådan att det i princip är motiverat att vissa kostnader särskilt anknyts till ena maken, om än omständigheterna i praktiken kanske inte motiverade det.

I målet hade på en av makar gemensamt ägd fastighet 1979 nedlagts förbättringskostnader på sammanlagt 247 754 kr. Därav avsåg 79 910 kr reparationskostnader på lokaler som ena maken B disponerade för sin rörelse. Kostnaderna avdrogs i rörelsen 1979. Fastigheten försåldes samma år.

Enligt RR:s dom minskades omkostnadsbeloppet med detta belopp vid realisationsvinstberäkningen, varefter realisationsvinsten fördelades mellan makarna. Maken B erhöll därför avdrag dels i rörelsen med 79 910 kr, dels vid realisationsvinstberäkningen med 83 922 kr.

KR beräknade däremot realisationsvinsten på ett sådant sätt att förbättringskostnaderna totalt sett kom att fördelas lika mellan makarna.

Principiellt kunde en anknytning till B anses motiverad då kostnaderna avsåg en av honom särskilt disponerad del av fastigheten. Denna disposition påverkade dock inte försäljningsintäktens fördelning och beroende på den korta tiden kan kostnaden inte heller anses eller fingeras ha förbrukats i rörelsen. Kostnaden bidrog då till att höja marknadsvärdet på fastigheten, vars realiserade intäkt sedan fördelades lika mellan makarna.

på "förbättraren". I fall där övriga delägare kompenserar honom mer eller mindre direkt, eller där han får en fordran på övriga för betalning av förbättringen, har han inte ensam betalat förbättringen. Avdrag bör inte heller medges om betalningen är en förmögenhetsöverföring med benefikt syfte till övriga delägare.

Omkostnader som inte uppfyller kraven på konkretisering är gemensamma för hela fastigheten och får fördelas mellan delägarna efter deras andel av fastigheten.

9.2.2.2 Delförvärv och delavyttring av ideell andel

1. En ideell andel av en fastighet kan ökas genom att ytterligare en andel av fastigheten förvärvas och den kan minskas genom försäljning av en del av den ideella andelen. Frågan som skall diskuteras här är om man vid en sådan delavyttring i något avseende kan konkretisera den ideella andel som säljs.

2. Som huvudregel tillämpas en kvotdelsmetod. En delavyttring anses avse en kvotdel av den totalt innehavda ideella andelen. I det fall den ideella andelen förvärvats genom flera separata fång är det således inte möjligt att särskilja dessa och hävda att avyttringen avser något särskilt av fången. Ingångsvärdet beräknas därför som summan av de olika delförvärvens ingångsvärden. En kvotdel av detta totalvärde får kostnadsföras vid delavyttringen.

Denna tillämpning framgår av SOU 1975:53, s 122, där det markerades att den föreslagna regeln om resultatberäkningsenhet innebar en förändring mot dittillsvarande praxis, som "förutsätta att utredning lämnas för varje försäljning och även för varje *inköp* (min kursiv), om en fastighet inköpts successivt för sammanläggning".

Två rättsfall kan anses ge uttryck för den äldre nu ej gällande praxisen. I RN 1955 5:3 hade den sökande erhållit 1/8 av en fastighet genom arv och 1/8 genom köp. Hon avsåg att avyttra 1/8 av fastigheten. I köpehandlingen skulle klart markeras att det var den genom arv erhållna andelen som såldes. RN (RR har ej prövat frågan) förklarade att försäljningen under dessa omständigheter inte skulle medföra realisationsvinstbeskattning, dvs den ärvda delen ansågs avyttrad, vilket enligt då gällande regler inte utlöste realisationsvinstbeskattning.

I RÅ 1967 ref 32 förklarades realisationsvinsten vara skattefri till den del den belöpte på fastighetsdel som förvärvats för mer än 10 år sedan, samt även till den del den belöpte på byggnad som uppförts på denna fastighetsdel. Byggnaden hade uppförts mindre än 10 år före försäljningen. Enligt då gällande regler var realisationsvinst skattepliktig endast vid innehavstid kortare än 10 år.

I dessa fall har olika förvärv särskiljts från varandra, något som realisationsvinstkommittén tydligen ansåg inte skulle ske enligt de nya reglerna.

Vid beräkningen av det totala ingångsvärdet sker indexuppräkning för varje anskaffning för sig; se avsnitt 7.3.2. Något annat vore sakligt omotiverat och utgör inte heller någon oundviklig följd av rättstillämpningen i övrigt avseende dessa fall. Jfr Sandels, SN 1968 s 130, angående den s k accessionsprincipen som innebär att vid nyemissioner behandlas emissionspriset som om det i alla avseenden hade erlagts redan vid förvärvet av moderaktierna. Sandels framhåller att accessionsprincipen inte utgör någon integrerande del av bråkdelsprincipen och inte med nödvändighet följer av

denna. Accessionsprincipen är inte motiverad att tillämpa vid fastighetsvinstbeskattningen.

3. I SOU 1975:53, s 122, diskuterades även rättstillämpningen avseende ett annat problem vid försäljning av en successivt förvärvad fastighet. Enligt de intill 1976 gällande reglerna var endast 75 % av realisationsvinsten skattepliktig om den försålda fastigheten innehafts i mer än två år. För de fall där fastigheten förvärvats genom fång dels för mer än två år sedan, dels för mindre än två år sedan förordades att hela realisationsvinsten beräknades och därefter proportionerades på dessa två kategorier.

Denna fråga har numera relevans endast vid vissa försäljningar som beskattas enligt reglerna i 35 § 3,3 a och 4 mom. Vid försäljning av bostadsrätt har jag i annat sammanhang förordat tillämpning av en annorlunda metod, i linje med ovan angiven äldre praxis.[50] Denna tillämpning innebär att intäkten proportioneras på de separata fången och att vinsten räknas ut för dessa var för sig. En sådan rättstillämpning torde vara materiellt mer korrekt än den metod som angivits i SOU 1975:53. Om man uppfattar reduktionen av skatteplikten som i huvudsak ett beaktande av penningvärdeförsämringen är det rimligt att använda en metod som normalt innebär att en relativt större del av vinsten faller på det äldsta förvärvet. Den förordade regeln motiveras således primärt av att den torde ge de materiellt mest riktiga resultaten. Jämförelser med rättstillämpningen på andra områden torde däremot ha mindre vikt då dessa pekar i olika riktningar.[51]

4. Vid delavyttring av en ideell andel måste den försålda kvotdelen bestämmas. Kvotdelen kan beräknas efter andelstalet. Om en person äger 50 % av en fastighet och säljer en ideell andel motsvarande 10 % av fastigheten, är detta en delavyttring av 20 % av hans fastighetsinnehav. Tillämpas *huvudregeln* eller *alternativregeln* i 36 § anv p 2 a 13:e st kan dock en annan kvotdel beräknas.

I de fall en ideell andel kan konkretiseras genom sådana särskilda avtal mellan delägarna som diskuterats ovan i avsnitt 9.2.2.1 punkt 3, kan situationer uppstå där en försåld ideell andel är relativt mer eller mindre värd än säljarens resterande ideella andel. I praktiken torde detta främst ha intresse när en ägare till en hyresfastighet successivt säljer ideella andelar med vilka följer dispositionsrätt till vissa lägenheter. Den resterande ideella andelen av fastigheten har ett relativt sett lägre värde om resterande lägenheter är uthyrda. I ett sådant fall ger en tillämpning av alternativregeln ett kvottal som är större än det ideella andelstalet.

> Ett exempel kan illustrera detta. En fastighet har ett marknadsvärde på 2 mkr om den säljs som en vanlig hyresfastighet. En försäljning av en 10-procentig andel av fastigheten förenat med en rätt för delägaren att disponera viss lägenhet kan ske för 400 tkr. Resterande lägenheter är uthyrda och kan inte under

[50] Victorin-Melz 1985 s 206 f.

[51] Förutom de två nämnda metoderna för fastigheter, äldre praxis och metoden som förordades i SOU 1975:53, tillämpas accessionsmetoden vid försäljning av aktier. Se även Mattsson 1974 s 284 f angående motsvarande problem för handelsbolagsandelar. Han förordar primärt accessionsmetoden, men i andra hand en fördelning som så nära som möjligt motsvarar den verkliga värdeförändringen på varje enskilt förvärv av handelsbolagsandelen.

överskådlig tid förväntas bli upplåtna på liknande sätt. Vid tillämpning av alternativregeln torde kvotdelen i princip beräknas till 400 / (400+1800) = ca 18 %.

I ett rättsfall har dock kammarrätten i Stockholm (1984.06.08, mål nr 2797–1983, RR har ej beviljat prövningstillstånd) uttalat att av "lagtexten och dess förarbeten framgår att (alternativregeln) inte är tillämplig vid beräkningen av realisationsvinst vid försäljning av en ideell andel av en fastighet". I ett förhandsbesked (överklagat till RR, mål nr 4828–1985) har RSV:s nämnd för rättsärenden gjort en liknande bedömning:

> "Nämnden gör följande bedömning. . . . Föreskriften i lagrummets första mening (huvudregeln, min anm) om hänsynstagande till 'förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen' kan uppenbarligen inte avse andra fall än då ett område av en fastighet avyttras. Av ordalydelsen i fjärde meningen (alternativregeln, min anm) framgår att den erbjuder en alternativ beräkningsmetod för just de fall som avses i första meningen. Vad som förekommit i förarbetena bestyrker också att den alternativa beräkningsmetoden inte är avsedd att tillämpas vid andelsförsäljningar. Metoden infördes för att minska svårigheterna att vid en delavyttring fördela ingångsvärde m m mellan den sålda fastighetsdelen och återstoden av fastigheten (prop 1975/76:180 s 139 f). De åsyftade fördelningsproblemen aktualiseras inte vid en andelsförsäljning. Vid en sådan erhålls omkostnadsbeloppet för den avyttrade andelen genom en ren proportionering efter andelstalet av det för hela fastigheten gällande omkostnadsbeloppet."[52]

Det är nog riktigt att lagstiftaren inte haft försäljning av ideell andel i åtanke när delavyttringsreglerna infördes, men något ställningstagande till denna fråga går inte att utläsa av förarbetena. Lagtextens lydelse utesluter inte heller klart en tillämpning av delavyttringsreglerna. En fastighetsdel kan väl vara ideell och särskilda förhållanden kan vara anknutna till denna del; jfr RÅ82 1:15 ovan i avsnitt 9.2.2.1 om konkretisering. Den i lagrummets första mening, "förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen", valda prepositionen talar dock måhända mot en tillämpning, då något kanske inte kan förhålla sig "på" en ideell andel.

Om man accepterar KRS:s och rättsnämndens tolkning att reglerna i 36 § anv p 2 a 13:e st inte är direkt tillämpliga, är frågan vilken metod för realisationsvinstberäkningen som då gäller. I princip bör realisationsvinstberäkningen här som eljest utgå från de verkliga förhållandena.[53] Frågan är hur

[52] RR har i ett annat mål förklarat att alternativregeln inte är tillämplig vid försäljning av andel i gemensamhetsskog; RÅ 1983 Aa 208. Förklaringen härtill torde dock vara att andelen i gemensamhetsskogen ansågs vara en egen resultatberäkningsenhet, och således inte en del av den fastighet som ägde del i gemensamhetsskogen. Någon delavyttring förelåg således inte. Gemensamhetsskogen var en särskild taxeringsenhet och ett särskilt skattesubjekt.

[53] Jfr Mattsson, 1974 s 287 ff, angående försäljning av del av handelsbolagsandel som förvärvats genom flera skilda fång. Här finns inget andelstal att tillgå, och Mattsson menar att kvotdelen då får beräknas antingen enligt värderelationen vid försäljningstillfället eller vid den tidpunkt då det kompletterande förvärvet skedde.

stor del av omkostnadsbeloppet som kan hänföras till den realiserade intäkten. För att bestämma detta kan antingen en särskiljningsmetod eller en kvotdelsmetod, av de slag som diskuterats ovan i avsnitt 9.1.1, användas. Den förra kan måhända anses vara mest riktig, men som anförts i avsnitt 9.1.1 finns principiella motiv för båda metoderna.

I normalfallen, där den försålda ideella andelen inte kan anses konkretiserad i något avseende, leder båda metoderna fram till vad rättsnämnden angivit; "en ren proportionering efter andelstalet". Givetvis föreligger då inte heller några praktiska problem vid tillämpningen. Om däremot andelen kan anses konkretiserad, i något av de avseenden som diskuterats ovan i avsnitt 9.2.2.1, är denna proportionering inte given och då existerar även praktiska problem med tillämpningen. Avsaknaden av praktiska problem var ett argument som rättsnämnden anförde mot delavyttringsreglernas tillämplighet, men dessa problem saknas endast om man väljer en ren proportionering efter andelstalet. Argumentet har därför något karaktären av cirkelresonemang.

En tillämpning av särskiljningsmetoden kan leda till ett från användningen av andelstalet skilt resultat, om den försålda ideella andelen kan anses konkretiserad redan vid förvärvet. Detta torde vara sällsynt, men det borde exempelvis kunna anses vara fallet om en person först förvärvat en ideell andel på 6 % av fastigheten vartill hör dispositionsrätten till en tre-rumslägenhet och senare ytterligare 4 % av fastigheten vartill hör dispositionsrätten till en två-rumslägenhet.

En tillämpning av kvotdelsmetoden kan leda till ett från användningen av andelstalet skilt resultat, om den försålda ideella andelen konkretiseras senast vid försäljningen, exempelvis genom att säljare och köpare samtidigt träffar avtal om fastighetens framtida disposition. En kvotdelsmetod torde i princip ha innebörden att kvottalet skall beräknas enligt vid försäljningen gällande värderelationer,[54] dvs en tillämpning av kvotdelsmetoden leder till samma beräkning som enligt alternativregeln; en beräkning av kvottalet med försäljningsintäkten i täljaren och fastighetens totalvärde i nämnaren.

Rättsläget är således oklart, och vilket ställningstagande som kan förväntas återkommer framställningen till nedan i avsnitt 9.2.2.3.

Om en kvotdelsmetod tillämpas vid försäljning av en ideell andel, antingen beroende på att alternativregeln anses direkt tillämplig eller som uttryck för en realistisk vinstberäkning, bör värderingen av hela fastigheten inte ske med tillämpning av den i avsnitt 9.2.1 avsnitt diskuterade hjälpregeln. Hjälpregeln skulle leda till en värdering som uppenbart avviker från det verkliga värdet, då taxeringsvärdena på andelsfastigheter inte speglar dessa värden i den aktuella upplåtelsesituationen.[55] Då hjälpregeln

[54] Se Sandels SN 1968 s 130 samt den äldre praxis som utvecklades vid försäljning av teckningsrätt som avskiljs från aktie; RÅ 1933 ref 43.

[55] Taxeringsvärdet är beräknat på samma sätt som för vanliga hyresfastigheter. Beräknas fastighetens totalvärde med hjälpregeln blir detta orealistiskt lågt och kvotdelen av omkostnadsbeloppet som skulle få kostnadsföras blir därmed orealistiskt hög.

enbart är en förarbetsprodukt finns det här även anledning att begränsa dess tillämplighet till de fall som diskuterats i förarbetena. Här kan man, i linje med vad som anförts i ovannämnda rättsfall, hävda att man i förarbetena inte åsyftat försäljning av ideell andel.

5. Anses den försålda ideella andelen konkretiserad finns det anledning att särskilja *förbättringskostnader* som kan anses hänförliga till andelen; jfr RÅ82 1:15 ovan i avsnitt 9.2.2.1. Detta är motiverat vid tillämpning av en särskiljningsmetod, men bör gälla även vid tillämpning av en kvotdelsmetod i ett fall där konkretisering föreligger. Kvotfördelningen kan begränsas till de kostnader som är gemensamma för hela innehavet.

Vid tillämpning av en ren proportionering efter andelstalet liksom vid en direkt tillämpning av alternativregeln kommer däremot alla förbättringskostnader att ingå i proportioneringen. Detta leder till en sådan över- eller underabsorption som diskuterats ovan i avsnitt 9.1.1 punkt 7. Skillnaden mellan metoderna kan visas med följande exempel.

> En fastighetsdelägare innehar 4 + 6 % av en fastighet. Till äganderätten är anknuten nyttjanderätten till en mindre och en större lägenhet. Anskaffningskostnaden är 40 + 60 tkr, och fastighetsandelen är nu dubbelt så mycket värd. Delägaren avser nu att sälja 4 % av fastigheten (40 % av hans innehav). Den återstående lägenheten bebor han själv och han anser en upprustning av denna motiverad. Han vidtar därför, före försäljningen, förbättringsåtgärder för 50 tkr. "Lägenheternas" värden uppgår därefter till 80 respektive 170 tkr.
>
> Resultat av försäljningen (från inflation bortses):
>
> a) Ren proportionering efter andelstalet; 80 tkr ./. (40 % av 150 tkr) = 20 tkr.
>
> b) Tillämpning av alternativregeln; 80 tkr ./. [(80/250) x 150 tkr] = 32 tkr.
>
> c) Särskiljningsmetoden; 80 tkr ./. 40 tkr = 40 tkr.
>
> d) Kvotdelsmetoden med konkretisering; 80 tkr ./. [(80/200) x 100] = 40 tkr.
>
> Skillnaderna beror på att vid resultatberäkningen enligt metod a) och b) har 20 tkr respektive 8 tkr av förbättringskostnaden för den behållna lägenheten blivit hänförd till delavyttringens omkostnadsbelopp.

9.2.2.3 Sammanfattning angående konkretisering vid försäljning av ideell andel

I lagstiftningen har inte särskilt uppmärksammats de problem som kan uppstå vid försäljning av samägda fastigheter, och i rättspraxis saknas klara ställningstaganden till i vilka avseenden resultatberäkningen kan konkretiseras vid försäljning av en ideell andel. Det torde vara klart att hela den intäkt en delägare erhåller vid försäljning av sin fastighetsandel anses hänförlig till den försålda fastighetsdelen. Endast i mycket speciella fall kan anledning finnas att hävda att ersättningen skall omrubriceras eller omfördelas mellan honom och övriga delägare, dvs intäktssidan är normalt konkretiserad.

Om intäktssidan konkretiserats är det korrekt att även kostnadssidan konkretiseras. Av RÅ82 1:15 framgår att en ägare av en ideell andel får avdra

de kostnader han nedlagt på fastigheten. Om däremot fastighetens nyttjande inte konkretiserats i något avseende saknas anledning att anse annat än att nedlagda förbättringskostnader är gemensamma för alla fastighetens delägare. Praxis tycks dock även i ett sådana fall vara beredd att mer generellt medge avdrag för vad en delägare har bekostat.

Avyttrar en fastighetsägare en ideell andel av sin äganderätt till fastigheten föreligger en delavyttring. Är den försålda andelen inte konkretiserad i något avseende sker en resultatberäkning genom en ren proportionering efter andelstalet. Föreligger en konkretisering som påverkar resultatberäkningens intäktssida bör även kostnadssidan kunna konkretiseras i olika avseenden. En tillämpning av huvudregeln eller alternativregeln i 36 § anv p 2 a 13:e st kan under sådana förutsättningar leda till ett annat resultat än en proportionering efter andelstalet.

Enligt uppfattningen i de rättsfall som angivits i avsnitt 9.2.2.2 är nämnt lagrum inte direkt tillämpligt vid försäljning av ideell andel. Ett sådant ställningstagande förefaller inte så givet som ansetts i fallen, och det återstår att se vilket ställningstagande RR gör. Även om lagrummet inte är tillämpligt bör en liknande resultatberäkning ändå kunna ske, såsom varande den materiellt mest korrekta metoden för realisationsvinstens beräkning. Åtminstone bör den s k särskiljningsmetoden (huvudregeln) vara tillämplig.

En förutsättning för att en tillämpning av särskiljnings- och kvotdelsmetoden skall innebära något annat än en ren proportionering efter andelstalet är att man kan anse att försäljningen kan konkretiseras. För en sådan uppfattning talar att säljare och köpare i verkligheten kan företa dispositioner som innebär en konkretisering. Några civilrättsliga regler som hindrar sådana dispositioner parterna emellan finns inte. Det faktum att dispositionerna inte kan ges sakrättsligt skydd torde inte heller vara ett tillräckligt skäl för att anse att delägares inbördes dispositioner avseende fastigheten skall behandlas som särskilda rättigheter med eget värde (lös egendom). Dispositioneras innebörd bör därför beaktas vid realisationsvinstberäkningen av fastighetsförsäljningen och andelsinnehavet kan därför i vissa fall anses konkretiserat.

Det förordas att realisationsvinstberäkningen vid delavyttring av ideell andel kan ske med tillämpning av särskiljnings- eller kvotdelsmetoden. Praktiskt sett torde dock även med en sådan rättstillämpning presumtionen vara att kostnaderna fördelar sig enligt andelstalet. En avvikelse härifrån kräver särskild utredning.

9.2.3 Konsumtion av omkostnadsbeloppet

1. I 36 § anv p 2 a 16:e – 18:e st ges regler för hur hänsyn skall tas till att omkostnadsbeloppet delvis utnyttjats vid tidigare delavyttringar.[56] Omkost-

[56] Här diskuteras bara tillämpningen av 16:e st.

nadsbeloppet skall minskas med "den andel av omkostnadsbeloppet . . . för fastigheten, som belöpt på den avyttrade fastighetsdelen"; 16:e st.

Schematiskt kan regeln beskrivas på följande sätt. Man utgår från omkostnadsbeloppet sådant det var vid tidpunkten för delavyttringen. Den kvotdel som då hänfördes till delavyttringen konsumerades därvid. Den återstående delen av omkostnadsbeloppet kan utnyttjas vid försäljning av restfastigheten. Restfastigheten kan försäljas genom ytterligare successiva delavyttringar, och varje gång förbrukas ytterligare en del av omkostnadsbeloppet. Omkostnadsbeloppet kan även öka efter en delavyttring, genom att förbättringskostnader nedläggs på restfastigheten eller genom att restfastigheten (resultatberäkningsenheten) utökas. Omkostnadsbeloppet kan ses som ett saldo, som minskas genom delavyttringar och ökas genom förbättringar och utökningar av taxeringsenheten.

Har huvudregeln tillämpats vid delavyttringen, har därvid varje post hänförts (helt eller delvis) till delavyttringen respektive restfastigheten. Vad som hänförts till restfastigheten utgör omkostnadsbelopp för denna, och indexeras specifikt komponent för komponent.[57]

Om alternativregeln har tillämpats vid en delavyttring, proportionerades det totala omkostnadsbeloppet på delavyttringen och restfastigheten. Vid beräkningen av omkostnadsbeloppet vid försäljning av restfastigheten, bör däremot varje post delas upp för sig. Anledningen härtill framgår av följande exempel.

> En fastighet förvärvas år 1 för 200 tkr. År 4 bebyggs den för 100 tkr. En del av fastigheten, motsvarande halva värdet, säljs år 6. Omkostnadsbeloppet år 6 beräknas genom indexering av 200 tkr x 1,1 (antaget indextal för år 5–6) plus 100 tkr (ingen indexering) = 320 tkr. Härav utnyttjades hälften vid delavyttringen; 160 tkr.
>
> År 7 säljs resterande del av fastigheten. Index för år 6 - 7 antas vara 1,1. Den från år 6 resterande delen av det då indexuppräknade omkostnadsbeloppet (160 tkr) skulle enkelt kunna uppräknas med detta index till 176 tkr.[58] Indexeras däremot varje komponent i det resterande omkostnadsbeloppet för sig erhålls ett annat resultat; 100 tkr x 1,21 (index år 5–7) plus 50 tkr (ingen indexering) = 171 tkr.
>
> En indexering av hela det resterande omkostnadsbeloppet leder således fel, då därigenom indexering skulle ske även av den förbättringskostnadspost som ännu inte är mer än fyra år gammal.

2. I litteraturen har förts en ingående diskussion av frågan om den andel av omkostnadsbeloppet, som en skattskyldig kan avdra vid en delavyttring, skall anses konsumerad även till den del avdraget inte haft effekt på den skattepliktiga inkomsten. Att så inte bör vara fallet har hävdats av Andersson och Öberg i SN 1978 s 438 ff och SN 1979 s 139 ff.

[57] Används ett taxeringsvärde som alternativt ingångsvärde skall detta reduceras om det baserar sig på fastighetens beskaffenhet före delavyttringen; prop 1967:153 s 134.

[58] Jfr exemplet i prop 1980/81:104 s 48f.

I artiklarna visas att den totala realisationsvinsten kan bli olika stor beroende på om fastigheten avyttras genom en försäljning eller flera försäljningar. Detta inträffar då det på delavyttringen belöpande omkostnadsbeloppet efter indexering överstiger försäljningsintäkten. Det överskjutande beloppet resulterar inte heller i någon realisationsförlust, i de fall där överskottet är ett resultat av indexeringen. Denna del av omkostnadsbeloppet kommer därför att bli helt utan skattemässig effekt. Enligt Andersson-Öberg är det därför materiellt riktigt att anse att endast en så stor del av omkostnadsbeloppet konsumerats som svarar mot försäljningsintäkten vid delavyttringen.

von Bahr har i SN 1978 s 462 f och 1979 s 142 avvisat riktigheten i en sådan rättstillämpning. Han menar att det belopp som belöper på delavyttringen alltid får anses till fullo konsumerat. Roos, 1982 s 129, tar inte ställning, och anmärker att frågan ännu inte prövats i praxis.

Den regel som föreslogs i SOU 1975:53, och som i här förevarande avseende är oförändrad, ger inget klart svar på frågan. Enligt kommitténs förmenande skulle tillämpningen ske som Andersson-Öberg menar.[59] Dep chefen tog dock avstånd från kommitténs uppfattning.[60] Andersson-Öberg menar dock, i motsats till von Bahr, att uttalandet inte klart avvisar deras lösning.[61]

von Bahrs tolkning av förarbetena synes riktig. Dep chefens uttalande torde även grunda sig på en allmän skatterättslig princip. En resultatberäkningsenhet torde liksom ett beskattningsår i princip vara sluten. Den skattskyldige disponerar inte över ett avdrag som rätteligen hör till ett visst beskattningsår eller en viss resultatberäkningsenhet. Avdraget skall ske där, även om det hade kunnat utnyttjas bättre på annat ställe och även om detta vore materiellt rimligt. Avsteg från denna princip torde bara kunna ske genom uttryckliga regler härom.[62] Rättsläget torde därför ha den innebörd von Bahr angivit. En annan sak är dock att man de lege ferenda kan anse ett sådant rättsläge som mindre tillfredsställande.

9.3 Resultatberäkningsenheten

1. Fr o m 1976 finns en uttrycklig regel om resultatberäkningsenhet i 35 § anv p 2:

> "Vid avyttring av fastighet skall realisationsvinst och realisationsförlust beräknas särskilt för varje avyttrad taxeringsenhet eller del av taxeringsenhet.
>
> Har två eller flera vid avyttringstillfället befintliga taxeringsenheter tidigare under innehavet helt eller delvis ingått i samma taxeringsenhet, skall dock, om den skattskyldige begär det, beräkningen göras som om taxeringsenheterna vid avyttringstillfället utgjorde en enda taxeringsenhet. I fråga om en taxeringsenhet som endast delvis har ingått i den förutvarande taxeringsenheten gäller vad nu

[59] SOU 1975:53 s 132 f.

[60] Prop 1975/76:180 s 144 ff.

[61] SN 1979 s 141.
Den översyn av reglerna som skedde 1981 (prop 1980/81:104, se närmast s 48) innehåller inte något som ger klart stöd åt vare sig den ena eller den andra uppfattningen.

[62] Så har principen om beskattningsårets slutenhet modifierats för skattskyldig som tillämpar bokföringsmässig inkomstberäkning; se 41 § anv p 1:a st samt prop 1980/81:68 del A s 181 ff.

har sagts endast under förutsättning att mer än hälften av enhetens vid avyttringstillfället gällande taxeringsvärde belöper på den del som har ingått i den förutvarande enheten. Hänsyn tas inte till den indelning i taxeringsenheter som har förelegat före den 1 januari 1952."

I normalfallet utgör således den vid försäljningstillfället befintliga taxeringsenheten resultatberäkningsenhet. Vid 1981 års allmänna fastighetstaxering skedde en relativt omfattande uppsplittring av befintliga taxeringsenheter. 1981 infördes därför anvisningspunktens andra stycke. Om den skattskyldige så önskar kan, med stöd av detta stadgande, en större enhet än den befintliga taxeringsenheten användas som resultatberäkningsenhet; regeln benämns fortsättningsvis utvidgningsregeln.[63]

2. Om en taxeringsenhet avyttras genom *flera separata försäljningar* utgör varje försäljning en resultatberäkningsenhet. Realisationsvinstberäkningen följer därvid delavyttringsreglerna. Enligt prop 1980/81:104, s 47, gäller detta även om försäljningarna skett under ett och samma beskattningsår och till samma köpare, men vid olika tillfällen.[64] I rättspraxis har detta ansetts gälla, åtminstone vid försäljningar till olika köpare; RÅ80 1:14.[65] I fallet hade försäljningarna skett till två skilda (statliga) köpare. Detta förhållande framhölls i länsskatterättens dom; "två från varandra skilda köpeavtal med två från varandra oberoende köpare". I KR:s, av RR ej ändrade, dom markerades dock endast att taxeringsenheten hade "sålts genom skilda köpehandlingar". I propositionen torde härav ha dragits slutsatsen att separata vinstberäkningar skall företas även när försäljningarna sker till samma köpare.

I praxis tycks man således fästa avgörande vikt vid vad som innefattats i ett köpeavtal. JB hindrar inte att en köpehandling omfattar flera registerfastigheter.[66] Det är därför inget problem att genom en köpehandling sälja en taxeringsenhet som omfattar flera registerfastigheter. Även om separata köpehandlingar för varje fastighet upprättas inom ramen för en samtidig försäljning till samma köpare, bör avyttringen av taxeringsenheten föranleda en gemensam resultatberäkning. Avgörande för rättstillämpningen bör vara vad som reellt sett är en försäljning. Redan en sådan begränsning synes inte

[63] Regeln gäller bara de taxeringsenheter som tidigare ingått i samma taxeringsenhet under säljarens innehavstid. Har säljaren förvärvat taxeringsenheten genom benefikt fång skall dock även förhållandena under tidigare innehavare beaktas, tillbaka till närmast föregående onerösa fång; prop 1980/81:104 s 46. Den som köpt flera separata taxeringsenheter, på vilka regeln var tillämplig vid förvärvet, kan således inte använda regeln vid en senare försäljning; a prop s 23.

[64] I förarbetena till 1976 års reglering sägs dock inget härom. I SOU 1975:53 s 122 talas endast om fallet när flera olika taxeringsenheter under året sålts till samma köpare. Att därvid separata vinstberäkningar skall ske framgår av RSV Dt 1974:21.

[65] Fallet avser 1975 års taxering, men refererades efter att 1976 års regler om resultatberäkningsenhet trätt i kraft.

[66] Inte heller synes köpeskillingen behöva specificeras för varje i överlåtelsen ingående fastighet.

helt självklar, och en än snävare och formell avgränsning till varje köpehandling synes helt omotiverad; se vidare nedan punkt 5.

3. Någon diskussion om lämplig omfattning av resultatberäkningsenheten fördes aldrig vid införandet av 1976 års lagregel. Vid den översyn av reglerna som skedde 1981 fördes däremot en relativt omfattande diskussion.[67] Som huvudalternativ uppställdes registerfastigheten eller taxeringsenheten. Taxeringsenheten ansågs enligt promemorian vara lämpligast då den innefattar "sådana fastigheter eller delar av fastigheter som tillsammans normalt utgör objekt för överlåtelse eller upplåtelse".[68] Dep chefen instämde häri och ansåg vidare att "det har i praktiken också visat sig i hög grad praktiskt att anknyta till en enhet som är föremål för återkommande officiell värdering."[69]

I promemorian, Ds B 1980:9 s 90, motiverades utvidgningsregeln med praktiska och materiella skäl. Man skulle slippa uppdelning av förbättringskostnader etc.[70] Sakligt sett kan det gemensamma brukandet ha påverkat värdeutvecklingen på de olika taxeringsenheterna så att en gemensam resultatberäkning är motiverad. Det är således gemensamheten mellan taxeringsenheterna som motiverar att de skall få utgöra en enhet enligt utvidgningsregeln. I promemorian föreslogs förvärvskällan som den större enheten enligt utvidgningsregeln.[71] Dep chefen, prop 1980/81:104 s 22 f, kom dock, likaledes av praktiska skäl, fram till att den nu införda lösningen var lämpligare.

Med avseende på den praktiska tillämpningen finns inte några väsentliga invändningar mot valet av resultatberäkningsenhet. Med avseende på det materiella resultatet av vinstberäkningen kan däremot diskuteras om resultatberäkningsenheten inte i vissa lägen är onödigt begränsad. De tänkbara utvidgningarna är i huvudsak av två slag:

A. Resultatberäkningens fysiska omfattning vidgas, ytterst till den skattskyldiges totala fastighetsinnehav.

B. Alla försäljningar under ett år, från vad som i fysisk mening är en resultatberäkningsenhet, blir föremål för en gemensam resultatberäkning.

4. En *rumslig* utvidgning av resultatberäkningsenheten har främst betydelse vid tillämpning av alternativregeln för delavyttringar,[72] och innebär att man

[67] Ds B 1980:9 Delavyttring, substansminskning m m samt prop 1980/81:104 s 20 f och 85 ff. I den senare delen återges Ds B 1980:9. Sidhänvisningar som här anges till promemorian avser den sida i propositionen där promemorian återges.

[68] Promemorian s 88.

[69] A prop s 21.

[70] Samma åsikt dep chefen s 21.

[71] Bl a för att kunna inkludera sådana delar av jordbruksfastigheter som vid den allmänna fastighetstaxeringen 1981 utbrytits till annan fastighet, föreslogs även att den större enheten i vissa fall kunde gå över förvärvskällegränserna.

[72] Vid en resultatberäkning med tillämpning av huvudregeln används så långt som möjligt de kostnader som verkligen belöper på den sålda delen och resultatberäkningen påverkas därför i huvudsak inte av resultatberäkningsenhetens omfattning.

förstärker såväl alternativregelns positiva som negativa effekter; jfr ovan avsnitt 9.1.1. Positivt är att man erhåller en ökad grad av neutralitet i valet mellan försäljningsobjekt, och att man kan undvika att mer än den totala kapitalvinsten beskattas i situationer där fastighetsinnehavet består både av fastigheter som stigit i värde och sådana som sjunkit i värde.

Negativt är att alternativregelns förmåga att absorbera ingångsvärde från osålda fastigheter ökar, och de obeskattade reserver som kan byggas upp härigenom kan bli oacceptabelt stora.

> Antag t ex att en person äger en fastighet värd 1 mkr med ett omkostnadsbelopp på 400 tkr. Han avser att sälja denna och förvärva en ny fastighet för 1 mkr. Om transaktionerna genomförs i denna ordning blir han beskattad för en realisationsvinst på 600 tkr. Genomförs däremot transaktionerna i omvänd ordning, utgör fastigheterna, enligt den diskuterade utvidgningen, en resultatberäkningsenhet och tillämpas alternativregeln, blir realisationsvinsten 300 tkr.[73] Återstående ingångsvärde på den inköpta fastigheten blir 700 tkr. Dess ingångsvärde har således kunnat "nedskrivas" med 300 tkr.

Några entydiga motiv för en rumslig utvidgning av resultatberäkningsenheten kan inte anses föreligga.

5. Det förefaller däremot entydigt motiverat att utvidga resultatberäkningsenhetens *omfattning i tiden*, så att en gemensam resultatberäkning görs för alla försäljningar från en taxeringsenhet under ett beskattningsår. Praktiska skäl talar härför, och materiellt sett bör en så långtgående resultatutjämning som möjligt tillåtas mellan företagna försäljningar. Praktiskt är detta möjligt för försäljningar som skett under samma beskattningsår.

9.3.1 Fördelning av försäljningsintäkt på flera resultatberäkningsenheter

Vid delavyttring finns fördelningsproblemen på kostnadssidan. Vid en samtidig försäljning av egendom som är hänförlig till flera olika legala resultatberäkningsenheter finns fördelningsproblem även på intäktssidan. Här skall behandlas metoder för fördelning av försäljningsintäkt vid överlåtelser som omfattar flera resultatberäkningsenheter, då överlåtelsen omfattar även annan egendom än fastigheter eller då flera taxeringsenheter ingår i överlåtelsen.

9.3.1.1 Samtidig försäljning av olika slags egendom

1. KL innehåller inga regler om fördelning av försäljningsintäkt. Detta är naturligt då fördelningen i huvudsak är ett bevis- och värderingsproblem. I

[73] 1 mkr ./. (1 mkr / 2 mkr) x (1 mkr + 400 tkr).

förarbeten och praxis är frågan behandlad endast i begränsad utsträckning. En fördelning sker primärt vid parternas värdering av de olika tillgångarna. Skattedomstolarna saknar i princip anledning att med en "objektiv" fördelning avvika härifrån. En avvikelse, och därmed ett behov av att diskutera metoder för fördelning, uppstår endast om det finns anledning anta att parterna inte öppet redovisat den fördelning de själva ansett riktig.[74]

I prop 1969:100, s 126, diskuterades fördelningsfrågan närmast med utgångspunkt från köparens beskattning; fördelning av avskrivningsunderlaget. Dep chefen uttalade att det normalt finns ett självreglerande moment som är tillräckligt för att den avtalade fördelningen skall kunna följas. Utgångspunkten är en överlåtelse som omfattar fastighet och inventarier. Det självreglerande momentet består då i att säljaren vill hänföra största möjliga del av intäkten till fastigheten, medan köparen önskar så högt avskrivningsunderlag på inventarierna som möjligt.

Detta gäller dock inte alltid idag för säljaren.[75] När försäljningsintäkten för fastigheten överstiger omkostnadsbeloppet blir inkomstskatten på varje ytterligare ökning av försäljningsintäkten lika stor oavsett om den utgör intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet eller rörelseintäkt.[76] För säljare som är fysisk person eller handelsbolag där egenavgifter skall erläggas på rörelseinkomst, betyder dock socialförsäkringsavgifterna att säljaren alltjämt har intresse av att intäkten i görligaste mån skall hänföras till fastigheten. Det självreglerande momentet kan dock inte sägas gälla generellt idag. En bedömning av fördelningens skälighet kan därför behöva företas av skattedomstolarna.

Detta gäller även försäljningar utanför näringsverksamhet där ovannämnda självreglerande moment helt saknas, och där andra sådana moment är svaga. Om försäljningen omfattar en fastighet jämte lösöre har säljaren ofta intresse av att hänföra så stor del av intäkten som möjligt till lösöret.[77] Köparen har i och för sig inget större intresse av sitt ingångsvärde på lösöret, men anser kanske å andra sidan inte nackdelen av ett lägre ingångsvärde på fastigheten vara särskilt stor, då han exempelvis förväntar sig att inneha fastigheten i 20 år och kunna använda ett alternativt ingångsvärde.

I flertalet fall torde fördelningsproblemen vara så triviala (sommarstuga och gräsklippare) att det knappast är praktiskt motiverat att göra en bedömning av fördelningens riktighet. Vid större transaktioner (herrgård med antikviteter

[74] Jfr Hjerner 1983 s 289.

[75] 1969 gällde det dock generellt eftersom realisationsvinst på fastigheter enbart till 75% var skattepliktig.

[76] Skillnader kan dock uppkomma beroende på reglerna om nettometoden vid inventarieförsäljning, fondavsättningar etc. Dessa skillnader talar dock närmast för att det är bättre att få en ökning av rörelseintäkten.

[77] Enligt 4 kap 1 § JB behöver köpeskillingen inte delas upp på den fasta egendomen och annan egendom som säljs gemensamt.

och segelbåt) kan det däremot vara motiverat. Fördelningsmetoden skall enbart diskuteras kortfattat från teoretiska utgångspunkter. I vilken utsträckning metoden kan användas i praktiken och vilka modifikationer som krävs härför diskuteras inte närmare.

En fördelning bör utgå från marknadsvärdena på de i försäljningen ingående tillgångarna. Om två tillgångar säljs tillsammans är dock deras sammanlagda marknadsvärde inte nödvändigtvis lika med summan av deras separata värden. Säljaren kanske anser att han besparas försäljningskostnader och tid genom en gemensam försäljning och betingar sig därför ett lägre totalpris. Köparen anser sig kanske å andra sidan tvungen att även köpa vissa tillgångar han är mindre intresserad av för att det skall bli affär. Med dessa utgångspunkter förefaller det troligt att prisreduktioner oftast kan hänföras till egendom som har karaktär av bihang till den huvudsakliga tillgången.

En metod vore därför att utgå från den huvudsakliga tillgångens marknadsvärde och hänföra överskjutande köpeskilling till bitillgångarna. Ett problem därvid är dock att huvudtillgångens värde kan vara så stort att intervallet för vad som är ett rimligt marknadsvärde också blir mycket stort i absoluta tal. Intervallet för saldot för övriga tillgångar kan därigenom bli ohanterligt stort.[78] I praktiken torde därför bedömningen utgå från bitillgångarnas värde, vilket RÅ 1975 Aa 749 kan anses illustrera:

> Vid en försäljning av en fastighet 1969 överläts även lös egendom för 25 000 kr. Enligt en förteckning utgjordes egendomen i huvudsak av möbler, trädgårdsutrustning etc. I PN:s, av RR ej ändrade, dom bedömdes enbart värdet på den lösa egendomen. I domen angavs att "de beräknade försäljningspriserna för de avyttrade inventarierna (framstår) som anmärkningsvärt höga. Det får anses sannolikt, att det pris Bengtsson betingar sig överstigit det pris han skulle ha erhållit, om han sålt inventarierna till någon annan än köparna av fastigheten. Det får därför anses befogat, att viss del av köpeskillingen för inventarierna anses belöpa på fastigheten." 5 000 kr omfördelades därför till intäkt av fastighetsförsäljningen.

2. Ett fall där fördelningsproblemet är av speciell karaktär och som har stor praktisk betydelse är när en *byggnad på annans mark* säljs tillsammans med nyttjanderätten till marken. Nyttjas marken med tomträtt finns inget fördelningsproblem eftersom hela överlåtelsen behandlas enligt reglerna för fastighet. Fördelningsproblem finns däremot vid andra nyttjanderättsformer, där vinst hänförlig till byggnaden beskattas enligt 35 § 2 mom och vinst hänförlig till nyttjanderätten beskattas enligt 35 § 4 mom eller som inkomst av jordbruksfastighet.[79]

[78] Låt oss ta ett exempel. En fastighet säljs tillsammans med visst lösöre för totalt 1 mkr. Om fastighetens marknadsvärde kan uppskattas till 950 tkr med en felmarginal på +/- 5%, så kan lösörets värde uppskattas till 50 tkr med en felmarginal på nära +/- 100%.

[79] Det senare gäller endast om nyttjanderätten avser jordbruksfastighet. Om så är fallet är beskattning som inkomst av jordbruksfastighet det normala, se RÅ 1950 ref 40, men även beskattning enligt 35 § 4 mom kan förekomma; se RÅ 1967 Fi 1346.

Vid en samtidig överlåtelse av byggnad och nyttjanderätt torde nyttjanderätten ha ett värde om markhyran är lägre än marknadshyran. En fördelning av köpeskillingen får då ske mellan byggnaden och nyttjanderätten.

Vid fastighetstaxeringen tillämpas den s k mervärdeprincipen för fördelning av fastighetens värde på mark respektive byggnader. Denna fördelning utgår från markens marknadsvärde och hänför resten av fastighetens värde till byggnaden, och detta även om byggnad och mark har skilda ägare; 7 kap 8 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152). Jfr avsnitt 5.4 punkt 3. Mervärdeprincipen innebär i teorin att byggnadens taxeringsvärde kan bli lägre än 75 % av dess återanskaffningsvärde, och att 75 % av återanskaffningsvärdet är det högsta värde som byggnadstaxeringsvärdet kan uppgå till. Lägre än återanskaffningsvärdet kan byggnadstaxeringsvärdet bli i de fall marken kan utnyttjas på ett mer värdefullt sätt än som för närvarande sker.

Denna metod torde riktigt spegla värdenas fördelning även mellan byggnad och nyttjanderätt, vilket kan diskuteras i några typsituationer.

A. Markhyran är marknadsmässig och den nuvarande markanvändningen är den bästa möjliga. Byggnadstaxeringsvärdet är lika med 75 % av byggnadens återanskaffningsvärde och nyttjanderätten har inget värde.

B. Markhyran är marknadsmässig men överstiger värdet av att nyttja marken på nuvarande sätt. Byggnadstaxeringsvärdet är lägre än 75 % av byggnadens återanskaffningsvärde och nyttjanderätt har inget värde. Nyttjanderättshavaren måste i en sådan situation överlåta byggnaden och nyttjanderätten till ett pris under byggnadens återanskaffningsvärde, eftersom markhyran överstiger värdet av att disponera marken för en byggnad av detta slag.

C. Markhyran är till följd av ett långtidskontrakt i nivå med värdet av att nyttja marken på nuvarande sätt till byggnaden, men ligger under värdet av markens optimala nyttjande. Byggnadstaxeringsvärde och marktaxeringsvärde har åsatts på samma sätt som i B, utan hänsyn till nyttjanderättsavtalet.[80] Byggnadstaxeringsvärdet är således lägre än 75 % av byggnadens återanskaffningsvärde. Totalvärdet för nyttjanderättshavaren är däremot vid ett mycket långsiktigt kontrakt nära nog lika med byggnadens återanskaffningsvärde. Detta beror på att de gällande nyttjanderättsvillkoren är i nivå med värdet av att nyttja marken för byggnaden. Det torde därför även i denna situation vara korrekt att byggnaden värderas under återanskaffningsvärdet och att i gengäld nyttjanderätten anses ha ett värde. Nyttjanderättens värde är då lika med skillnaden mellan byggnadstaxeringsvärdet uppräknat med 133 % och index till marknadsvärde, och det pris som erhålls vid försäljning av byggnad och nyttjanderätt.

D. Markhyran är till följd av ett långtidskontrakt under marknadshyran. Byggnaden utgör den optimala användningen av marken. Byggnadstaxerings-

[80] Ett hänsynstagande till villkoren i nyttjanderättsavtalet avvisades av 1971 års fastighetstaxeringsutredning; se härom SOU 1984:37 s 238.

värdet är lika med 75 % av byggnadens återanskaffningsvärde. Byggnad och nyttjanderätt kan säljas till ett pris över byggnadens återanskaffningsvärde. Överpriset är hänförligt till nyttjanderätten.[81]

Slutsatsen blir att det normalt torde vara möjligt att fördela köpeskillingen mellan byggnad och nyttjanderätt med utgångspunkt från byggnadstaxeringsvärdet. Vissa justeringar torde dock få ske i praktiken då byggnadstaxeringsvärdet troligen inte alltid har exakt den relation till byggnadens återanskaffningsvärde som ovan antagits.

3. En annan fördelningssituation som har stort praktiskt intresse är när *intrångsersättning i rörelse* utgår samtidigt med ett fastighetsförvärv. Här torde värderingen få utgå från fastighetens marknadsvärde då det torde vara svårare att avgöra den rimliga storleken på en intrångsersättning.[82]

9.3.1.2 Samtidig försäljning av flera taxeringsenheter

Fördelningen av försäljningsintäkten mellan flera resultatberäkningsenheter har – i motsats till föregående fördelningsproblem – behandlats relativt utförligt i rättspraxis.

Enligt RÅ 1976 ref 86 är fördelningen "att bedöma på grundval av värdering, vid vilken hänsyn bör tagas till samtliga i målet förebragta omständigheter". Formuleringen tyder inte på att någon särskilt kvalificerad avvikelse behöver föreligga för att den i avtalet angivna fördelningen skall frångås.

RR uttalade vidare att "i fall då närmare upplysningar saknas är det brukligt att vid uppskattningar av denna art fästa avgörande vikt vid fastigheternas taxeringsvärden". Fördelning efter taxeringsvärdena får, enligt den återgivna uppfattningen, således anses vara regel om inte en särskild utredning presenterats. I RN 1960 1:6 har även RN uttalat att köpeskillingen "i brist på annan utredning angående egendomarnas värden (bör) fördelas på respektive egendomar i förhållande till deras taxeringsvärden".[83] I fallet innebar den genomförda fördelningen efter taxeringsvärdena en avvikelse på + 27 %, + 27 % respektive ./. 11 % från den avtalade fördelningen. Avvikelserna kan betecknas som beaktansvärda, men kan ligga inom vad som är en möjlig

[81] 1971 års fastighetstaxeringsutredning, se SOU 1984:37 s 238, uttalade sig om den här diskuterade situationen på följande sätt:

"En köpare kan (om byggnaden ligger på mark, som innehas med nyttjanderätt för avsevärd tid framåt mot lågt arrende) vara villig betala ett visst överpris för själva byggnaden mot bakgrund av att han slipper kapitalutlägg för marken och i stället betalar det låga arrendet."

Enligt här förordat synsätt skall detta överpris dock anses hänförligt till nyttjanderätten.

[82] I RÅ 1982 Aa 65 har i ett sådant fall bedömningen skett på grundval av ett intyg från köparen (kommun) om fastighetens marknadsvärde, med avvikelse från ett påstått felaktigt taxeringsvärde.

[83] RR lämnade sökandens besvär utan bifall.

värdeförändring efter senaste fastighetstaxering, som i förevarande fall torde ha legat ca 3 år före den åsyftade försäljningen.

Rättspraxis innehåller inget klart exempel på att en fördelning efter taxeringsvärdena kunnat motbevisas genom en särskild utredning om fastigheternas värde. Detta är dock givetvis möjligt.

I det inledningsvis åberopade rättsfallet RÅ 1976 ref 86 kom fördelningen, trots vad RR anförde, slutligen inte att ske efter taxeringsvärdena. Av särskilda skäl kom fördelningen i stället att ske efter enheternas yta. Omständigheterna var följande.

> Persson sålde för en gemensam köpeskilling om 107 026 kr två taxeringsenheter på 4 585 respektive 6 434 m^2. Samma dag återköpte han av den förra enheten 1 805 m^2 mark samt därå befintlig bostadsbyggnad för 32 833 kr. Netto försåldes 9 214 m^2 mark för 74 193 kr.
>
> Realisationsvinstberäkning var endast aktuell för den senare enheten; stadsägorna 220 m fl. Skulle den totala köpeskillingen (107 026 kr) fördelas efter taxeringsvärdena kom en mindre del av intäkten att falla på stadsägorna än vid en fördelning efter ytorna. Den av domstolarna använda ytproportioneringen utgick från nettovärdena så att 74 193 kr fördelades på 9 214 m^2. Detta gav ett kvadratmeterpris på 8,052 kr och intäkten för stadsägorna blev 8,052 x 6 424 = 51 472 kr.
>
> RR använde metoden med motiveringen "att den sålunda av kontrahenterna själva gjorda fördelningen av värdet på de i köpet ingående fastigheterna var realistisk och ägnad att ligga till grund även för värdering i beskattningshänseende".
>
> Vad parterna själva tagit ställning till var dock endast värdet på den återköpta fastighetsdelen. Valet av ytan framför taxeringsvärdet som proportioneringsgrund är ingen omedelbar följd därav. Vad RR åsyftat torde dock ha varit att endast den nettoförsålda delen behövde ingå i proportioneringen, och då den troligen omfattade homogen mark var ytproportionering en enklare metod att använda än proportionering efter taxeringsvärdena.

Rättspraxis ger intrycket att det krävs relativt litet för att den avtalade fördelningen skall frångås. Det finns dock anledning till viss återhållsamhet med avvikelser.

En "felaktig" fördelning har normalt till syfte att utnyttja de försålda fastigheternas omkostnadsbelopp på bästa möjliga sätt. Som framhållits i avsnitt 9.1.1 punkt 7 och 9 behöver inte sådana strävanden uppfattas som stridande mot någon princip för inkomstberäkningen, utan snarare som försök att mildra effekterna av asymmetrier i densamma. Det framstår därför inte som särskilt angeläget att nagelfara fördelningen i dessa fall.[84]

Vidare är de fördelningsmetoder som står skattedomstolarna till buds ganska schablonmässiga och objektiviserade. De kan därför medföra resultat som väsentligen avviker från den fördelning de skattskyldiga själva anser riktig.

[84] Här avses endast fördelning mellan olika taxeringsenheter. Vid fördelning mellan olika egendomstyper och andra fall, exempelvis fördelning mellan äldre och yngre aktier, kan det däremot finnas större anledning till uppmärksamhet.

9.4 Sammanfattning

1. KL:s regler innebär att en viss del av en kapitalvinst eller kapitalförlust som belöper på hela fastigheten anses realiserad genom en delavyttring. Två principiellt sett helt skilda metoder kan användas för att beräkna den realiserade delen av kapitalvinsten. Huvudregelns innebörd är att de utgifter som konkret belöper på den avyttrade delen skall omkostnadsföras vid delavyttringen. Enligt alternativregeln skall en kvotdel av hela omkostnadsbeloppet kostnadsföras.

Båda reglerna kan medföra materiellt otillfredsställande effekter i vissa situationer. Genom att säljaren har valfrihet mellan reglerna kan han dock normalt undvika för honom negativa effekter. De negativa effekter, som avsaknaden av indexuppräkning och begränsningen i avdragsrätten för realisationsförluster kan medföra, går dock inte alltid att undvika. Säljaren kan inte kostnadsföra ett annat belopp än vad huvud- eller alternativregeln utvisar, även om kostnadsföringen delvis saknar effekt då den varken minskar en realisationsvinst eller ökar en realisationsförlust.[85]

De skäl som finns för de restriktiva realisationsförlustreglerna, se avsnitt 8.1.1, motiverar inte att en delavyttring skall förhindra den resultatutjämning inom en resultatberäkningsenhet, som sker vid en samlad försäljning. Det är rimligt att såväl nominella som reala förluster på en fastighetsdel skall kunna avräknas mot vinster på en annan fastighetsdel. Vid en delavyttring bör därför inte en större del av omkostnadsbeloppet anses konsumerat än vad som verkligen kunnat utnyttjas för att minska realisationsvinsten. De lege ferenda förordas en förändring av detta slag. Vidare borde resultatberäkningen omfatta alla försäljningar som skett under ett beskattningsår från en och samma resultatberäkningsenhet.

2. Resultatberäkningen vid en delavyttring är oftast komplicerad. Komplikationerna är i huvudsak av beräknings- och värderingstekniskt slag. Även mer renodlade rättstillämpningsproblem finns dock då reglerna inte alltid är helt klargörande. Tillämpningen av huvudregeln torde kunna utgå från att olika kostnader skall särskiljas så långt som möjligt för att avgöra vad förvärvet och förbättringen av den sålda delen kostat. Tillämpningen av alternativregeln innebär i huvudsak endast problem med värderingen av restfastigheten, dvs hur den s k hjälpregeln skall tillämpas.

En fråga som är oklar är i vilken utsträckning en försäljning av en ideell andel kan anses konkretiserad på intäkts- respektive kostnadssidan. De problem som rättstillämpningen ställs inför här har redan sammanfattats ovan i avsnitt 9.2.2.3.

[85] Även i de fall den ökar en realisationsförlust kan det vara omöjligt att utnyttja realisationsförlusten som ett avdrag.

10. SKILLNADEN OCH GRÄNSDRAGNINGEN MELLAN ORDINÄRA VINSTER OCH REALISATIONSVINSTER ENLIGT KL

Realisationsvinstbeskattningen avgränsas mot beskattningen av löpande inkomster dels genom att man skiljer mellan löpande avkastning och avyttring av en förvärvskälla, dels genom att man skiljer mellan avyttringar som är av yrkesmässig karaktär respektive icke yrkesmässig karaktär. Detta framgår av definitionen på realisationsvinst i 35 § 1 mom 4) som en "vinst ... genom icke yrkesmässig avyttring".

Avkastning respektive kapitalvinster är inkomster av ekonomiskt-kvalitativt olika slag som uppkommer vid olika tidpunkter.[1] Det föreligger däremot ingen ekonomiskt-kvalitativ skillnad mellan yrkesmässiga och icke yrkesmässiga försäljningar, och gränsdragningskriterierna är därför inte givna. Utgångspunkten för behandlingen av denna gränsdragning blir att först undersöka motiven för att försäljningarna beskattas enligt olika regler. Med utgångspunkt från dessa motiv behandlas sedan de gränsdragningskriterier som används i rättstillämpningen vid gränsdragningen mellan å ena sidan yrkesmässig byggnadsrörelse, tomtrörelse och fastighetshandel och å andra sidan tillfälliga fastighetsförsäljningar. Rättspraxis på området är mycket omfattande.[2] Här skall inte behandlas alla de gränsdragningsfall som förekommer i praktiken, utan framställningen begränsas till de mer allmänna kriterier som används i rättstillämpningen. Syftet med detta kapitel är att undersöka i vilken mån kapitalvinstens särdrag påverkar gränsdragningen. Med ett sådant syfte har inte ansetts nödvändigt att behandla alla typer av gränsdragningsfall som förekommer.[3]

[1] Gränsdragningsproblem behandlas i kapitel 11 och 13.

[2] För en redogörelse av praxis hänvisas till Tegnanders redogörelse för byggnads-, tomt- och fastighetsrörelser i SN 1978 s 185 ff, 1980 s 53 ff. Angående värdepappersrörelse; se Roos SST 1985 s 733 ff. Framställningen bygger inte på någon självständig rättsfallsefterforskning, utan anförda rättsfall har i huvudsak hämtats från här angivna källor.

[3] Mutén, 1959 s 201 ff, har utförligt behandlat dessa frågor. Min framställning kan ses som en begränsad uppföljning av rättsutvecklingen efter 1959.

10.1 Motiv för skillnader i beskattningen

1. Skillnaderna i beskattningen av ordinära försäljningsvinster och realisationsvinster har flera orsaker. Ursprunget finns i det källteoretiska inkomstbegreppet, som utgår från att tillfälliga inkomster inte ger samma skatteförmåga som regelbundna inkomster. Den förändring som senare skett i denna uppfattning har inte varit tillräckligt långtgående för att motivera att realisationsvinster beskattas helt på samma sätt som ordinära vinster. Skälen härtill finns inte explicit angivna, sannolikt pga att en fullständig likabehandling utan vidare övervägaden ansetts utesluten, men det är klart att skillnaden till en del beror på de komplikationer som följer med beskattningen av en så speciell inkomst som kapitalvinst.

I förarbetena återfinns ingen diskussion om vilken vikt olika för beskattningen relevanta faktorer har tillmätts och hur de har avvägts mot varandra, annat än i form av en sammanfattning, i SOU 1965:72, s 77 ff[4], av argumenten från den amerikanska diskussionen om kapitalvinstbeskattningens utformning. I starkt sammandrag har översikten följande innehåll.

Argument för en *förmånligare* beskattning av realisationsvinster än av andra inkomster:

1. Inlåsningseffekterna.
2. Risken för en omotiverat hög progressiv beskattning av engångsvinster.
3. Tillfälliga inkomster ger lägre skatteförmåga än regelbundna inkomster.
4. Realisationsvinster är inte producerade värden.
5. Realisationsvinster är till stor del ett resultat av inflationen.

Argument för en *likabehandling:*

6. Beskattningen bör bygga på ett inkomstbegrepp som inte tillåter särbehandling av vissa inkomster.
7. Räntevinsten av en uppskjuten beskattning uppväger helt eller delvis den i punkt 2 angivna negativa effekten.
8. Invändningar finns mot argumenten i punkt 3 och 4.
9. Även andra inkomster är delvis ett resultat av inflationen.
10. Kapitalvinster koncentreras till stora inkomsttagare. Fördelningspolitiska skäl talar därför mot en särbehandling.
11. En särbehandling skapar incitament att omvandla vanliga inkomster till realisationsvinster. Detta medför transaktioner som för övrigt är omotiverade.

Det är inte möjligt att av förarbetsmaterialet dra några säkra slutsatser om i vilken mån dessa olika argument motiverat särbehandlingen. Om man studerar fastighetsvinstbeskattningsreglerna finner man att dessa utformats så att hänsyn tagits till inlåsningseffekterna (uppskovsregler m m), progressionen (lagen om ackumulerad inkomst), inflationen (indexuppräkningen) samt utredningssvårigheter (alternativa ingångsvärden etc). Dessa punkter har även ägnats särskilt intresse i förarbetena. Det finns därför anledning att anta att det är dessa omständigheter som ansetts som särskilt viktiga.

[4] Översikten är återgiven i SOU 1975:53 s 186 ff.

Även rörelsebeskattningen innehåller särregler som har tillkommit för att beakta dess särskilda karaktär. Viktiga skillnader mot beskattningen av icke yrkesmässiga fastighetsförsäljningar är nedskrivningsrätten på omsättningsfastigheter, egenavgifter på rörelseinkomst som beskattas hos en fysisk person samt beräkning av underlag för vinstdelningsskatt för aktiebolag, etc.[5] Nedskrivningsrätten motiveras allmänt med resultatutjämning, konsolidering och prisfallsrisker.[6] Socialförsäkringsavgifter utgår på inkomster som anses vara ett resultat av förvärvsarbete.[7]

2. I *USA* har domstolarna i större utsträckning än i Sverige fått avgöra gränsdragningsfall mellan realisationsvinster och ordinära vinster. I artikeln "The deep structure of capital gains" har Popkin, 1983 s 153 ff, undersökt vilka skäl som anförts för den förmånligare behandlingen av realisationsvinster. Hans undersökning av "the legislative history" visar att lagstiftaren, om än inte helt klart uttryckt, kan anses ha infört förmånsbehandlingen av samhällsekonomiska skäl; "transferability, risk and investment – make up the deep structure of the capital gains preference".[8] Enligt Popkin[9] är den härskande meningen i domstolarna däremot att förmånsbehandlingen syftar till att "relieve the taxpayer from the oppressive effects which the progressive tax rate structure would have on accrued gain bunched into the year of sale".

3. Ett sätt att avgränsa yrkesmässiga och icke yrkesmässiga försäljningar från varandra är att utgå från förekomsten av omständigheter som motiverar tillämpningen av någon eller några av ovannämnda särregler.[10] Mångfalden av särregler innebär dock att omständigheterna i ett enskilt fall kan motivera tillämpning av särregler som finns såväl vid rörelse- som vid realisationsvinst-

[5] Vid beräkning av underlag för vinstdelningsskatt erhålls ett inflationsavdrag som beräknas på omsättningsfastigheternas ingående värden medan det för anläggningsfastigheter endast sker en uppräkning av värdeminskningsavdragen. Motivet till skillnaden torde grunda sig på skillnaderna vid inkomstbeskattningen där en nominell vinst redovisas vid omsättning av rörelsens lager medan en i huvudsak real vinst redovisas om någon försäljning överhuvudtaget sker av anläggningsfastigheter.

[6] Se SOU 1977:86 s 530, prop 1980/81:68 del A s 169 och Thorell 1984 s 239.

[7] 3 kap 2 § och 11 kap 3 § lagen (1962:381) om allmän försäkring.

[8] A a s 160.
Då jag inte själv i nämnvärd utsträckning studerat Popkins mycket rikhaltiga källmaterial (förarbeten och rättsfall) kan ställning inte tas till hans slutsatser. De förefaller ibland väl pressade. Så anger Popkin själv att "congressional purpose behind the capital gains preference has never been adequately expressed"; s 157 not 24. Detta hindrar dock inte honom från att ha en ganska bestämd uppfattning om syftet bakom kongressens lagstiftning.

[9] A a s 154.

[10] En sådan rättstillämpning skulle innebära att innebörden av rörelsebegreppet förändras när nya rörelsebeskattningsregler tillkommer. Något principiellt hinder häremot torde inte finnas. Förekomsten av en rörelse har i sig inga andra rättsföljder än att ett antal särskilda regler skall tillämpas. Rättsföljderna av rörelsebegreppet förändras därför ständigt och detta borde även kunna påverka begreppets innebörd. Av hänsynstagande till förutsebarhet och konsekvens i rättstillämpningen borde dock inte några förskjutningar ske i en redan etablerad, fast och välkänd praxis.

beskattningen. En sådan gränsdragningsmetod är därför svår att tillämpa.

Ett alternativ är att utgå från kännetecken som normalt utmärker en yrkesmässig verksamhet. Föreligger dessa i tillräcklig utsträckning beskattas verksamheten som rörelse. Förhoppningsvis sammanfaller förekomsten av dessa kännetecken med sakomständigheter som motiverar tillämpning av rörelse- men ej av realisationsvinstbeskattningsreglerna. Framställningen övergår nu till de kriterier som används i rättstillämpningen och återkommer därefter till den nämnda kopplingen.

10.2 Gränsdragningsrekvisiten

KL innehåller, med ett mindre undantag,[11] inga särskilda regler för gränsdragningen mellan fastighetsrörelser[12] och tillfälliga fastighetsförsäljningar. Gränsdragningen får då ske med hjälp av de vanliga rörelserekvisiten.[13] De rekvisit som skall vara uppfyllda för att rörelse skall föreligga anses vara självständighet, regelbundenhet, varaktighet och förvärvssyfte.[14]

1. Av dessa rekvisit är för förevarande gränsdragning i huvudsak endast regelbundenhet och varaktighet särskiljande. Även förvärvssyftet kan vara särskiljande i vissa fall.

Enligt KL föreligger normalt en förvärvskälla endast när en verksamhet bedrivs med *förvärvssyfte*.[15] För realisationsvinstbeskattning krävs dock inte att något förvärvssyfte påvisas. Den begränsade realisationsvinstbeskattning som ursprungligen förekom byggde på presumtionen att ett förvärvs- (spekulations-)syfte förelåg vid vissa försäljningar. Genom den utformning som regeln fick, där spekulationssyftet presumerades föreligga vid begränsad innehavstid, kom dock även försäljningar där något förvärvssyfte inte förelåg att omfattas av realisationsvinstbeskattning.[16] Vid införandet av den eviga beskattningen motiverades utvidgningen med den skatteförmåga som även

[11] Definitionen av okvalificerad tomtrörelse i 27 § anv p 2.

[12] Fastighetsrörelser används här som ett samlande begrepp för byggnads- och tomtrörelse samt handel med fastigheter.

[13] Jfr prop 1980/81:68 del A s 148 där det anförs att "som princip gäller ... att sådan verksamhet (fastighetsrörelse, min anm) skall – om den utgör rörelse i skattehänseende – beskattas på samma sätt som annan rörelse".

[14] Se exempelvis prop 1984/85:93 s 13 f (om kulturarbetarnas skatteförhållanden).

[15] Detta rekvisit har sin grund i källteorin. Någon förändring av inkomstbegreppet i detta hänseende har inte skett. Se exempelvis pleniavgörandet RÅ84 1:35 där ett enligt jämställdhetslagen erhållet skadestånd ansågs skattefritt då en ansökan om tjänst inte kunde anses såsom en inkomstgivande verksamhet.

[16] Se ovan avsnitt 3.1 samt Mutén 1959 s 202 f.

tillfälliga vinster ger. Med denna grund för beskattning är ett förvärvssyfte inte någon nödvändig förutsättning för en sådan beskattning.[17]

Då förvärvssyfte är en förutsättning för rörelsebeskattning, men ej för realisationsvinstbeskattning, har detta rekvisit betydelse vid gränsdragningen. Enligt Muténs analys av rättsläget i tiden fram till 1959, är rörelsebeskattning utesluten om förvärvssyfte saknas.[18] Stöd för denna uppfattning finns även i senare rättspraxis:

> RÅ 1983 Aa 170. En förening hade till syfte att förvärva fastigheter för att därefter transportera köpen på bostadsrättsföreningar. Sedan föreningens bildande 1899 hade 30–40 fastigheter förvärvats i detta syfte. RR fann att dessa fastighetstransaktioner med hänsyn till det anförda inte kunde anses ha inneburit handel med fastigheter (rörelse).

2. Föreligger ett förvärvssyfte krävs dessutom att detta är *yrkesmässigt* för att rörelsebeskattning skall ske. Först skall diskuteras vad det yrkesmässiga förvärvssyftet skall avse.

Enligt Mutén, 1959 s 206, skall förvärvssyftet vara "inriktat på sådan verksamhet, som avses med rörelsen", dvs förvärvssyftet skall vara inriktat på den yrkesmässiga omsättningen av fastigheterna. En fastighet kan förvärvas huvudsakligen i två olika syften, för att uppbära dess avkastning eller för att erhålla en värdestegring som senare kan realiseras. I det förra fallet kan ett yrkesmässigt förvärvssyfte föreligga med avseende på fastighetens förvaltning, men då det inte avser försäljningen kan en försäljning inte rörelsebeskattas.

Vid flertalet fastighetsförvärv finns förväntningar om en värdestegring. Verksamheten kan ändå primärt ses som en förvaltning om verksamheten inte syftar till att åstadkomma någon värdestegring utan att endast åtnjuta den värdestegring som åstadkoms av utomstående faktorer, såsom förändringar i efterfrågan och räntenivån, etc. I en fastighetsrörelse är avsikten däremot att genom förändringar av fastigheten (uppstyckning, bebyggelse etc) åstadkomma en förädling av egendomen, som medför en värdestegring. En sådan åtskillnad mellan realisationsvinst och rörelsevinst har även stöd i den ekonomiska definitionen av kapitalvinsten, som en icke-producerad värdeökning som i sin mest renodlade form är oväntad; se avsnitt 2.1.

En rörelse torde således förutsätta någon form av produktion av de värden som realiseras, låt vara att inte hela eller ens huvuddelen av värdeökningen behöver bero härpå. RÅ81 1:4 tyder på att man i rättstillämpningen beaktar detta vid bedömningen av om ett yrkesmässigt förvärvssyfte finns.

[17] Skatteförmågan kan motivera en utvidgad beskattning även av andra resurstillskott som f n inte beskattas. Någon allmän eller generell förändring av inkomstbegreppet har dock inte skett varför KL:s inkomstbegrepp alltjämt begränsas genom kravet på förvärvskälletillhörighet.

[18] A a s 203 f.

> I RÅ81 1:4 bedömdes regelbundna och mycket omfattande aktieförsäljningar inte utgöra rörelse. RR fann att avsikten med försäljningarna var att "uppnå största möjliga avkastning på det omsatta kapitalet" och då aktiehanteringen "inte varit inriktad på att tillhandagå allmänheten eller särskilda investerare, som skulle ha kunnat betraktas som handelsbolagets. . . kunder, med direkt hos bolaget . . . efterfrågade investeringsobjekt", kunde inte rörelse anses föreligga. "Den omständigheten att köpen och försäljningarna haft stor omfattning och ingått i den typ av portföljförvaltning som inriktats på kortsiktiga spekulationsvinster i stället för på t ex jämn avkastning eller realvärdesäkring" utgjorde inte heller skäl att anse att rörelse förelåg.

Av rättsfallet kan den slutsatsen dras att det inte är tillräckligt med en omfattande och regelbunden omsättning av tillgångarna. Verksamheten måste dessutom rikta sig till allmänheten eller särskilda investerare. Utgången kan ha sin grund i det ovan antagna kravet att verksamheten inte enbart kan bestå av att tillgodogöra sig av marknadsförändringar skapade värdestegringar, utan att verksamheten i sig själv måste syfta till att skapa något värde.

Sammanfattningsvis bör en verksamhet bedömas som rörelse om:

- Fastigheter förvärvas i syfte att försäljas, dvs förvärvssyftet är inriktat på en försäljningsvinst.
- Denna vinst uppkommer i en verksamhet som är regelbundet och varaktigt bedriven och där verksamheten syftar till att åstadkomma en värdestegring på fastigheterna, dvs den yrkesmässiga verksamheten sker i syfte att förvärva försäljningsvinster.

Frågan är om en sådan bedömning av verksamheten har företagits i rättstillämpningen vid bedömningen av fastighetsförsäljningar. Muténs sammanfattning, 1959 s 228 f, av rättsläget tyder på en mer schablonmässig bedömning i dittillsvarande praxis:

> "Den för jordstyckningsrörelse konstituerande verksamheten, för vilken i vissa äldre rättsfall den beräknade vinsten ansetts utgöra ersättning, behöver enligt nyare praxis inte innebära något som helst initiativ eller någon arbetsinsats från den skattskyldiges sida. Den omständigheten, att försäljningarna ägt rum med någon regelbundenhet och i icke alltför obetydlig omfattning, synes ha varit tillräcklig. Det förefaller emellertid som om kravet på verksamhetens omfattning skulle vara större, när annat indicium på förvärvssyfte icke föreligger, liksom än mer, när annat syfte än förvärvssyfte, 'konkurrerande syfte', visats föreligga."

Genom en begränsad genomgång av praxis och förarbeten skall försöka bedömas om denna karaktäristik alltjämt kan anses giltig.

3. Fastighetsrörelser kan vara av tre olika slag; tomtrörelse, byggnadsrörelse och handel med fastigheter. I byggnadsrörelsefallen framträder klart ett förädlingsinslag i själva verksamheten, varför dessa fall inte är intressanta för en undersökning av detta kriteriums beaktande i rättstillämpningen. Detsam-

ma gäller tomtrörelsefallen.[19] Vid *handel med fastigheter* är däremot förädlingsinslaget mindre framträdande och denna praxis är därför intressant att undersöka.

Företagsskatteberedningen föreslog i SOU 1977:86, s 66 och 529, en lagregel med lydelsen att "handel med fastigheter anses föreligga när någon bedriver verksamhet som huvudsakligen avser försäljning av fastigheter, vilka uppenbarligen anskaffats för yrkesmässig avyttring". Vidare föreslogs en regel liknande regeln för okvalificerad tomtrörelse; rörelse förelåg om skattskyldig under en femårsperiod förvärvat minst fem fastigheter och sålt minst fem fastigheter. Dep chefen föreslog dock inte införande av en sådan regel varvid han bl a uttalade att "innehar den skattskyldige . . . ett stort antal fastigheter, kan ett visst antal köp och försäljningar framstå som en naturlig omplacering av fastighetsbeståndet medan samma antal transaktioner måste bedömas som rörelse om den skattskyldiges fastighetsinnehav är begränsat till ett fåtal fastigheter".[20] Rättstillämpningen i modernare praxis förefaller ligga i linje med detta uttalande, då antalet försäljningar i relation till fastighetsinnehavets storlek (RÅ 1978 Aa 155, 1980 Aa 150 och 1982 Aa 127) samt innehavstiden (RÅ 1982 Aa 80) tycks vara avgörande omständigheter.

Mer precist kan sägas att omsättningshastigheten är viktig. Antalet fastighetsförsäljningar, under en bestämd tidsperiod, satt i relation till fastighetsinnehavet ger ett mått på omsättningshastigheten. I tillverkningsindustrier eftersträvas hög omsättningshastighet vid försäljning av omsättningstillgångar därför att ett fortsatt innehav oftast inte resulterar i någon ytterligare värdestegring på tillgången utan i huvudsak endast drar lagerhållningskostnader. Omsättningshastighet kan därför sägas vara ett indicium på att en väsentlig del av värdestegringen på fastigheterna uppstår genom tillverkningen och omsättningen.

Omsättningen bör även i absoluta tal ha en viss omfattning. Att en person under ett år köper och säljer en enda fastighet ger ju exempelvis en mycket hög omsättningshastighet om han inte äger några andra fastigheter, men någon yrkesmässig verksamhet behöver det ändå inte vara fråga om.

Omsättning av en stor andel av fastighetsinnehavet och korta innehavstider kan således tyda på att fastigheterna anskaffats med försäljningssyfte. Frågan är dock om dessa omständigheter är tillräckliga för att bedöma om försäljningssyftet är yrkesmässigt. Det är svårt att av rättsfallen utläsa om RR krävt att ytterligare någon omständighet skall föreligga för att försäljningarna skall bedömas vara rörelse. Tegnander, Fastighetstidningen nr 10 1984 s 26, menar

[19] De okvalificerade tomtrörelserna hamnar pga schablonregeln i 27 § anv p 2 helt utanför bedömningen av rörelsekriterierna. Regeln innebär att "om den skattskyldige under tio kalenderår . . . har avyttrat minst 15 byggnadstomter" föreligger rörelse fr o m försäljningen av den femtonde tomten. Någon bedömning av verksamhetens yrkesmässighet företas inte. Regeln skall dock inte uppfattas som ett avståndstagande från yrkesmässighetsrekvisitet, utan som en schablonmässigt bestämd gräns för att undvika bedömningsproblem i gränsdragningsfallen; se prop 1967:153 s 148.

[20] Prop 1980/81:68 del A s 151.

med hänvisning till ytterligare några rättsfall (RRK R 72 1:9 och RÅ 1976 Aa 15) att bedömningen "inte enbart görs utifrån antalet köp och försäljningar utan att även omständigheter bakom dessa transaktioner beaktas".

Den "förädling" som kan tänkas ske i en yrkesmässig fastighetshandel kan bestå i att fastighetshandlaren på grund av sin marknadskännedom har möjlighet att förvärva fastigheter under och sälja dem över "marknadspriset". Han köper fastigheter på en marknad och säljer dem på en annan marknad, marknader som inte har direkt kontakt med varandra.[21] Med en sådan utgångspunkt skulle exempelvis fastighetsförsäljningar som företas av en mäklare oftare än annars kunna antas vara av yrkesmässig karaktär. Tegnander, a s, anser att det är troligt att en person som bedriver fastighetsförvaltning lättare kan drabbas av att hans fastighetstransaktioner skall behandlas som handel med fastigheter, men att enbart det faktum att någon är sysselsatt med att förvalta fastigheter, mäkleriverksamhet o dyl i sig inte innebär att alla fastighetsöverlåtelser och -köp skall betraktas som fastighetshandel. I de av honom anförda rättsfallen (RÅ78 1:82, RÅ 1967 Fi 1446, RÅ 1978 Aa 118) kan inte klart utläsas hur det förhåller sig härmed.

Även i RSV/FB Dt 1982:14 var säljaren fastighetsmäklare. Denna omständighet tycks dock inte ha haft direkt betydelse medan det där däremot klart angivits att delägarskap "i ett bolag som förvärvat stora markområden i exploateringssyfte" påverkat bedömningen att försäljning av en hyresfastighet utgjorde rörelse. Säljaren hade i övrigt inte ägnat sig åt några omfattande fastighetsförsäljningar. Exploateringsbolagets verksamhet avsåg en helt annan typ av fastigheter som var belägna på annan ort än de i fallet bedömda fastigheterna.

Det är inte säkert att fallet kan förklaras så att fastighetsförsäljningen bedömts vara rörelse på grund av en presumtion om förädlingssyfte. Den relativt artskilda exploateringsverksamheten torde inte ha ökat förutsättningarna att exploatera innehavet av hyresfastigheter. Fallet kan möjligtvis tolkas så att en påvisad förmåga till exploatering av fastighetsvärden inneburit att man antagit att även andra fastigheter innehafts med detta syfte.[22]

4. Sammanfattningsvis förefaller försäljningarnas regelbundenhet och omfattning ha en så självständig betydelse vid gränsdragningen i praxis att några ytterligare omständigheter som påvisar yrkesmässighet inte krävs när försäljningarnas regelbundenhet och omfattning är stor. Omständigheter som tyder på ett förädlingssyfte torde däremot ha betydelse i fall där omsättningen är mindre.[23] Detta skulle innebära att Muténs, 1959 s 228 f, sammanfattning av

[21] Jfr återigen kapitalvinstdefinitionen i avsnitt 2.1.

[22] RÅ 1978 Aa utgör ett liknande rättsfall.

[23] Det undersökta rättsfallsmaterialet innehåller dock inga fall där det klart framgår.

För värdepappersrörelse torde däremot som regel ett förädlingssyfte behöva påvisas. Skillnaden kan förklaras med att försäljningar av aktier via börs normalt inte medför några andra än marknadsbetingade värdeförändringar, medan varje fastighetsförsäljning är unik och ett förädlingsinslag kan förekomma. Jfr dock RR:s dom 1986.04.16

innebörden av praxis avseende jordstyckningsrörelse skulle ha giltighet även för dagens rättsläge avseende fastighetsrörelser.

10.3 Övergången från anläggningstillgång till omsättningstillgång

Även frågan om när en fastighetsrörelse skall anses påbörjad påverkas av den principiella inställningen i gränsdragningsfrågan. Enligt Mutén, a a s 206, skall rörelsen anses påbörjad vid den tidpunkt när syftet att tillgodogöra sig värdestegringen genom en yrkesmässig verksamhet uppstått. Han menar därför att ett ingångsvärde för rörelsen får beräknas från denna tidpunkt.[24] Med min formulering av denna tes kan hävdas att till rörelse hänförs värdestegring som uppstått från den dag innehavet av egendomen blivit ett led i en yrkesmässig "förädling" av egendomen. Värdestegring som uppkommit före denna dag realisationsvinstbeskattas.[25] Rättsläget har efter Muténs behandling av frågan, genom regeln i 28 § anv p 1, i stort sett fått denna innebörd:

> "...om fastighet, som utgör omsättningstillgång i rörelse, har förvärvats innan rörelsen påbörjats, beräknas fastighetens värde vid tiden för rörelsens påbörjande på samma sätt som vid beräkning av realisationsvinst".

Regeln har en något schablonmässig karaktär. En mer noggrann uppdelning av värdestegringen på rörelse- respektive realisationsvinstbeskattning skulle kräva en mer svårtillämplig regel med följande innebörd. Vid avyttring av fastigheten skulle vinsten delas upp på två delar. Fastighetens marknadsvärde vid starttidpunkten skulle få användas som ingångsvärde i rörelsen, samtidigt som detta värde lades till grund för beräkning av en eventuell realisationsvinst eller realisationsförlust för innehavstiden dessförinnan.

Den gällande regeln kan innebära ett härifrån avvikande resultat. Om det enligt regeln beräknade ingångsvärdet överstiger fastighetens marknadsvärde vid tidpunkten för rörelsens påbörjande, kan det överskjutande ingångsvärdet eliminera värdestegring som uppstår efter rörelsens påbörjande. Detta är en

[24] Enligt Mutén, a a s 209 f, var inställningen härtill i praxis inte helt klar, men ett fall till stöd för denna ståndpunkt kunde anföras; RÅ 1954 Fi 2109.

[25] För det omvända fallet har RR i RÅ 1958 ref 61, angående övergång från värdepappersrörelse till förvaltning av värdepapper, ej ändrat ett förhandsbesked där det uttalades att "vinsten skulle inkomstbeskattas hos bolaget . . . som om avyttring skett av bolagets utav värdepapper bestående varulager, samt att omläggningen av verksamheten skulle anses ha skett den dag . . . då överförandet av värdepapperen från penningrörelse till förvaltning bokförts i bolagets räkenskaper".

En avskattning har här således skett då tillgången bytt skatterättslig karaktär. Motsvarande metod används däremot inte när bytet går omvända vägen, vilket framgår av den i huvudtexten behandlade regeln.

fördel jämfört med att försäljningen skulle separeras på två skilda beräkningar av rörelse- och realisationsvinst.

I de fall ingångsvärdet enligt regeln skall sättas lägre än marknadsvärdet vid tidpunkten för rörelsens påbörjande, kommer däremot den dittills uppkomna kapitalvinsten att beskattas som rörelseinkomst. Den blir i och för sig lika stor som enligt realisationsvinstreglerna, men som rörelseinkomst kan den bli föremål för egenavgifter och bli beskattad i annan kommun, etc.

Den i 29 § anv p 4 angivna regeln, om ingångsvärde på inventarier när lösöre överförts från privatanvändning till stadigvarande bruk i rörelsen innebär att ingångsvärdet i rörelsen sätts lika med marknadsvärdet vid denna tidpunkt. I praxis har man företagit motsvarande tillämpning då lösöre övergår från privatinnehav till att vara omsättningstillgång i rörelse; se RÅ79 1:46.

Detta innebär att en värdestegring som kan ha uppkommit dessförinnan inte kommer att bli föremål för vare sig realisationsvinstbeskattning eller rörelsebeskattning. Denna rättstillämpning står inte i överensstämmelse med kontinuitetsprincipen. Vid överföring av privat lösöre är dock denna brist mindre allvarlig då realisationsvinstbeskattning ändå på grund av innehavstiden oftast inte sker vid avyttring.

Domskrivningen i RÅ79 1:46 tyder inte på att RR uppfattat att det föreligger en principiell skillnad mellan metoderna i 28 § anv p 1 och 29 § anv p 4 och RR torde därför inte ha tagit ställning till vilken av metoderna som var lämpligast.

10.4 Avslutande synpunkter

Skillnaderna mellan rörelse- och realisationsvinstbeskattning kan vara avsevärda. Det går inte att generellt ange vilket beskattningsalternativ som är förmånligast. En fördel med rörelsebeskattning är nedskrivningsrätten på fastighetsinnehavet och att vid vinstdelningsbeskattning inflationen beaktas i större utsträckning. Nackdelar med rörelsebeskattning kan finnas om egenavgifter utgår på rörelseinkomsten. Fördelar med realisationsvinstbeskattningen är bl a rätten till indexuppräkning medan en nackdel kan föreligga i form av den begränsade avdragsrätten för realisationsförluster.[26]

Beroende på förhållandena i det enskilda fallet kan antingen det ena eller det andra beskattningsalternativet vara det fördelaktigaste. Lagstiftaren och skattedomstolarna torde ha utgått från att realisationsvinstbeskattning är den fördelaktigare formen. Läget idag är dock det att rörelsebeskattning många gånger kan vara fördelaktigare. Detta gäller särskilt vid kort innehavstid (rätt till indexuppräkning för de fyra första innehavsåren saknas ändå) samt då skattesubjektet är ett aktiebolag som inte skall erlägga egenavgifter och i stället måste beakta sättet för vinstdelningsunderlagets beräkning.

[26] En liknande nackdel finns även för enskilt bedriven fastighetsrörelse eftersom inkomst av fastighetsinnehavet respektive fastighetsförsäljningarna beskattas i olika inkomstslag; annan fastighet respektive rörelse. Ett underskott i ena förvärvskällan kan ha begränsat värde genom underskottsavdragsbegränsningen.

Skälen för dessa skillnader i beskattningen av realisationsvinster och ordinära vinster diskuterades i avsnitt 10.1. De enligt mitt förmenande viktigaste motiven till de fördelaktigare lagreglerna för realisationsvinstberäkning är att inlåsningseffekten kan antas vara större för kapitaltillgångar än för omsättningstillgångar, samt att realisationsvinster i större utsträckning än ordinära vinster är ett resultat av många års värdestegring. Med en gränsdragning, som utgår från innehavstid och omsättningshastighet, torde de fall där värdestegringen har uppkommit under en längre period och är av sådan storlek att inlåsningseffekten är betydande, normalt bli föremål för realisationsvinstbeskattning. Om så är fallet finns ingen anledning att förorda någon förändring av den gränsdragning som sker i praxis.

Det finns fler skäl än de nyss angivna som motiverar skilda regler för beskattning av realisationsvinster och ordinära vinster. Dessa motiv tillfredsställs däremot kanske inte lika väl av gränsdragningen i rättstillämpningen. Man kan exempelvis diskutera om förmånen av nedskrivning på omsättningsfastigheter, som motiveras av hänsynstagande till risker och konsolideringsbehov, inte innebär att man i rättstillämpningen bör fästa större vikt vid förekomsten av ett förädlingsinslag i verksamheten än vad som f n tycks vara fallet. En sådan bedömning är dock primärt en rörelsebeskattningsfråga. Sett ur realisationsvinstbeskattningens synvinkel finns som sagt inte anledning att förorda förändringar.

11. UPPLÅTELSE ELLER ÖVERLÅTELSE

Gränsdragningen mellan avyttringar och upplåtelser är avgörande för om en transaktion skall behandlas som uppbärande av avkastning eller som en realisation av en kapitalvinst. Bedömningen av om en successiv eller omedelbar beskattning skall ske bör i princip basera sig på realisationsprincipens krav om värderingssäkerhet och betalningsförmåga, och en anknytning till dessa rekvisit kommer att ske vid behandlingen av rättstillämpningsproblem på detta område.

Först behandlas allmänna gränsdragningsfrågor i avsnitt 11.1 och därefter tas särskilda frågor avseende reglerna om allframtidsupplåtelser upp i avsnitt 11.2.

11.1 Allmänt om gränsdragningen mellan upplåtelse och överlåtelse

1. Värdet av en tillgång består främst i rätten att nyttja och överlåta tillgången. Enligt realisationsprincipen skall detta värde beskattas först då det realiseras, vilket ytterst sker genom att avkastningen uppbärs. Ägaren kan även realisera värdet dessförinnan genom att sälja tillgången.

Ett mellanliggande alternativ är att delvis realisera den framtida förväntade avkastningen genom ett avtal om upplåtelse för en framtida period mot en på förhand bestämd och erlagd ersättning. I ekonomisk mening har en sådan upplåtelse stora likheter med en realisation genom en avyttring. Det är därför svårt att ange en ekonomiskt-kvalitativt riktig gräns mellan realisationsvinstbeskattning och löpande beskattning med utgångspunkt i skillnaden mellan upplåtelse och avyttring.

I 35 § KL fanns ursprungligen ingen särskild definition av avyttringsbegreppet. Rättstillämpningen utgick därför normalt här som eljest från de civilrättsliga reglerna för försäljning av fastigheter. I praxis kom gränsdragningen att ställas på sin spets i ett antal fall under 1930- och 40-talen angående upplåtelser för all framtid.[1] Den civilrättsliga gränsdragningen följdes och ersättningarna beskattades som inkomst av fastighet. Denna praxis föranledde en lagändring 1946, enligt vilken engångsersättningar för allframtidsupplåtelser skulle beskattas som realisationsvinst. Denna regel, som idag återfinns i 35 § anv p 4,

[1] Se exempelvis RÅ 1932 ref 60 och RÅ 1940 ref 37.

är central för den skatterättsliga gränsdragningen mellan avyttring och upplåtelse, och rekvisiten för dess tillämplighet skall analyseras närmare nedan i avsnitt 11.2.

2. Skillnaden mellan beskattning av avyttring och av upplåtelse är principiellt sett en fråga om tidpunkten för beskattning. Nedanstående jämförelse mellan dessa beskattningsalternativ begränsar sig till denna aspekt. Inledningsvis skall sägas något om andra skillnader.

Ersättning för upplåtelse av fastighet utgör skattepliktig intäkt i inkomstslagen jordbruksfastighet eller annan fastighet.[2] Upplåtelseersättningar beskattas vid bokföringsmässig inkomstberäkning i takt med att upplåtelsen fullgörs och vid kontantmässig inkomstberäkning när ersättningen blir tillgänglig för lyftning. Upplåtaren får avdrag för eventuella driftkostnader samt värdeminskningsavdrag om byggnader ingår i upplåtelsen. Egenavgifter kan utgå på fysisk persons inkomst av jordbruksfastighet.[3]

Ersättning för avyttring beskattas på en gång som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet med möjlighet att kostnadsföra en däremot svarande del av fastighetens anskaffningsvärde.

För en nyttjanderättshavare/köpare innebär de olika alternativen skillnader i rätten att kostnadsföra utgifterna. Köpeskillingen för mark kan aldrig kostnadsföras under innehavstiden utan först då marken säljs. En markhyra kan skattemässigt kostnadsföras om fastigheten nyttjas i en skattepliktig näringsverksamhet.

Allframtidsupplåtelser beskattas enligt 35 § anv p 4 som avyttringar. KL innehåller däremot inget explicit stadgande om hur dessa transaktioner skall behandlas för rättighetsinnehavaren. I flertalet fall är detta utan intresse, då han är stat eller kommun. I de fall rätten grundar sig på servitut eller ett liknande rättsinstitut torde transaktionen behandlas som ett fastighetsköp. I övriga fall kan rätten exempelvis bli behandlad som en tidsobegränsad rättighet av icke avskrivningsbar karaktär; se prop 1946:105 s 19 och RÅ 1977 ref 44. Innefattar upplåtelsen byggnader och andra tillgångar av tidsbegränsat värde bör avskrivning dock få ske. Nyttjaren av allframtidsupplåtelsen bör i dessa avseenden behandlas som en köpare av fastighet. En sådan reciprok behandling förefaller motiverad.

3. Jämförs upplåtelse- och avyttringsalternativen bör dessa i teorin vara likvärdiga ur fastighetsägarens (upp-/överlåtarens) synvinkel om man bortser från skattekonsekvenserna.

> Antag exempelvis att den reala markavkastningen uppgår till 3 %, att fastigheten idag har ett marknadsvärde på 100 tkr och att varken avkastningen eller marknadsvärdet antas förändras. Ett avtal om en 50-årig upplåtelse mot en årlig ersättning av 3 tkr ingås. Nuvärdet av denna betalningsserie uppgår (efter diskontering med 3 % ränta) till 77 189 kr. Nuvärdet av fastighetens värde (100 tkr) om 50 år, då markägaren ånyo kan disponera över den, uppgår till 22 811 kr. Sammanlagt uppgår dessa två värden exakt till fastighetens nuvarande marknadsvärde vilket skulle kunna realiseras redan nu genom en försäljning.

[2] I några mer speciella situationer kan även beskattning som rörelseinkomst komma ifråga. Tillämpas schablonbeskattning beskattas inte den verkliga upplåtelseintäkten utan denna anses ingå i den schablonmässigt beräknade intäkten.

[3] Detta förutsätter att han är verksam i förvärvskällan.

Beaktas inkomstbeskattningen blir i teorin alternativet med upplåtelse mot periodiskt vederlag bättre än avyttringsalternativet, om en latent realisationsvinstskatteskuld existerar. Vid avyttring bortfaller nämligen avkastningen på det kapital som används till skattebetalningen.[4] Som angivits ovan i punkt 2 finns även andra skattemässiga skillnader. Beskattningen är således inte likformig, vilket innebär att gränsdragningen mellan upplåtelse och överlåtelse har skattemässig betydelse.

Den ekonomiska innebörden av en upplåtelse mot en bestämd förskottsbetalning är likartad med innebörden av en partiell realisation av en existerande kapitalvinst. Fullständig likhet föreligger om all framtida avkastning upplåts mot en engångsersättning. Den 1946 införda gränsdragningen mellan realisationsvinstbeskattning och löpande beskattning är därför realekonomiskt riktig.[5] Regeln, som idag återfinns i 35 § anv p 4, anger att "avyttring av fastighet anses ... föreligga när ägare av fastighet fått engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelse".

Även andra mycket långsiktiga upplåtelser kan framstå som mer jämförbara med avyttringar än med upplåtelser. En principiell skillnad finns dock mellan dem och allframtidsupplåtelser. Denna skillnad framhölls 1946 vid införandet av regeln i 35 § anv p 4:

> "Vid upplåtelse på obegränsad tid har upplåtaren definitivt avhänt sig den avkastning, varom fråga är. Vid upplåtelse på begränsad tid är avhändelsen av avkastningen däremot endast tillfällig, och det kapital, som avkastningen representerar, återvinner i upplåtarens hand successivt sitt värde. I förra fallet måste upplåtaren fondera den erhållna ersättningen, om han vill bibehålla sin förmögenhetsställning; i det senare kan han förbruka vad han erhållit och ändock efter upplåtelsetidens utgång ha sin förmögenhet kvar ograverad. I förra fallet kan det erhållna beloppet sålunda anses utgöra en ekvivalent för det kapital, av vilket avkastningen faller; i senare fallet har ersättningen däremot karaktär av (kumulerad) avkastning."[6]

Påståendet är dock inte invändningsfritt. Det ovan lämnade exemplet kan vidareutvecklas för att visa detta:[7]

[4] Se avsnitt 2.4.1.1 angående räntevinsten.

[5] Det faktum att sådan ersättning i praxis, före lagändringen 1946, beskattades som löpande inkomst uppfattades därför från likformighetssynpunkt som orättvist. Beskattningen ansågs inte "överensstämma med skatteförfattningarnas grunder"; departementsstencil återgiven i prop 1946:105 s 10.

De skattskyldiga uppfattade detta som orättvist, vilket kan förvåna då en upplåtelse numera ofta är förmånligare än en avyttring. Så var dock inte fallet 1946, då dels skattefrihet för realisationsvinster förelåg vid innehavstid över 10 år, dels en engångsersättning för upplåtelse enligt den då obligatoriska kontantprincipen beskattades hårdare än en periodiskt uppburen avkastning.

[6] Departementsstencil återgiven i prop 1946:105 s 10.

[7] När den ekonomiska innebörden av förskottsupplåtelsen visas sker detta utan beaktande av hur beskattningen påverkar kalkylen, då detta beaktande är en funktion av de skatteregler som skall diskuteras.

Den reala markavkastningen uppgår till 3 % och fastigheten har idag ett marknadsvärde på 100 000 kr. Enligt avtalet om den 50-åriga upplåtelsen skall i förskott erläggas en hyra motsvarande den årliga avkastningen på 3 000 kr. Om förskottet beräknas lika med nuvärdet av 50 årliga betalningar à 3 000 kr skall förskottet uppgå till 77 189 kr (efter diskontering med 3 % ränta), vilket erläggs som förskottsbetalning. Nuvärdet av fastighetens värde (100 tkr) om 50 år, då markägaren ånyo kan disponera över den uppgår till 22 811 kr. Fastighetens värde nedgår således, och fastighetsägarens förmögenhetsställning bibehålls endast om han fonderar förskottsbetalningen. Om denna placeras till 3 % förräntning kan han som en annuitet tillgodogöra sig 3 000 kr per år, samtidigt som fastigheten återtar sitt ursprungsvärde i takt med annuitetens kapitaldel.

Varje förskottsbetald upplåtelseersättning måste således till viss del fonderas för att förmögenhetsställningen skall bibehållas,[8] då nyttjanderättsupplåtelsen innebär att fastighetens värde minskar på grund av den bortfallna avkastningen. Att fastigheten någon gång i framtiden kommer att återta sitt ursprungsvärde har inte relevans för bedömningen av dagens förmögenhetsställning.

Förarbetsuttalandet kan således anses vila på en något förenklad beskrivning av skillnaden mellan eviga och tidsbegränsade upplåtelser. Detta till trots ger det uttryck för den principiella inställning som regeln om beskattning av allframtidsupplåtelser grundar sig på.[9] Den följande behandlingen av rekvisiten i 35 § anv p 4 utgår därför från denna principiella inställning.

Först skall dock behandlas beskattningen av de tidsbegränsade upplåtelser som närmast gränsar till tillämpningsområdet för 35 § anv p 4.

11.1.1 Beskattning av i förtid realiserad avkastning

1. Som framhållits ovan kan den ekonomiska skillnaden mellan mycket långvariga upplåtelser mot engångsersättning och allframtidsupplåtelser vara minimal. Det är därför motiverat att studera hur de förstnämnda upplåtelserna beskattas, samt att diskutera hur beskattningen bör se ut för att i möjligaste mån vara likformig med beskattningen av periodiskt erhållen avkastning respektive beskattningen av allframtidsupplåtelser.

Först skall konsekvenserna av en beskattning enligt kontantprincipen visas. Förskottet beskattas då i sin helhet på en gång då det blir tillgängligt för lyftning. Effekterna härav kan illustreras med hjälp av följande exempel:

En fastighet är anskaffad för 100 tkr vid en tidpunkt då den årliga avkastningen förväntades vara 3 000 kr (3 % diskonteringsränta). Avkastningen och därmed fastighetsvärdet har därefter fördubblats. Fastigheten upplåts nu mot en

[8] Mutén 1959 s 178.

[9] Härutöver angav dep chefen att "jämväl praktiska skäl tala för att skiljelinjen drages mellan å ena sidan belopp, som avser gottgörelse för inkomstförlust för all framtid, och å andra sidan belopp, som avser ersättning för inkomstförlust för viss begränsad tid"; prop 1946:105 s 18.

förskottsbetalning som beräknas motsvara värdet av avkastningen för 50 år framåt.

Parterna företar denna beräkning utan beaktande av skatteeffekterna, då beskattningen antas vara neutral. Ersättningen beräknas därför till 154 379 kr.[10]

Det diskonterade framtida värdet av fastigheten (200 tkr om 50 år) är 45 621 kr.[11]

Beskattas upplåtaren enligt kontantprincipen bortgår omedelbart, om upplåtaren antas ha en marginalskatt på 70 %, 108 065 kr i skatt. Upplåtarens förmögenhetsställning är därefter 46 313 kr + 45 621 kr (fastighetens restvärde) = 91 934 kr. Upplåtarens förmögenhet blir således mindre än den var då han förvärvade fastigheten. Skattebetalningen överstiger den existerande inkomsten. Vid upplåtelsetidpunkten är nämligen den enda föreliggande "inkomsten" fastighetens orealiserade värdestegring. Den omedelbara beskattningen bör åtminstone inte omfatta mer än den del av engångsersättningen som avser framtida avkastning som kapitaliserat sig i form av värdestegringen. En beskattning enligt kontantprincipen är därför hårdare än vad skatteförmågeprincipen egentligen medger.[12]

I litteraturen har framhållits att en omedelbar beskattning av engångsersättningen är hårdare än den beskattning som skulle ha träffat en motsvarande periodisk ersättning. Beskattningen av den periodiska ersättningen sker successivt och ligger därför senare i tiden. Jämfört härmed medför den omedelbara beskattningen av engångsbeloppet en ränteförlust för den skattskyldige.[13] I prop 1946:105, s 18, uppmärksammades även detta:

> "Därest särskilda regler skulle införas rörande beskattningen av ersättningar vid upplåtelser på begränsad tid synes detta kunna ur principiella synpunkter motiveras endast därmed att den skattskyldige eljest skulle träffas av en opåkallat hård beskattning på grund av progressionen vid den statliga beskattningen samt på grund av ränteförlust genom att skatten uppbäres tidigare än då ersättningen är fördelad på årliga belopp."

Dessa skäl ansågs dock inte tillräckligt starka för att någon särskild regel skulle införas. Marginalskatterna har numera en sådan höjd att en omedelbar beskattning kan komma i strid med skatteförmågeprincipen.[14]

[10] 6 000 kr per år i 50 år diskonterat med 3% ränta.

[11] Ovanstående värden kan även kalkyleras under förutsättningen att parterna kan beakta skattekonsekvenserna, vilket påverkar såväl storleken på avkastningen (efter skatt) som kalkylräntan (efter skatt).

[12] Detta är inte unikt för denna situation, men det torde vara ovanligt med så stora förskottsbetalningar i andra situationer.

[13] Dessa effekter har beskrivits närmare av Sterner, SST 1945 s 283 ff och Mutén 1959 s 178 ff.

[14] Åtminstone 1945 ansågs dock beskattningen inte principiellt ohållbar. Sterner framhöll den orättvisa den medförde genom eventuellt ökad progression och ränteförlust; SST 1945 s 285. Han ansåg dock inte beskattningen "vara oförenlig med gällande beskattningsprinciper"; a a s 286.

2. Vilken beskattningsmetod är då mer rimlig att använda? Numera finns möjlighet att beräkna fastighetsinkomst enligt *bokföringsmässiga grunder*. En periodisering av engångsersättningen leder till mer rimliga beskattningsresultat. Frågan är dock hur periodiseringen skall utformas för att inkomsten skall mätas korrekt.

Gällande rätt kan eventuellt anses given genom RR:s avgörande i RN 1960 1:4.[15] Där förklarades att en erhållen förskottshyra för en 15-årig hyresperiod fick fördelas "såsom intäkt för ett vart av berörda beskattningsår (med) allenast på året belöpande en femtondel av förskottshyran".[16] En liknande rättstillämpning har även kommit till uttryck i ett antal modernare förhandsbesked som ej kommit under RR:s prövning.[17] Den angivna metoden är dock inte odiskutabel, vare sig för gällande rätts vidkommande eller från principiell synvinkel. Den i rättsfallet angivna periodiseringsmetoden skall diskuteras nedan dels mot bakgrund av god redovisningssed, dels mot bakgrund av rättspraxis angående allframtidsupplåtelser i inkomstslaget rörelse.

3. Den intäktsperiodisering som kan godtas vid inkomstbeskattningen beror på innebörden av *god redovisningssed*. Enligt Thorell, 1984 s 298 ff, gör man i god redovisningssed en åtskillnad mellan förskott, som får periodiseras, och engångsbetalningar, som skall intäktsföras på en gång. Om huvuddelen av prestationen redan utförts bör betalningen intäktsföras på en gång.[18] Med att prestationer kvarstår att utföra synes Thorell avse att dessa medför framtida kostnader eller arbetsinsatser. Uppfattningen tycks ha stöd i skatterättslig praxis, men Thorell framhåller att rättsfallen är något oklara.[19]

Enligt dessa kriterier för inkomstperiodisering kan utgången i RN 1960 1:4 diskuteras.[20] De av Thorell anförda kriterierna gäller fall där de utförda prestationerna redan har kostnadsförts, vilket inte är fallet vid fastighetsupplåtelser då investeringsutgifterna skattemässigt kostnadsförs i takt med fastighetens användning. Till upplåtelsen kan hänföras kostnader för värdeminskning, räntekostnader m m. En periodisering av förskottet är då motiverad.

[15] Se SST 1960 s 179.

[16] RR accepterade således en bokföringsmässig inkomstberäkning, trots att enligt KL vid denna tidpunkt endast kontantprincipen var tillämplig i inkomstslaget annan fastighet.

[17] Se SOU 1983:47 s 70 f.

[18] Thorell 1984 s 298.

[19] Se exempelvis RÅ 1977 ref 13 och RÅ 1973 Fi 725.
Som ett särskilt skatterättsligt argument för en omedelbar beskattning i oklara fall anför Thorell dessutom skatteförmågeprincipen; "om man ser till den skattskyldiges skatteförmåga är det utan tvekan så, att denna uppkommer då betalningen inflyter"; a a s 302. Denna uppfattning kan diskuteras; se avsnitt 3.2.2 punkt 3.

[20] Fallet har inte kommenterats av Thorell.

En fullständig periodisering är möjligen mindre motiverad om upplåtelsen endast avser mark.[21] Upplåtaren har då inga framtida kostnader annat än kapitalkostnader. Upplåtarens kapitalkostnader för fastigheten minskar även genom förskottsbetalningen, då denna frigör i fastigheten bundet kapital till ett motsvarande belopp. En prestation i betydelsen framtida kostnader är i dessa fall begränsad.

4. I ett antal rättsfall har RR bedömt beskattningen av ersättningar för vissa med allframtidsupplåtelser likartade transaktioner i inkomstslaget *rörelse*. Fallen har gällt engångsersättningar som utgivits för leveranser av elkraft eller fjärrvärme; RN 1965 1:7, RN 1968 2:3, RN 1968 4:2 och 4:3.[22] I de tre förstnämnda fallen har engångsersättningen beskattats omedelbart i sin helhet som rörelseintäkt. RN 1968 4:2 kan få illustrera innebörden av fallen.[23]

> Sydkraft uppbar från sina återdistributörer engångsersättning dels avseende anläggningskostnad, dels avseende framtida utgifter för övervakning, drift, underhåll och förnyelse av anläggningarna för all framtid. Sydkraft ansåg att ersättningens förstnämnda del borde få avräknas mot anläggningskostnaden samt att den sistnämnda delen borde få avsättas som en skuld för de framtida förpliktelserna.
>
> RN medgav i sitt av RR ej ändrade förhandsbesked intetdera utan förklarade att hela ersättningen var omedelbart skattepliktig intäkt i rörelsen.

Utgången har med rätta kritiserats av Sandels och Löfgren, SN 1968 s 367 ff respektive s 378 ff. I sin förstnämnda del är transaktionen likartad med en allframtidsupplåtelse av fastighet och domen visar att RR inte har varit beredd att i inkomstslaget rörelse tillämpa samma beskattningsmetod som anges för fastigheter i 35 § anv p 4, dvs allframtidsupplåtelse av rörelsetillgång har inte behandlats som avyttring.

35 § anv p 4 gäller givetvis inte vid rörelsebeskattning. Ett likartat beskattningsresultat borde dock kunna ha erhållits med tillämpning av allmänna redovisningsprinciper. Löfgren, a a s 378, anger att anläggningsbidraget kan avräknas direkt mot anläggningens bruttoanskaffningsvärde.[24] Alternativt kan engångsersättningen skuldföras.[25] Utöver anläggningsbidra-

[21] I RN1960 1:4 avsåg upplåtelsen del av byggnad som "skulle uthyras till ett oljebolag att av detta användas för bensinförsäljning och service." Av referatet framgår inte om uthyraren skulle stå för underhåll, fastighetsskötsel etc. Typen av verksamhet talar dock närmast för att hyresmannen själv skulle stå härför.

[22] Det förstnämnda fallet har kommenterats av Thorell, 1984 s 304, och de två sistnämnda har utförligt diskuterats av Sandels och Löfgren, SN 1968 s 367 ff respektive 378 ff.

[23] De två föregående fallen är av likartad karaktär.

[24] Då någon värdestegring inte existerar på de nyuppförda anläggningarna ger denna metod samma resultat som en analog tillämpning av 35 § anv p 4.

Avser allframtidsupplåtelsen däremot en äldre anläggning som stigit i värde anser jag det däremot korrekt att tillämpa en beskattning analogt med 35 § anv p 4.

[25] A a s 379.

get kommer årligen förnyelsebidrag att utges, varigenom det ursprungliga bidraget kommer att ha ett bestående värde. Värdeminskningsavdrag bör därför erhållas på anläggningarnas bruttoanskaffningsvärde, så att värdeminskningsavdrag kan avräknas mot intäkten av förnyelsebidragen.

I det sista av de fyra ovannämnda fallen medgav RR en beskattning med nyssnämnda innebörd; RN 1968 4:3. Den ekonomiska innebörden av transaktionen var helt densamma som i RN 1968 4:2. Den skillnaden förelåg dock att engångsersättningen i RN 1968 4:3 utgick enligt vattenlagens regler. Anläggningskostnadsbidraget förklarades skattefritt. Utgången har mot bakgrund av övriga fall tydligen inte generell giltighet, vilket även domskrivningen tyder på.[26]

Ovannämnda praxis kan, med undantag för RN 1968 4:3, tolkas som att förskottsbetalningar intäktsförs omedelbart utan rätt till periodisering.

I prop 1980/81:104, s 38, antyds en liknande rättstillämpning avseende förskottsersättning för utvinnande av grus eller annan naturtillgång på fastighet, dvs hela förskottet upptas som intäkt på en gång. I enlighet med denna uppfattning om rättstillämpningen infördes på förslag i propositionen en möjlighet att i dessa fall erhålla avdrag för avsättning för den framtida substansminskning som belöper på upplåtelsen; 22 § anv p 9 3:e st.[27] Nettoeffekten härav är lika med en delvis periodisering av intäkten; se vidare nedan punkt 6 alternativ c).

5. Efter denna genomgång av den svenska uppfattningen om beskattning av förskott för framtida upplåtelse, kan det vara lämpligt att se hur motsvarande beskattning sker enligt amerikansk rätt, varefter diskussionen av vårt rättsläge återupptas.

Den amerikanska kapitalvinstbeskattningen förutsätter att en kapitaltillgång (capital asset; IRC Sec 1221) säljs eller byts (sale or exchange; IRC Sec 1222). Då kapitalvinstbeskattningen i USA redan efter en innehavstid på sex månader innebär att endast 40 % av vinsten beskattas, är incitamentet att försöka erhålla kapitalvinstbehandling starkt. Gränsdragningen mellan fastighetsavkastning och kapitalvinst har därför i USA generell betydelse för storleken på den skattepliktiga inkomsten.

Kapitalvinstbeskattning förutsätter "a complete disposition of the asset". När överlåtelsen inte är fullständig talar man om "carved-out-interest" (avstyckad ränta).[28] Det ledande rättsfallet är Hort v Commissioner (313 US 28 1941).[29] I fallet var en

[26] Sandels a a s 372.

Den senare delen av RN 1968 4:2 gäller rätten att kostnadsföra avsättningar för framtida utgifter. En sådan skuldföring borde ha fått företas, varefter reserveringen intäktsfördes löpande som drift- och förnyelsebidrag. Se härom Thorells kommentar, a a s 304, till det likartade fallet RN 1965 1:7, där han anser att sådan avsättning i princip borde ha medgivits fast så inte skedde.

[27] Liknande stadganden i 25 § anv p 10 och 29 § anv p 8.

[28] Chirelstein 1982 s 279 och 281.

[29] Beskrivningen bygger på Chirelstein 1982 s 280.

byggnad uthyrd för en 15-årsperiod till en bestämd årshyra av 25 000 USD. Till följd av depressionen hade dock hyresnivån därefter sjunkit drastiskt. Hyresgästen fick kontraktet upphävt mot en engångsersättning på 140 000 USD. Ersättningen beskattades inte som en kapitalvinst, då ersättningen endast utgjorde ett substitut för framtida avkastning vilken var vanlig inkomst. Ersättningen beskattades i sin helhet på en gång.[30]

Chirelstein, 1980 s 5 ff och 1982 s 278 ff, har utförligt diskuterat rättspraxis angående "carving-out-of-interest". Han anser att en kapitalvinstbeskattning vore olämplig. Denna skulle nämligen innebära att en del av ingångsvärdet fick avräknas från engångsersättningen, att endast mellanskillnaden beskattades och då till reducerad del (enligt de amerikanska reglerna) samt att tillgången efter upplåtelsetiden återtog fullt värde. Härigenom kom en del av avkastningen att uppbäras utan beskattning till priset av ett sänkt ingångsvärde på tillgången.

Chirelstein menar dock att en beskattning av hela beloppet på en gång inte heller är korrekt. En fördelning över upplåtelsetiden vore att föredra.[31] De gällande skattereglerna tillåter dock inte en sådan periodisering av kontanta förskott, även om den står i överensstämmelse med allmänna redovisningsprinciper.[32] Han anger två alternativa sätt att se på transaktionen. Enligt det första skall förskottet ses som ett lån, vars amortering kvittas mot fastighetens årliga avkastning.[33] Det andra alternativet är att jämställa fastigheten med en obligation utgiven till underkurs. Allteftersom fastigheten återtar sitt fulla värde beskattas värdeökningen som en värdemognad.[34]

6. För svensk beskattningsrätts vidkommande finns följande alternativ för hur en bestämd förskottsbetalning för en tidsbegränsad upplåtelse skall beskattas vid tillämpning av bokföringsmässig inkomstberäkning:

a) Hela betalningen beskattas på en gång. Detta alternativ överensstämmer med beskattningen i praxis av allframtidsupplåtelser i inkomstslaget rörelse.[35]

b) Betalningen fördelas över upplåtelsetiden på det sätt som angivits i RN 1960 1:4, eller på ett likartat sätt som innebär att beskattningen sker som om upplåtelsen skett mot periodisk ersättning.[36]

c) Betalningen fördelas på ett sätt som ligger mellan alternativ a) och b) och som har likheter med beskattningen enligt 35 § anv p 4.[37]

Alternativ a) innebär en med kontantprincipen sammanfallande beskatt-

[30] Om fastighetsägaren har betalat ett överpris vid fastighetsförvärvet just för att fastigheten var uthyrd till en så förmånlig hyra, kan det diskuteras om inte fastighetsägaren borde få avräkna överpriset mot den intäkt som utgår vid en eventuell avlösning av hyreskontraktet; Chirelstein 1982 s 282.

[31] Chirelstein 1982 s 280.

[32] Chirelstein 1982 s 219 och 280.

[33] Chirelstein 1980 s 7.

[34] A a 1980 s 8.

[35] Alternativet överensstämmer även med gällande amerikansk rätt.

[36] Detta alternativ överensstämmer med den beskattning Chirelstein förordat; se ovan punkt 5.

[37] Denna metod har vissa likheter med avsättningsregeln i 22 § anv p 9.

ning. Som anförts ovan i punkt 1 torde denna beskattning strida mot skatteförmågeprincipen. Som periodiseringsmetod torde den även, som Sandels och Löfgren framhållit ovan i punkt 3, strida mot god redovisningssed. En beskattning enligt alternativ a) kan därför inte förordas.

En jämförelse mellan alternativen b) och c) kräver att den teoretiska innebörden visas med ett exempel.[38]

> En fastighet är anskaffad för 100 tkr vid en tidpunkt då den årliga avkastningen förväntades vara 3 000 kr (3 % diskonteringsränta). Avkastningen och därmed fastighetsvärdet ökar senare med 50 %, till 150 tkr respektive 4 500 kr. Fastigheten upplåts nu för 4 500 kr per år för 50 år framåt. Ersättningen utgår på en gång i förskott med 115 784 kr. Fastighetsägaren antas ha 50 % i effektiv marginalskatt.

Alternativ b) innebär följande. Hela förskottsbetalningen på 115 784 kr betraktas som initialt fonderad. I takt med att den förskottsbetalda upplåtelsetiden förflyter ökar fastighetens restvärde, och en motsvarande del av den fonderade engångsbetalningen intäktsförs. Periodiseringen innebär att det intäktsförda beloppet tillsammans med räntan[39] på det återstående fonderade kapitalet bildar en annuitet på 4 500 kr per år, vilket motsvarar den periodiska avkastningen.[40] Detta är en långsammare intäktsföring än den som medgavs i 1960 års fall.[41] Periodiseringen i alternativ b) innebär att fastighetsägaren beskattas i takt med att han erhåller en förmögenhetsökning utöver den förmögenhetsställning han hade före upplåtelsen.

Enligt alternativ c) kan en befintlig värdestegring (latent inkomst) delvis anses realiserad genom upplåtelsen mot förskott. Genom upplåtelseavtalet har en objektiv värdering erhållits av en del av fastighetens framtida avkastning och genom förskottet har betalningsförmåga erhållits. Samma belopp, som skulle ha realisationsvinstbeskattats om upplåtelsen hade betraktats som en allframtidsupplåtelse, bör omedelbart kunna beskattas som fastighetsintäkt; 115 784 ./. (115 784/150 000) x 100 000 = 38 594 kr. Reste-

[38] De sifferexempel som lämnas nedan syftar endast till att visa den principiella skillnaden och innebörden av de två olika metoderna. En verklig beskattning anordnad efter dessa metoder blir nödvändigtvis mer schablonmässigt utformad, med avseende på efter vilken räntesats periodiseringen skall beräknas. Detta problem behandlas inte.

[39] Ränta på kapital som kan anses tillhöra jordbruket respektive fastigheten skall upptas som intäkt av jordbruksfastighet respektive annan fastighet; 21 § anv p 9 respektive 24 § anv p 2 a. Om räntan i ovanstående fall skall anses tillhöra denna kategori går dock inte att uttala sig om generellt.

[40] Efter att ett år av upplåtelsen förflutit har den återstående förpliktelsen ett värde på 114 757 kr. 1 026 kr kan därför intäktsföras. Tillsammans med 3 % ränta på det fonderade kapitalet (3 473 kr) motsvarar detta fastighetens löpande avkastning 4 500 kr.

[41] Mutén, 1959 s 179 ff, diskuterar en alternativ beskattningsmetod med samma utgångspunkt; att nå överensstämmelse med beskattningen av motsvarande periodiskt utgående ersättning. Hans metod innebär att en på visst sätt framräknad andel av förskottet helt undantas från beskattning och att resterande del beskattas omedelbart.

rande del av förskottet betraktas som fonderat (77 190 kr). Härigenom beskattas omedelbart den del av värdestegringen på fastigheten som kan anses säkerställd genom upplåtelsen mot förskott. Resten av förskottsbetalningen (77 190 kr) intäktsförs allteftersom upplåtelsetiden förflyter. Periodiseringen sker i denna del på samma sätt som i alternativ b) vilket innebär att förskottet intäktsförs som kapitaldelen i en annuitet om 3 000 kr/år.

Denna beskattning torde överensstämma med reglerna om beskattning av förskottersättningar för utvinning av naturtillgång i 22 § anv p 9. Enligt denna regel får avsättning ske för den del av anskaffningsvärdet för naturtillgången som belöper på den framtida utvinning för vilken förskottsersättning erhållits. Avsättningen återförs till beskattning nästföljande år varefter förnyad avsättning får ske.

Skulle ovanstående exempel varieras så att det avsåg upplåtelse av en grustäkt med anskaffningsvärdet 100 tkr kan 115 784 / 150 000 härav anses belöpa på upplåtelsen mot förskott. Detta belopp, 77 190 kr, får avsättas i räkenskaperna. Nästföljande år återförs det till beskattning samtidigt som en ny avsättning får göras. Denna kan beräknas till 114 757 / 150 000 x 100 000 = 76 505 kr. Mellanskillnaden, 685 kr, blir härigenom intäktsförd. Tillsammans med 3 % ränta på den initiala avsättningen (3 % av 77 190 = 2 315 kr) uppgår den årliga intäkten till 3 000 kr. Härifrån får fastighetsägaren göra avdrag för den faktiska substansminskningen under året.

Alternativ b) och c) skiljer sig således åt med avseende på hur förskottet på 115 784 kr skall fördelas som intäkt av fastigheten över tiden.

Ingetdera av de två alternativen kan från realekonomiska utgångspunkter anges som mer korrekt än det andra. Som tidigare framhållits anknyter realisationsrekvisitet nämligen inte till någon kvalitativ förändring i den skattskyldiges förmögenhetsförhållanden, utan till en transaktions innebörd avseende värderingssäkerhet och betalningsförmåga.

Beskattningens utformning får avgöras utifrån en sammanvägning av hur alternativen fungerar i olika avseenden:

- Upplåtelsen mot förskott skiljer sig från en periodisk upplåtelse genom att osäkerheten upphör om värdet av och betalning erhålls för den fastighetsavkastning som belöper på upplåtelsen mot förskott. Detta kan motivera att beskattningen inte sker helt på samma sätt som vid en periodisk upplåtelse, utan att en viss tidigareläggning av beskattningen kan ske i linje med alternativ c).
- En omedelbar beskattning av hela förskottet är däremot för hård, då den skattepliktiga inkomsten kan komma att överstiga den existerande obeskattade förmögenhetsökningen och beskattningen då kommer att omfatta en del av det ursprungliga i fastigheten investerade kapitalet. En omedelbar beskattning skulle även motivera att framtida kapitalkostnader samt värdeminskning på byggnader och andra utgifter som fastighetsägaren skall stå för under upplåtelsetiden borde få kostnadsföras omedelbart,[42] vilket är praktiskt svårgenomförbart.

[42] Jfr matchningsprincipen i god redovisningssed.
Denna beskattning är därför mer olämplig vid upplåtelse av bebyggda fastigheter än vid markupplåtelser.

- Från likformighets- och neutralitetssynpunkt bör beskattningen av en upplåtelse mot förskott likna det mest närliggande alternativet. Är upplåtelsetiden väsentlig kan en allframtidsupplåtelse vara det mer närliggande alternativet, och då är alternativ c) den lämpligaste periodiseringsmetoden. Är upplåtelsetiden kortare kan en upplåtelse mot periodisk betalning vara det mer närliggande alternativet, och då är alternativ b) den lämpligaste periodiseringsmetoden.

Skall nyttjaren själv stå för alla utgifter förenade med det framtida nyttjandet är upplåtelsen mer närliggande en allframtidsupplåtelse än om fastighetsägaren bekostar fastighetsskötseln. I det senare fallet är osäkerheten om vinsten av upplåtelsen större, vilket motiverar att denna i sin helhet periodiseras över upplåtelseperioden (alternativ b), medan man i det förra fallet med tillräcklig säkerhet kan anse en viss vinst omedelbart realiserad (alternativ c).

7. Vid fastighetsupplåtelser mot bestämd förskottsbetalning talar sammanfattningsvis övervägande skäl mot en omedelbar beskattning. Vid långvariga upplåtelser mot förskott, där nyttjaren själv bekostar alla utgifter förenade med upplåtelsen, bör alternativ c) vara den lämpligaste periodiseringsmetoden. Alternativ b) är lämpligare vid kortare upplåtelser mot förskott, samt när fastighetsägaren skall bekosta fastighetsskötseln. En rättstillämpning i linje härmed förordas. I praktiken torde dock periodiseringen få göras mer schablonmässig än den som visats i ovanstående teoretiska exempel.

Det gällande rättsläget är dock oklart. En periodisering enligt alternativ c) har inte tillämpats i praxis, men har sin motsvarighet i regeln i 22 § anv p 9. I praxis har däremot tillämpats såväl alternativ a), praxis angående allframtidsupplåtelser i rörelse, som alternativ b), RN 1960 1:4 angående en femtonårig upplåtelse av fastighet mot förskott. Alternativ c) innebär en mellanliggande periodiseringsmetod och kan därför inte anses som ett systemfrämmande förslag.

Det gällande rättsläget angående beskattningen av tidsbegränsade upplåtelser mot förskott är således oklart, vilket påverkar bedömningen av gränsdragningen mot 35 § anv p 4. Då en omedelbar beskattning av ett förskott inte kan uteslutas talar detta för en så extensiv tillämpning som möjligt av de i denna jämförelse förmånliga reglerna i 35 § anv p 4.

11.2 Allframtidsupplåtelse mot engångsersättning enligt 35 § anv p 4

Värdeminskning som inträffar på en fastighet kan antingen vara en avkastningsförlust eller en substansförlust. Är bortfallet eller minskningen av avkastningen bestående föreligger en definitiv avkastningsförlust, och därmed en definitiv nedgång i fastighetsvärdet.

Allframtidsupplåtelser innebär tvångsmässiga förfoganden över eller frivilliga inskränkningar i nyttjanderätten till mark. Dessa medför så gott som undantagslöst en värdeminskning av fastighetskapitalet, som typiskt sett är en definitiv avkastningsförlust. Det är primärt ersättningar härför som skall beskattas enligt regeln i 35 § anv p 4. Ersättningar för allframtidsupplåtelser kan även avse substansförluster.[43] Ersättningar för substansförluster beskattas i övrigt normalt enligt KL:s regler för skadeersättning.

Tillämpningen av 35 § anv p 4 får således avgränsas dels mot beskattning av fastighetsintäkt (tillfälliga avkastningsförluster), dels mot beskattning av skadeersättning (vissa substansförluster). Någon gång kan även fråga uppkomma om en ersättning kan vara helt skattefri.

35 § anv p 4 2:a st har följande lydelse:

> "Avyttring av fastighet anses vidare föreligga när ägare av fastighet fått engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelse. Härmed avses ersättning på grund av sådan inskränkning i förfoganderätt till fastigheten som skett enligt naturvårdslagen (1964:822) eller på grund av motsvarande inskränkningar enligt andra författningar eller på grund av upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastigheten för obegränsad tid (jfr punkt 8 av anvisningarna till 21 §). Engångsersättningen är i dessa fall att betrakta som köpeskilling, varvid så stor del av fastigheten anses avyttrad som ersättningsbeloppet utgör av fastighetens hela värde vid tiden för beslutet om inskränkningen i förfoganderätten eller för upplåtelsen av nyttjanderätten eller servitutsrätten."

Lagregeln innehåller fyra grundläggande rekvisit; ersättningen skall avse (a) en upplåtelse av (b) en fastighet som avser (c) all framtid och (d) betalningen skall erläggas på en gång. De fyra rekvisiten skall närmare undersökas i nedanstående underavsnitt.

Vid en allframtidsupplåtelse beräknas realisationsvinsten på samma sätt som vid tillämpning av den s k alternativregeln för delavyttring, dvs från intäkten får avdras en kvotdel av omkostnadsbeloppet. Kvotdelen beräknas som förhållandet mellan intäkten för allframtidsupplåtelsen och värdet på hela fastigheten vid upplåtelsen; se avsnitt 9.2.1 punkt 3.

11.2.1 Den upplåtna egendomens typ

En förutsättning för att realisationsvinstreglerna i 35 § 2 mom skall tillämpas är att den sålda egendomen är fastighet i lagrummets mening. Här skall kort behandlas möjligheterna att tillämpa 35 § anv p 4 på upplåtelser av annan egendom än fast egendom. Frågan har även en koppling till rekvisitet all framtid, då en upplåtelse kan avse en tidsobegränsad rätt att nyttja en i sig tidsbegränsad rätt till en fastighet.

En allframtidsupplåtelse av äganderättsbefogenheterna till fastighet är den

[43] Substansförlust är egentligen bara en speciell typ av avkastningsförlust; se avsnitt 2.1.

kärnsituation som lagstiftaren torde ha haft i åtanke vid införandet av 35 § anv p 4.[44] Som avyttring av fastighet beskattas även avyttring av tomträtt, 35 § 2 mom, och tomträttsinnehavares allframtidsupplåtelse omfattas därför av regeln i 35 § anv p 4. Även avyttring av byggnad på annans mark beskattas enligt reglerna i 35 § 2 mom. Sker en upplåtelse av byggnad på annans mark för byggnadens återstående livstid borde ersättningen därför beskattas enligt 35 § anv p 4. Möjligen kan det i vissa fall vara svårt att avgöra vad som är den återstående livslängden, och situationen torde knappast förekomma i praktiken.

En arrenderätt är liksom en byggnad på annans mark en tidsbegränsad rätt, som kan upplåtas för all (sin existerande) framtid. 35 § anv p 4 kan dock knappast tillämpas då avyttring av arrenderätt beskattas enligt reglerna för annan lös egendom i 35 § 4 mom. Kan beskattningen ändå ske med analog tillämpning av 35 § anv p 4?

I praxis har ett fall där arrendatorn upplåtit arrenderätten för all framtid bedömts; RÅ 1981 Aa 79.[45] Allframtidsupplåtelsen av arrenderätten beskattades som intäkt av fastighet. Härav kan dock inte säkert dras slutsatsen att upplåtelsen inte jämställdes med avyttring, eftersom avyttring av arrenderätt i praxis har beskattats såväl som intäkt av jordbruksfastighet (RÅ 1950 ref 40) som realisationsvinst (RÅ 1967 Fi 1346). Skatteplikten som intäkt av fastighet kan således ha förelegat oavsett om upplåtelsen jämställts med avyttring eller ej.

Som framgått av avsnitt 11.1.1 punkt 4 har 35 § anv p 4 inte tillämpats vare sig direkt eller analogt på engångsersättningar som har utgått i rörelse. Det är därför sannolikt att så inte heller sker vid allframtidsupplåtelser av arrenderätt. Utanför det objektiva tillämpningsområdet för 35 § anv p 4 torde man i praxis, liksom i äldre praxis för allframtidsupplåtelser av fastighet, tillämpa en formellt civilrättslig gränsdragning mellan upplåtelse och överlåtelse; angående möjliga sätt att periodisera intäkten vid sådana upplåtelser se ovan avsnitt 11.1.1.

11.2.2 All framtid eller begränsad tid

1. Att upplåtelsen sker för *all framtid* utgör, enligt synsättet i prop 1946:105, den avgörande ekonomiska skillnaden mellan allframtidsupplåtelser och andra upplåtelser. I propositionen framhålls på s 18 "att om en upplåtelse formellt avser begränsad men reellt obegränsad tid – såsom vid upplåtelse av vägrätt - den reella innebörden i upplåtelsen bör vara avgörande". Det framgår även av exemplifieringar i lagtexten och förarbetena att sådana fall omfattas. Exempel härpå är förfoganden enligt naturvårdslagen (1964:822),

[44] Sandels SN 1968 s 374.

[45] Se vidare om detta fall i avsnitt 11.2.4.

vägrätt enligt väglagen (1971:948) samt förfoganden enligt vattenlagen (1983:291). Dessa förfoganden grundar sig på uttryckliga lagstadganden, och nyttjanderätten består till dess att myndighet eller domstol beslutar annat. Avgörande torde vara att upplåtaren saknar möjlighet att ensidigt avsluta upplåtelsen. Det är i så fall troligen betydelselöst att lagstiftningen om nyttjanderätten innehåller möjligheter att upplåtelsen kan bli tidsbegränsad. Exempelvis torde även förfoganden enligt gruvlagen (1974:342) räknas som allframtidsupplåtelser, trots att giltighetstiden för utmål är begränsad till 25 år, då det därefter finns förlängningsmöjligheter på 20 år i sänder; 6 kap 10 § gruvlagen. Upplåtaren disponerar inte över förlängningsrätten, utan denna fråga avgörs av Sveriges geologiska undersökning; 6 kap 11 §.[46]

Bland de *frivilliga nyttjanderättsupplåtelserna* utgör upplåtelse av servitutsrätt (14 kap JB) ett klart fall av allframtidsupplåtelse. Även rätt till elektrisk kraft kan upplåtas på obegränsad tid; 7 kap 6 § JB. Likaså torde tomträttsupplåtelser få räknas hit. Dessa ingås på obestämd tid (13 kap 11 § JB), men kan uppsägas efter viss tid, första gången efter 60 år; 13 kap 14 § JB. Även upplåtelse av bostadsrätt enligt bostadsrättslagen (1971:479) sker på obegränsad tid; 1 §. Avtalen får anses vara om ej formellt så reellt sett tidsobegränsade avtal, trots att det i båda fallen finns möjligheter att upplåtelserna kan bringas att upphöra. Upplåtaren kan dock inte ensidigt bringa upplåtelsen att upphöra utan att särskilda i lagen föreskrivna grunder föreligger.

Nyttjanderättsupplåtelser enligt JB är däremot alltid tidsbegränsade och kan ske på högst 50 år; 7 kap 5 § JB. Upplåtaren kan ensidigt avgöra om han vill förnya upplåtelsen vid avtalstidens utgång. Sådana upplåtelser kan därför normalt inte anses utgöra allframtidsupplåtelser; se RÅ 1965 Fi 1473.

2. I ett antal rättsfall har dock RR ansett att upplåtelser som formellt sett betecknats som arrenden reellt sett varit avyttringar; RÅ 1963 Fi 121, 1965 Fi 1271 och 1971 Fi 1653.[47] De två första fallen gäller köparens/arrendatorns beskattning. I RÅ 1971 Fi 1653 upplåts en fastighet med nyttjanderätt på 10 år. Samtidigt förband sig fastighetsägaren att vid en tidpunkt innan nyttjanderätten gått till ända sälja fastigheten till nyttjanderättshavaren mot ett bestämt belopp, vilket belopp fastighetsägaren dessförinnan erhöll som lån. Fallen visar att även avtal som formellt är tidsbegränsade nyttjanderättsupplåtelser kan bli behandlade som avyttringar i praxis.

Rättstillämpningen har kritiserats av Hjerner, 1983 s 288, dock utan explicit omnämnande av dessa fall: "Har ett avtal av parterna betecknats såsom fastighetsarrende och dem emellan icke avser att omedelbart göra arrendatorn till ägare av fastigheten, kan det icke – särskilt som fastighetsköp är en starkt formbunden rättshandling – dem emellan räknas som ett köp blott för det att arrendeavtalet är långfristigt och åtföljt av en köpoption för arrendatorn."

Hjerner menar att man inte skall ägna sig åt förträngning på faktumsidan eller analog rättsanvändning.[48] I stället får regeln om så finnes önskvärt förändras, "nämligen en

[46] Lagen är dock inte uttryckligen nämnd vare sig i 35 § anv p 4 eller i förarbetena.

[47] Fallen har utförligt behandlats av Bergström, 1978 s 130 ff.

[48] A a s 292.

utvidgning av denna att omfatta analoga situationer (eller eventuellt en reduktion), men icke ett försök att ändra fakta i saken".[49]

RR har även intagit en restriktiv hållning när det gäller att frångå ett avtals civilrättsliga innebörd; se exempelvis RÅ82 1:21 där ett avtal om optionsrätt till aktieköp, förenat med långtgående befogenhetsinskränkningar för utfärdaren av optionen, ej ansågs vara en avyttring.

35 § anv p 4 innebär dock en utvidgning av avyttringsbegreppet, och utrymmet att realisationsvinstbeskatta transaktioner som formellt är tidsbegränsade fastighetsupplåtelser men som reellt är avyttringar, kan därför vara något större på detta område, då rekvisiten i 35 § anv p 4 är av realekonomisk karaktär. Även om så är fallet förefaller den ovan återgivna rättstillämpningen sträcka sig längre än vad en normal tillämpning av 35 § anv p 4 bör medge. Överföringen av fastigheten kan inte anses som tillräckligt säker innan JB:s starka formkrav uppfyllts.[50] Med avseende på upplåtarens/säljarens beskattning uppnås inte heller en mer likformig beskattning om transaktionen behandlas som en avyttring. Erhållna betalningar bör beskattas som avkastning enligt gängse metoder.[51]

3. Sammanfattningsvis torde det avgörande för att en upplåtelse skall anses reellt tidsobegränsad vara att upplåtaren i realiteten saknar ensidig rätt att bringa upplåtelsen att upphöra.

4. Genom en ny 20 a § i fiskerättslagen (1950:596) har fastighetsägares förfoganderätt inskränkts. Ersättning kan utgå enligt lag (1985:139) om ersättning för intrång i enskild fiskerätt. Intrånget torde vara en upplåtelse som kan omfattas av 35 § anv p 4; se härom nedan avsnitt 11.4.2.4. Vad som här skall diskuteras är det faktum att enligt uttalande i prop 1984/85:107, s 25, skall ersättningen bestämmas lika med inkomstbortfallet, men skall ej motsvara mer än tio års avkastning.

För tillämpligheten av 35 § anv p 4 bör det vara utan intresse hur ersättningen beräknas, och att den i detta fall beräknas för en begränsad tidsperiod. Avgörande är att upplåtelsen, intrånget, är tidsobegränsat. Ersättning enligt nämnda lag bör därför beskattas enligt 35 § anv p 4, till den del den avser bortfallen fastighetsavkastning.[52]

5. Vid en allframtidsupplåtelse kan ersättning utgå, förutom för en ren markupplåtelse, för en rad mer begränsade avkastningsförluster på fastigheten. För beskattningen är därvid avgörande om avkastningsförlusten är av tillfällig eller bestående karaktär.

[49] A a s 295.

[50] Se avsnitt 5.1 punkt 1 angående praxis i övrigt där avtal om framtida försäljning inte ansetts vara avyttring.

[51] I ovannämnda 1971 års fall sattes arrendet mycket lågt till 10 kr/år. I gengäld betalade dock fastighetsägaren inte ränta på det erhållna lånet och torde därmed totalt sett ha tillgodogjorts en kapitalavkastning svarande mot fastighetens avkastningsförmåga.

I andra fall kan arrendet omvänt ha satts över marknadsnivån. Betalningarna kan i sin helhet ha betecknats som hyra/arrende, men kan till viss del i realiteten vara ett förskott (lån) att avräknas mot köpeskillingen om överlåtelsen i framtiden formellt kommer till stånd. I denna del bör upplåtaren inte beskattas och nyttjaren vägras avdrag.

[52] Till den del ersättningen eventuellt avser inkomstbortfall motsvarande fastighetsägarens egen arbetsinsats är det mer oklart om ersättningen kan beskattas enligt 35 § anv p 4. Nyttjanderätts-upplåtelser kan normalt inte i sakrättsligt hänseende omfatta positiva prestationer från fastighetsägaren; Westerlind 1984 s 67. En sådan prestation kan då knappast heller anses tidsobegränsad.

Härom finns en omfattande rättspraxis. Här skall denna praxis inte behandlas, då bedömningen i huvudsak är av teknisk karaktär. För äldre praxis, i huvudsak avseende vattenregleringsföretag, hänvisas till en utförlig redogörelse av Rennerfelt i SN 1973 s 549 ff.

När man läser fallen skall man ha klart för sig att det enligt äldre regler normalt förelåg skattefrihet om ersättningen ansågs utgöra intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Med nuvarande beskattningsregler kan det tvärtom i vissa fall vara en fördel att ersättningen blir beskattad som löpande intäkt. Denna kan eventuellt periodiseras och bli beskattad under ett antal framtida år; se närmare härom avsnitt 11.1.1.

11.2.3 Engångsersättning

En tillämpning av 35 § anv p 4 förutsätter att betalningen erhålls i form av engångsersättning. Rekvisitet skall dock inte förstås så att inte någon som helst uppdelning av ersättningen får ske.[53] I förarbetena[54] framhålls att "utgår ersättningen i form av årlig avgäld, bör den inkomstbeskattas såsom sådan. Därest ett såsom engångsersättning bestämt belopp utbetalas på en gång eller i ett par olika rater syntes däremot icke böra spela någon roll."[55] I praxis har exempelvis förskottsbetalningar ansetts omfattade av regeln; se RÅ 1958 Fi 2631 och RÅ 1963 Fi 1392.

Att ersättningen bestäms först sedan någon tid av upplåtelsen *förflutit* torde vara vanligt. Ersättningen kommer därvid att till viss del avse redan förfluten tid. Detta har inte ansetts påverka ersättningens karaktär, utan ersättningen har i sin helhet ansetts vara engångsersättning för allframtidsupplåtelse; se RRK R74 1:12.[56]

Avgörande för betalningens likhet med en försäljningsintäkt är reellt sett inte om betalningen utgår vid ett eller *flera tillfällen*, utan att betalningen ursprungligen på en gång fastställs till ett bestämt belopp.

En ersättning som däremot framdeles periodvis kan ändras på grund av förändringar i fastighetens avkastningsvärde innebär däremot ytterst att fastighetens ägare inte överlåtit avkastningsrätten utan förbehållit sig den. Något säkert värde på en realiserad kapitalvinst erhålls därvid inte.

Det torde vara klart att man i rättstillämpningen kommer att behandla den förstnämnda varianten, med en bestämd men på flera utbetalningar fördelad

[53] Toftered SST 1980 s 325.

[54] Departementsstencilen; se prop 1946:105 s 11.

[55] En remissinstans ansåg att detta var ett främmande synsätt för åtminstone en stor del av taxeringsnämnderna och föreslog därför ett förtydligande härom i författningstexten. Förslaget föranledde dock inte någon dep chefens kommentar.

[56] Fallet är närmare kommenterat av Rennerfelt i SN 1973 s 549 ff.

ersättning, som en engångsbetalning enligt 35 § anv p 4.[57] Den sistnämnda varianten, med en obestämd storlek på de totala betalningarna, torde däremot behandlas som att löpande fastighetsintäkter uppbärs. Behandlingen av mindre renodlade betalningskonstruktioner är däremot mer oklar. Nedan skall ett specialfall diskuteras som exkurs.

11.2.3.1 Upplåtelser mot såväl engångsersättning som periodisk ersättning

1. Det torde vara mindre vanligt att ersättning för en allframtidsupplåtelse utgår dels med ett engångsbelopp, dels med en till sin storlek ej på förhand bestämd periodisk ersättning. Tillämpas en delningsprincip kan en sådan transaktion till en mot engångsbetalningen svarande del anses vara en bestående avhändelse av en del av fastigheten, vilket följande exempel kan visa:

> En fastighet värd 100 tkr upplåts för all framtid dels mot ett engångsbelopp på 50 tkr, dels mot en årlig betalning av ett belopp motsvarande marknadsmässig hyra för halva fastigheten.

Transaktionen innebär ekonomiskt sett att halva fastigheten avyttras. Den periodiska delen av betalningarna är i detta fall bestämd så att de aldrig kan förväntas komma upp i nivå med den marknadsmässiga avkastningen för hela fastigheten. Avkastningen från halva fastigheten kan därför anses definitivt avhänd.

I andra fall kan det däremot föreligga osäkerhet om den periodiska delen av betalningarna med tiden kan komma att omfatta en större del av fastighetens avkastning. Det föreligger då inte säkert en bestående avkastningsförlust för någon del av fastigheten. Engångsersättningen torde då få anses avse en tidsbegränsad upplåtelse och beskattas som en förskottsbetald upplåtelseersättning.[58]

2. Ett exempel på vad som kan anses vara en partiell engångsbetalning av en allframtidsupplåtelse är *upplåtelseavgifter i bostadsrättsföreningar.*

Vid inträde i föreningen kan, utöver grundavgiften, en särskild upplåtelseavgift uttas.[59] För dessa avgifter erhålls en andelsrätt i den ekonomiska föreningen samt en därtill knuten evig nyttjanderätt till föreningens fastighet. En möjlighet är att se upplåtelseavgiften som ett kapitaltillskott till föreningen. Någon beskattning av föreningen kan då inte komma ifråga. Denna behandling gäller för grundavgiften, men

[57] Ett äldre notisfall kan möjligen tyda på att man i praxis tillmäter en uppdelning av betalningen betydelse. I RÅ 1958 Fi 1679 hade dels en allframtidsupplåtelse av servitut, dels en tidsbegränsad nyttjanderättsupplåtelse skett. Betalningen skulle utgå i form av 18 amorteringar på 1 000 kr. I realiteten erhölls hela betalningen på en gång i form av ett lån, som avskrevs årligen och redan efter tre år helt avskrevs. Betalningen beskattades som intäkt av jordbruksfastighet. En dissident ansåg att slutbetalningen på 16 000 kr var engångsersättning enligt 35 § anv p 4.

Fallet är dock oklart. Bl a var upplåtelsen delvis tidsbegränsad. Någon klar praxis i frågan föreligger därför inte.

[58] Se ovan avsnitt 11.1.1 angående beskattningen av sådan ersättning.

[59] Se Victorin-Melz 1985 s 179 f.

gäller inte säkert för upplåtelseavgiften.[60] Om avgiften anses vara en intäkt för föreningen är den närmast en avgift för upplåtelse av lägenhet i fastigheten. Det är en upplåtelse vars periodiska avgäld understiger en marknadsmässig hyra.

Då bostadsrättsupplåtelsen är en allframtidsupplåtelse (se avsnitt 11.2.2 ovan) är det väsentligt att avgöra om upplåtelseavgiften kan ses som en engångsbetalning eller ej. Fallet är ett exempel på en allframtidsupplåtelse som delvis sker mot engångsbelopp, delvis mot periodisk betalning.

Beskattningen kan inte ske genom att separera upplåtelsen i olika delar i den meningen att de olika ersättningsformerna avser olika delar av upplåtelsen. Upplåtelsen är i sig odelbar.[61]

Den periodiska avgälden är inte fastlåst till en bestämd nivå för all framtid. Det är därför inte säkert att den inte kommer att närma sig en marknadsmässig nivå. Det är då inte heller säkert att upplåtelsen innebär en definitiv avhändelse av någon del av fastighetens kapitalvärde. Förändringar i den periodiska avgäldens storlek påverkar avkastningsförlustens storlek, och en definitiv avkastningsförlust kan inte säkert sägas föreligga.

För att 35 § anv p 4 skall vara tillämplig krävs dock inte helt säkert att avkastningsförlusten är definitiv.[62] Frågan är hur stor säkerhet härom som krävs. Sannolikheten för att avkastningsförlusten blir definitiv framstår som något mindre i här förevarande fall, än i andra fall som klart bedöms vara allframtidsupplåtelser. En beskattning av upplåtelseavgiften enligt 35 § anv p 4 kan dock inte uteslutas.

Anses 35 § anv p 4 inte vara tillämplig behandlas avgiften däremot som en förskottsbetald ersättning för en vanlig tidsbegränsad upplåtelse. Avgiften behandlas i så fall som intäkt av annan fastighet, vilket innebär skattefrihet för de bostadsrättsföreningar som är "äkta" bostadsföretag och därför schablonbeskattas enligt 2 § 7 mom SI. Upplåtelseavgiften kan sägas motsvara de hyror som eljest kunnat uppbäras skattefritt, varför även ändamålsskäl talar för att upplåtelseavgiften ej skall beskattas.

11.2.4 Partiella avkastningförluster; intrångsersättningar etc

1. En fastighetsägare kan vid sidan om upplåtelse- och överlåtelseersättningar uppbära vissa andra typer av ersättningar. I bl a 19 § KL finns regler för beskattning av skadestånd och försäkringsersättningar. Dessa kan beskattas som avkastningssubstitut eller beaktas på annat sätt inom ramen för fastighets-

[60] I ett ej överklagat förhandsbesked RSV/FB Dt 1985:14 har RSV:s nämnd för rättsärenden förklarat att upplåtelseavgiften skall behandlas som skattefritt kapitaltillskott. Upplåtelseavgiften är dock en inbetalning som vid en likvidation inte torde återgå till inbetalaren. En liknande typ av inbetalning till en ekonomisk förening har av RR förklarats vara skattepliktig intäkt; RSV/FB Dt 1982:15. En skattefrihet på den grund rättsnämnden angivit synes därför inte helt säker. Se vidare a a s 179.

[61] Bostadsrättsupplåtelsen innefattar nyttjande av fastighet. Fastighetsägaren (bostadsrättsföreningen) tillhandahåller dessutom, som ett led i nyttjandet, vissa tjänster. Ett tänkbart alternativ vore att se det som att upplåtelseavgiften avsåg det rena fastighetsnyttjandet och de periodiska månadsavgifterna fastighetsskötseln etc. Så är dock normalt inte förhållandet då månadsavgiften även skall täcka räntekostnader, tomträttsavgälder, amorteringar på köpeskillingen etc. En sådan delning torde därför inte vara realistisk.

[62] Som angivits i avsnitt 11.2.2 anses även vissa upplåtelser som kan bli tidsbegränsade vara allframtidsupplåtelser; exempelvis vägrätt.

eller realisationsvinstbeskattningen.[63] I litteraturen finns dessutom en uppfattning, som möjligtvis kan ha stöd i praxis, att det därutöver kan utgå helt skattefria ersättningar i samband med en allframtidsupplåtelse eller en försäljning.[64]

Förekomsten av andra möjliga beskattningskategorier än upplåtelse- och överlåtelseersättningar innebär att avgränsningen av beskattningsområdet för 35 § anv p 4 inte enbart kan ske genom en gränsdragning mellan tidsbegränsade upplåtelser och allframtidsupplåtelser. Man måste därutöver studera vad som skiljer upplåtelseersättningar, här enbart med avseende på allframtidsupplåtelser, från andra typer av ersättningar.

En positiv bestämning av vad som avses med upplåtelseersättning kan ske dels genom en bedömning av ersättningens ekonomiska karaktär, dels med hjälp av den i lagtexten lämnade exemplifieringen. I ekonomisk mening kan all ersättning för avkastningsförluster betraktas som avkastning från tillgången. Är avkastningsförlusten definitiv föreligger en allframtidsupplåtelse, eljest en vanlig upplåtelse. Lagtexten och förarbetena till 35 § anv p 4 ger ingen explicit upplysning om den principiella innebörden av *rekvisitet upplåtelse*. De lämnade exemplifieringarna har dock den nyssnämnda ekonomiska innebörden, särskilt då det talas om "inskränkning i förfoganderätt till fastigheten".

En negativ bestämning av upplåtelserekvisitet kan ske genom positiva bestämningar av bl a det skatterättsliga skadeståndsbegreppet. Denna avgränsning behandlas nedan i avsnitt 11.3.1.

2. En första fråga är om *partiella avkastningsförluster* kan utgöra upplåtelser. En partiell avkastningsförlust kan uppstå genom att mark ianspråktas på ett sådant sätt att fastighetsägaren fortfarande delvis kan nyttja den. En partiell avkastningsförlust kan även uppkomma genom att upplåtelsen av en del av en fastighet medför ett intrång på restfastigheten; exempelvis kan restfastighetens avkastning minska genom att upplåtelsen avser störande verksamhet.

Det finns inga sakliga skäl att skilja mellan partiella och fullständiga avkastningsförluster. Lagtextens nyssnämnda exemplifiering visar att även partiella förluster omfattas, uttrycket "inskränkning i förfoganderätten".[65] Det är även svårt att dra en gräns mellan olika typer av avkastningsförluster, vilket kommer att framgå av nedanstående genomgång. Ersättningar för partiella avkastningsförluster bör därför beskattas enligt 35 § anv p 4.

[63] Skadestånd som har utgått i samband med fastighetsavyttringar har i praxis även inordnats under 35 § 1 mom.

[64] Se exempelvis Roos 1982 s 120.

[65] Detta framgår även klart av prop 1967:153 s 139. Under en kort tidsperiod gjordes nämligen i beskattningshänseende skillnad mellan "engångsersättningar för sådana upplåtelser, som innebär ett totalt ianspråktagande av mark, och andra engångsersättningar"; a prop. Genom förslag i prop 1968:88 s 12 ff blev 35 § anv p 4 åter tillämplig för fallen där "nyttjanderätts- eller servitutshavaren inte tar marken fullständigt i anspråk"; a prop s 14.

Praxis, och kommentarer till den i litteraturen, ger dock intryck att en skattemässig åtskillnad görs mellan olika typer av avkastningsförluster. Oklarhet föreligger framförallt om beskattningen av ersättning för förluster som uppkommer utan att ersättaren direkt nyttjar den "upplåtna" fastigheten, dvs fall där olika typer av intrångsersättningar utgår. Först skall diskuteras beskattningen av intrångsersättningar i allmänhet och därefter några särskilda typer av intrångsersättningar.

3. Vid *intrång* förloras en del av restfastighetens avkastning. Utgår intrångsersättningen i samband med en allframtidsupplåtelse beskattas den som en del av ersättningen för allframtidsupplåtelsen. Detta får RÅ78 1:94 anses ge klart besked om:

> Fastighetsägaren erhöll 33 000 kr i ersättning för 1 100 m^2 mark som upplåts med vägrätt samt 25 000 kr avseende inte närmare preciserat intrång i restfastigheten. RR ansåg att båda beloppen var engångsersättning av i 35 § anv p 4 angivet slag.

Det råder dock inte enighet i litteraturen om vad som kan förstås med skattepliktig intrångsersättning. I två kammarrättsavgöranden RRK K75 1:11 och RRK K76 1:16 ansågs ersättning för "minskat skönhetsvärde och annan bestående skada på den kvarvarande fastigheten genom framdragandet av gata m m" respektive ersättning för att "trafikled . . . medfört en sämre boendemiljö och därmed en minskning av fastighetens värde" vara skattefri.[66] För en närmare diskussion av fallen, se Toftered SST 1980 s 325 f, som är tveksam till utgången. Roos, 1982 s 120, anser däremot att fallen fortfarande har betydelse. Som stöd anför han dissidenterna i RÅ 1979 Aa 75.

> RÅ 1979 Aa 75. En fastighet hade sålts för 160 000 kr. Av detta belopp uppgavs ca 60 000 kr belöpa på ersättning för förlorad jakt och intrång i säljarens brukningsenhet. RR ansåg hela beloppet utgöra köpeskilling, med hänsyn till att någon utredning inte förebringats och med hänsyn till omständigheterna i övrigt.
>
> En dissident, regeringsrådet Hellner, anförde, med instämmande av regeringsrådet Wennergren, att beloppet utgjorde "kompensation av engångskaraktär för värdeminskning som (den skattskyldiges) återstående fastighetsinnehav undergått till följd av att mark frångått brukningsenheten genom försäljningen. Sådan ersättning för intrång – vilket intrång ej är att jämställa med avyttring av fastighet – är ej av skattepliktig natur."

1979 års fall avser, liksom kammarrättsfallen, intrångsersättning i samband med en försäljning, medan RÅ78 1:94 avser intrångsersättning i samband med en allframtidsupplåtelse. En förklaring till de skilda utgångarna i fallen skulle därför kunna vara att ett intrång i sig inte kan beskattas som en allframtidsupp-

[66] Av formuleringen av domarna kan man få uppfattningen att ersättningarna närmast sågs som en form av skattefritt ideellt skadestånd. Ersättningarna erhölls dock till följd av fastighetsinnehavet, och kan då knappast anses som ideella skadestånd. Jfr RÅ80 1:10 där skadestånd vid uppsägning ansågs vara intäkt av tjänst "även om ... vid skadeståndets bestämmande hänsyn tagits till omständigheter av annan än rent ekonomisk betydelse".

låtelse. Det saknas i och för sig materiell anledning att göra en sådan åtskillnad, och inte heller Roos gör en åtskillnad mellan fallen på denna grund.[67] Dissidenternas skrivning lämnar dock knappast utrymme för någon annan förklaring. Det finns därför anledning att diskutera denna.

I RÅ78 1:94 har RR angivit att ersättning enligt 35 § anv p 4 betraktas som "köpeskilling för den i anspråk tagna marken. Den omständigheten att beloppet angivits utgöra ersättning för intrång i restfastigheten medför inte annan bedömning." Härmed kan RR anses ha uttryckt den uppfattningen att intrångsersättningen är en del av totalersättningen, som inte skall särskiljas.[68]

Samma bedömning bör företas vid försäljning av en fastighetsdel. Någon saklig skillnad mellan en förlust i form av en avkastningsminskning på den sålda fastighetsdelen eller en avkastningsminskning på restfastigheten föreligger inte. Det är även i praktiken svårt och godtyckligt att bedöma ersättningens fördelning i ett sådant fall; jfr majoritetens uppfattning ovan i RÅ 1979 Aa 75.

De lagstadganden som finns om beräkning av ersättning vid tvångsmässiga avyttringar gör inte heller en sådan uppdelning. Exempelvis anges följande i 4 kap 1 § expropriationslagen (1972:719): "Exproprieras del av fastighet, skall intrångsersättning betalas med belopp som motsvarar den minskning av fastighetens marknadsvärde, som uppkommer genom expropriationen."

4. Nästa typfall som skall diskuteras är intrångsersättningar som utgår till fastighetsägare utan att någon fastighetsdel fullständigt ianspråktas. För att ta ett ytterlighetsexempel: Kan ersättning som utgår enligt miljöskyddslagen (1969:387) för exempelvis luftförorening anses vara ersättning för allframtidsupplåtelse? Det förefaller onekligen något pressat att tala om upplåtelse av fastighet i sammanhanget, men ekonomiskt sett rör det sig även här om en avkastningsförlust.

Enligt 30 § miljöskyddslagen skall "den som orsakar olägenhet genom miljöfarlig verksamhet . . . utge ersättning härför".[69] Vad som menas med olägenhet kan bl a utläsas av miljöskyddslagens i 1 § angivna tillämpningsområde. Det rör sig om störningar såsom vattenföroreningar, luftföroreningar, buller, skakningar, ljus eller annat sådant. Ersättningsgilla skador är i allmänhet permanenta.[70] Ersättning kan enligt 31 § miljöskyddslagen utgå på en gång för framtida skada, men kan om skälig anledning finns även bestämmas att utgå med årliga belopp.

[67] Däremot behandlar Toftered, a a s 325 f, kammarrättsavgörandena och regeringsrättsavgörandet under skilda rubriker; skadeersättning i samband med försäljning respektive markupplåtelse.

[68] Detta synsätt förefaller även vara Toftereds; a a s 326.

[69] Likartad ersättning kan även utgå enligt atomansvarighetslagen (1968:45) och lagen (1902:71 s 1) innefattande vissa bestämmelser om elektriska anläggningar. Även grannelagsrättsliga regler kan grunda rätt till ersättning för intrång; kapitel 3 JB.

[70] Se närmare härom samt förslaget till ny miljöskadelag, Jan Hellner 1985 s 147.

Ersättning enligt miljöskyddslagen kan utgå för olika typer av förluster och vara konstruerad på olika sätt. I det stora flertalet fall torde ersättningen avse bestående avkastningsförluster. Förlusterna är av samma slag som sådana för vilka intrångsersättning kan utgå vid allframtidsupplåtelser och delavyttring av fastighet. De är även definitiva i samma mening som vissa allframtidsupplåtelser. En vägrättsupplåtelse kan upphöra och då upphör givetvis även en eventuell störning från vägen. Upplåtelsen och störningen är lika bestående.

I ekonomisk mening är en intrångsersättning, som utgår enligt miljöskyddslagen till fastighetsägare som drabbas av störningar från en på annans fastighet framdragen väg, likartad med en ersättning som utgår enligt väglagen för upplåtelsen av mark för vägen och intrång i restfastigheten.[71]

De rättsfall som finns ger inte klart besked angående beskattningen.

> RÅ 1953 Fi 313. Ersättning för bl a försämrat vatten till följd av kloakutsläpp beskattades inte. Enligt kommentaren i GRS II har ersättningen troligen ansetts avse för all framtid bestående skada.
>
> RÅ 1965 Fi 7. Ersättning för intrång genom jordupplag förklarades skattefri "jämlikt p 5 av anv till 21 § KL".
>
> RÅ 1969 Fi 1459. Pga ett förlikningsavtal utbetalade Bolidens Gruvaktiebolag ersättning till fastighetsägare "för de skador och olägenheter som uppkommit eller kunde beräknas uppkomma till följd av de utsläpp av avloppsvatten i Klintforsån, som hitintills ägt rum". RR ansåg att viss del av "markskadeersättningen avsett ersättning för bestående skada å fastigheten" och förklarade att denna del "icke utgör skattepliktig inkomst".

Av 1965 års fall framgår klart att 35 § anv p 4 ansetts tillämplig. Domskrivningarna i 1953 och 1969 års fall är däremot oklara. Samma skrivning finns även i likartade rättsfall angående fångstminskning på grund av vattenimmissioner.

I RRK R74 1:12 bedömde RR två fall av ersättning för *skada på fiske*. Domskrivningen i detta och i ett annat fall är sådan att det är oklart om RR ansett ersättning för partiell skada på fiske vara skattepliktig enligt 35 § anv p 4:

> RRK R74 1:12. Genom vattenreglering hade bestående skada på fisket åstadkommits. I fall I var skadan enligt parterna partiell och i fall II var den total.
>
> I fall I gjorde RR ej ändring i KR:s dom som bl a hade följande lydelse: "Den skada som åsamkats fisket måste betraktas som bestående för all framtid. . . . Den utbetalade engångsersättningen utgör därför icke till någon del skattepliktig inkomst."
>
> I fall II anförde RR: "Den ersättning varom är fråga utgör engångsersättning och hänför sig till skada som får anses bestående för all framtid. Vid sådant förhållande bör ersättningen från skattesynpunkt jämställas med engångsersättning för upplåtelse på obegränsad tid. Ersättning av sistnämnda slag är ej skattepliktig som inkomst av jordbruksfastighet . . . och (är) ej heller på annan grund skattepliktig".[72]

[71] Se NJA 1977 s 424 för ett exempel på hur ersättning för trafikimmissioner har medfört ersättning enligt väglagen. Ersättning torde även ha kunnat utgå enligt miljöskyddslagen om andra fastighetsägare hade drabbats av samma störning.

[72] Det finns fler liknande fall; se exempelvis RÅ 1972 A 242.

I litteraturen har rättsfallen i huvudsak ansetts besvara frågan om hur ersättning för förfluten tid skall beskattas.[73] Referatrubriken betonar även denna frågeställning. Fallen synes dock även ha uppfattats så att ersättningen ansetts hänförlig under 35 § anv p 4. Så anför Toftered, SST 1980 s 331, att ersättning för bestående skada på fiske är skattepliktig intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet, utan att därvid göra åtskillnad mellan partiell och total skada. Denna tolkning av fallen är i överensstämmelse med ett realekonomiskt synsätt, och en annan innebörd verkar mindre rimlig.

Det som eventuellt gör fallen till ett osäkert stöd för uppfattningen att ersättning för partiella skador beskattas enligt 35 § anv p 4 är domskrivningen i fall I.[74] Denna domskrivning återkommer även i ett senare rättsfall:

> RÅ 1981 Aa 79. I rättsfallet bedömdes ersättning som erhållits dels i egenskap av arrendator av fiskerätt, dels i egenskap av ägare till fastighet och tillhörande fiskerätt. RR förklarade den förra delen vara skattepliktig intäkt av (jordbruks)-fastighet och uttalade att den senare delen avsåg "engångsersättning för skada och intrång i fisket bestående för all framtid. Gottgörelserna är därför inte skattepliktiga."

Ersättningen för fastighetsintrånget har i 1981 års rättsfall betecknats som icke skattepliktig. Liknande domskrivningar finns även i äldre rättsfall. Sundin, SN 1972 s 212, har antagit att man har med begreppet engångsersättning i dessa fall avsett sådan ersättning som anges i 35 § anv p 4. Detta gäller fall som avser tiden före den eviga realisationsvinstbeskattningens införande, varför domskrivningen där inte utesluter att ersättningen ansågs vara sådan ersättning som anges i 35 § anv p 4.

Såväl 1974 som 1981 års fall avser taxeringar efter den eviga realisationsvinstbeskattningens införande. I båda fallen torde dock äldre rättsregler ha tillämpats.[75] Samma antagande som Sundin gjort om äldre praxis skulle därför i och för sig kunna göras. Det förefaller dock i så fall anmärkningsvärt att RR i domen inte klart angivit att äldre regler tillämpats[76] och det var deras tillämplighet som motiverade att man använde uttrycket "inte skattepliktig".[77]

Man bör dock inte tillmäta domskrivningen alltför stort intentionsdjup. Det finns i den för 1974 års två fall gemensamma referatrubriken t ex ingen antydan om en principiell åtskillnad mellan fallen med avseende på att det ena fallet avsåg partiell och det andra fallet total avkastningsförlust. Den totala avkastningsförlusten i fall II kan för övrigt anses vara en partiell förlust om man anser att det upplåtna vattenområdet även ger någon annan avkastning än fiske. Det är å andra sidan märkligt att domarna formulerats olika i de två fallen. Det kan bero på att man i ett fall ändrade och i det andra inte ändrade kammarrättens dom.

Domskrivningarna i fångstminskningsfallen är således förbryllande. Mest

[73] Rennerfelt SN 1973 s 549 och Toftered SST 1980 s 325; jfr ovan 11.2.3.

[74] I och för sig är även domskrivningen i fall II något oklar; se diskussionen nedan. Den är dock tillräckligt klar för att man skall anta att RR avsett att 35 § anv p 4 var tillämplig.

[75] RRK R74 1:12 avser enligt sin rubrik inkomsttaxering 1968. Ersättningarna har sin grund i upplåtelser som skett fr o m 1949 respektive 1947. 1981 års fall avsåg ersättning för förluster som inträffade 1948. Ersättningen utbetalades dock först 1971. Beskattningen får i båda fallen antas ha bedömts enligt de regler som gällde 1947, 1948 respektive 1949; se SFS 1967:748 övergångsbestämmelserna punkt 2 samt vidare avsnitt 12.3.3.2 punkt 1.

[76] Jfr RÅ 1976 ref 43 nedan i avsnitt 12.3.3.2 punkt 1.

[77] Med nuvarande regler kan en försäljningsintäkt knappast betecknas som icke skattepliktig även om den inte leder till en skattepliktig realisationsvinst. Intäkten är alltid i sig skattepliktig.

sannolikt är dock att 35 § anv p 4 ansetts tillämplig. Domarna är i så fall olyckligt formulerade. Det kan dock inte uteslutas att fallen innebär att ersättningarna ansetts vara helt skattefria. Då ger rättsfallen uttryck för en svårbegriplig rättstillämpning.[78]

5. Sammanfattningsvis kan sägas att beskattningen av partiella avkastningsförluster inte är helt klar. Omfattningen av upplåtelserekvisitet i 35 § anv p 4 är beroende av om rekvisitet tilläggs en ekonomisk eller en mer normalspråklig och allmänt rättslig innebörd. Det förstnämnda alternativet innebär att alla ovan diskuterade partiella avkastningsförluster kan inordnas under 35 § anv p 4, medan det sistnämnda alternativet skulle innebära en mer begränsad omfattning.

Upplåtelsebegreppet bör i här förevarande fall ges en realekonomisk innebörd. Så har skett avseende begreppen all framtid och engångsbelopp; se ovan i avsnitt 11.2.2–3 där en sådan begreppsbestämning dock kan ske utan att komma i konflikt med någon annan avvikande begreppsbildning. Begreppet upplåtelse har däremot måhända en viss allmän rättslig innebörd lika med nyttjanderättsbegreppet i civilrättslig lagstiftning. 35 § anv p 4 visar dock genom sina exemplifieringar att lagrummet kan gå utanför vad som åtminstone kan betecknas som nyttjanderättsbegreppets kärnrekvisit.[79] Detta förenat med att lagrummet i grunden är ett uttryck för att den civilrättsliga gränsdragningen får vika för en realekonomisk gränsdragning gör att upplåtelserekvisitet bör tilläggas en realekonomisk innebörd.

Detta bör innebära att ersättningar för alla typer av bestående partiella avkastningsförluster skall beskattas enligt 35 § anv p 4, under förutsättning att även rekvisiten all framtid och engångsersättning är uppfyllda. Detta medför beskattning av engångsersättningar för bestående intrång dels då de utgår vid sidan om köpeskilling för en vanlig fastighetsförsäljning, dels då de utgår utan samband med fastighetsförsäljning eller annan allframtidsupplåtelse.

RRK R74 1:12 och RÅ 1965 Fi 7 kan anföras som relativt klara stöd för den angivna rättstillämpningen, men det är inte helt klart att rättsläget överensstämmer med denna uppfattning. Det finns åtminstone avvikande uppfattningar i litteraturen och skattedomstolarna med innebörden att intrång inte i sig själv kan utgöra en avyttring.[80]

[78] En osannolik förklaring är att upplåtelse av fiskerätt inte ansetts vara fastighetsupplåtelse i skatterättslig mening. Häremot talar dock bl a den åtskillnad som RR gjorde i 1981 års fall mellan "fångstminskning i egenskap av arrendator" och fisket i övrigt. KR har även betonat att skadan rört "fastighetens fiske".

Fiske har dock särbehandlats redan före införandet av 35 § anv p 4. I RÅ 1943 ref 53 förklarades "ersättning för fiskerätt, som strandägare genom lagstiftning mistat" inte utgöra intäkt av (jordbruks)fastighet och ej heller i övrigt skattepliktig inkomst. Detta fall avviker från praxis i övrigt, som i tiden före 1946 års lagändring beskattade ersättningarna som intäkt av fastighetsupplåtelse; Eberstein 1947 s 146.

[79] Se Bergström 1978 s 81 angående kärnrekvisit och en terms "allmänna civilrättsliga innebörd".

[80] Se dissidenterna i RÅ 1979 Aa 75 samt Roos 1982 s 100.

Slutligen måste en reservation göras för att ersättningen för bestående partiella avkastningsförluster även kan utgöra skadestånd i skatterättslig mening. I nästa avsnitt skall diskuteras skillnaderna i beskattningen av skadestånd och upplåtelseersättningar samt därefter i avsnitt 11.3.1 den skatterättsliga gränsdragningen mellan skadestånd och upplåtelseersättningar.

11.3 Beskattningen av skadeersättningar jämfört med beskattningen av avyttringar

1. En substansförlust är en speciell typ av avkastningsförlust. Förlusten av viss substans kan minska fastighetens avkastning och därigenom dess värde.[81] Från ekonomisk utgångspunkt finns det därför i huvudsak inte någon anledning att skilja substansförluster från övriga avkastningsförluster. KL behandlar dock normalt inte ersättning för substansförluster som upplåtelseersättning, utan som skadestånd för vilka beskattningsreglerna är annorlunda.

2. Ersättningar för skador på fastigheter var, som beskrivits i avsnitt 5.1.1 punkt 3, helt skattefria fram till 1967. Då infördes regler om att skadeersättningarna[82] skulle beaktas vid realisationsvinstbeskattningen. Skadeersättning ansågs dock inte jämställd med ersättning för avyttring, utan beskattning kunde ske först vid fastighetens avyttring.

Med verkan fr o m 1984 års taxering inskränktes kapitalförlustbegreppet och därmed utökades den löpande beskattningen av ersättningar som utgår för sådana förluster.[83] Numera är "ersättning för skada på egendom" skattepliktig "i den mån ersättningen avser driftbyggnad på jordbruksfastighet, byggnad på fastighet som avses i 24 § 1 mom, byggnad som är avsedd för användning i ägarens rörelse eller sådan del av värdet av markanläggning som får dras av genom årliga värdeminskningsavdrag"; 19 § 7:e st. Skadan kan på kostnadssidan medföra rätt till utrangeringsavdrag, avsättning till eldsvådefond samt ordinär kostnadsföring för reparationer och förbättringsåtgärder. Denna beskattningsmetod benämns nedan *A*.

1967 års regler, i 36 § anv p 2 a 19:e st, har alltjämt tillämpning på skadeersättningar som utgår på schablonbeskattade fastigheter, som avser mark eller icke avskrivningsbar del av markanläggning eller för fastigheter i övrigt om ersättningen avser skada hänförlig till taxeringsår före 1984 års taxering. Skadeersättningen beskattas inte när den uppbärs. Används den till

[81] Jfr avsnitt 2.1 angående avkastnings- och substansvinster. Med substansförlust förstås i detta avsnitt förlust av tillbehör till fastigheten.

[82] I sin ursprungliga lydelse omfattade regeln endast försäkringsersättningar.

[83] Se prop 1980/81:68 del A s 128 f.

att bota skadan påverkar den inte heller en framtida realisationsvinstberäkning, vilket däremot blir fallet om ersättningen helt eller delvis inte används härtill. Beskattningsmetoden benämns nedan *B*.

Skillnaden mellan vissa skade- och upplåtelseersättningar kan vara obetydlig. Beskattning enligt 35 § anv p 4 utgör en tredje alternativ beskattningsmetod, *C*, för dessa ersättningstyper.[84]

Nedan skall effekterna av de tre ovannämnda beskattningsalternativen diskuteras med avseende på dels situationen när ersättningen används att reparera förlusten, dels situationen när så inte sker.

3. I de fall ersättningen används för att *bota skadan* föreligger inga större skillnader i beskattningskonsekvenserna mellan metod A, B och C.

Skatteplikten för ersättningen enligt metod A kan neutraliseras med avdrag för reparationer, utrangering och/eller avsättning till eldsvådefond. I likhet med metod B behöver därför inte någon beskattning inträda vid skadetillfället.

Metod C innebär i princip realisationsvinstbeskattning av en realiserad värdestegringsvinst. Denna beskattning bör dock kunna uppskjutas genom att uppskov kan erhållas enligt uppskovslagen (1978:970).

Enligt 2 § 2:a st uppskovslagen medges uppskov om "realisationsvinsten har uppkommit pga att den skattskyldige fått engångsersättning för inskränkning i förfoganderätt till sin fastighet enligt naturvårdslagen (1964:822) eller för motsvarande inskränkningar enligt andra författningar eller för upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastigheten på obegränsad tid".

En förutsättning för att uppskov skall medges är att ersättningsfastighet anskaffas. Härmed jämställs ny-, till- eller ombyggnad på en befintlig fastighet "i den omfattning som behövs för att" denna "skall bli likvärdig med den avyttrade fastigheten"; 4 §.

Lagtexten är objektivt sett tillämplig även på sådan engångsersättning som utgår för förlust av fastighetstillbehör och som ersätts med nybyggnad på restfastigheten.[85] Det torde dock inte vara en situation som lagstiftaren typiskt sett åsyftat. Uppskovsmöjligheten får dock i denna situation anses välmotiverad och uppskov bör därför kunna erhållas.

[84] I prop 1967:153 s 138 framhölls även möjligheten att en skadeersättning kunde anses likställd med avyttring av en byggnad; se avsnitt 5.1.1 punkt 3. Welinder, SST 1968 s 53, ifrågasätter om detta inte hade varit det riktiga alternativet, för den del av skadeersättningen som inte användes för att bota skadan. En remissinstans ansåg även att realisationsvinstbeskattning av skadeersättningar var lämpligare än den metod som föreslogs i prop 1980/81:68, vilken låg till grund för reglerna som infördes 1984; se a prop del B s 85.

[85] Jfr Roos, 1982 s 183, som menar att ersättningsfastigheten kan vara den avyttrade fastigheten i de fall återköp sker.

För att helt uppskov skall medges måste normalt vederlaget för ersättningsfastigheten vara minst lika med vederlaget för den avyttrade fastigheten; 6 §. Enligt sista meningen i 4 § kan dock, i de fall ersättningen består av ny-, till- eller ombyggnad på befintlig fastighet, nyssnämnda förutsättning även vara uppfylld om nybyggnadskostnaden är minst lika med vederlaget för den avyttrade byggnaden; prop 1978/79:54 s 28.

De tre metoderna leder även i huvudsak till en likartad realisationsvinstbeskattning vid den framtida försäljningen av den skadade/resterande fastigheten.[86]

4. I situationer där ersättningen *inte* används för att *bota* förlusten blir skillnaden mellan reglerna större.

Metod B innebär att den skattskyldige helt eller delvis definitivt kan tillgodogöra sig fastighetens kapitalvinst för konsumtion utan omedelbara beskattningskonsekvenser. Den oanvända skadeersättningen kommer dock att påverka realisationsvinstberäkningen vid en framtida avyttring.

Regeln härom, i 36 § anv p 2 a 19:e st, kan leda till materiellt otillfredsställande resultat.

Enligt regeln skall "fastighetens ingångsvärde" minskas med den oanvända skadeersättningen.[87] Antag att en bebyggd tomträtt förvärvats för 300 tkr. Några år senare brinner byggnaden ner och en försäkringsersättning på 400 tkr utgår. Tomträtten avyttras därefter för 50 tkr. Om vi bortser från indexuppräkning kommer försäljningen av tomträtten att medföra en skattepliktig realisationsvinst på 50 tkr. Materiellt riktigt vore att ett negativt ingångsvärde på 100 tkr och därav en realisationsvinst på 150 tkr framkom vid försäljningen. Något negativt omkostnadsbelopp kan dock inte uppkomma då endast ingångsvärdet kan minskas med försäkringsersättningen. Detta är materiellt oriktigt, men en medvetet vald utformning dock utan motivering i prop 1967:153 s 138.[88] I propositionen anges vidare att "kostnaderna för t ex en senare företagen nybyggnad bör emellertid inte få räknas som förbättringskostnad" till den del kostnaden täcks av ett överskjutande belopp som inte kunnat avräknas mot ingångsvärdet.

Dep chefen diskuterar däremot inte vad som gäller för förbättringskostnader som nedlagts efter fastighetsförvärvet men före branden. Lagtexten har innebörden att sådana komponenter i omkostnadsbeloppet inte skall minskas med skadeersättningen. Antag exempelvis att en billig tomt inköps varefter en värdefull byggnad uppförs. Byggnaden totalförstörs senare och skadeersättning erhålls. Enligt lagtexten kan skadeersättning inte avräknas från förbättringskostnadsdelen av omkostnadsbeloppet, utan endast mot det obetydliga ingångsvärdet för marken.[89] Effekten blir att en kapitalvinst på marken, uppkommen före eller efter skadan, kan undgå beskattning.

Effekten kan inte vara åsyftad, då den inte kunde inträffa enligt de regler som gällde före 1967. 1967 års regler syftade till att utvidga beskattningen av skadeersättningar, men lagtexten inskränker i ovannämnda situation i stället beskattningen. Lagtexten är otvetydig avseende vad av omkostnadsbeloppet som kan minskas med skadeersättningen, men det är dock möjligt att skattedomstolarna fortsätter att i dessa situationer tillämpa den i äldre praxis använda metoden att inte medräkna anskaffningsvärdet för den skadade egendomen i omkostnadsbeloppet; se avsnitt 5.1.1 punkt 3. De lege ferenda löses felet om den metod som förordats i avsnitt 7.2.3 införs.

[86] Vissa skillnader kan uppstå till följd av indexuppräkningsreglernas utformning; jfr avsnitt 7.2.3.

[87] Innebörden och effekterna av den indexuppräkning som skall ske behandlas inte här. Se i stället avsnitt 7.2.3.

[88] I Norge tillämpas en liknande metod som dock kan leda till negativa ingångsvärden; Aarbakke 1984 s 156.

[89] Angående gränsdragningen mellan ingångsvärde och förbättringskostnad; se avsnitt 7.3.2.

5. Metod A och C innebär, i motsats till B, att ersättningen blir beskattad när den uppbärs om fastighetsägaren inte avser att bota skadan. I fall A beskattas ersättningen som en löpande intäkt i förvärvskällan och i fall C som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Det finns skillnader i hur beskattningen är utformad. I vissa situationer kan dessa skillnader vara väsentliga. Ett exempel kan användas för en jämförelse av beskattningen i en sådan situation.

> En fastighet har ett omkostnadsbelopp på 1 800 tkr (efter indexuppräkning och återläggning av indexuppräknade värdeminskningsavdrag). Anskaffningsvärdena minskade med erhållna värdeminskningsavdrag, uppgår till 900 tkr för byggnaden och 500 tkr för marken. Marknadsvärdet är 2 600 tkr. Byggnaden brinner ner och en försäkringsersättning på 1 500 tkr erhålls. Marken säljs omedelbart därefter för 1 100 tkr.
>
> Enligt metod A är försäkringsersättningen rörelseintäkt. Häremot får byggnadens oavskrivna restvärde kostnadsföras som utrangeringsavdrag; 1 500 ./. 900 tkr = 600 tkr. Den efterföljande markförsäljningen blir realisationsvinstbeskattad; 1 100 ./. (1 800 ./. 900) = 200 tkr.
>
> Skulle metod C vara tillämplig[90] blir båda ersättningarna föremål för realisationsvinstbeskattning; byggnaden 1 500 ./. [(1 500 / 2 600) x 1 800] = 462 tkr, marken 1 100 ./. [(1 100 / 2 600) x 1 800] = 338 tkr.

Exemplet visar först en generell skillnad mellan metoderna. Den vinstandel som enligt metod A faller på byggnaden blir inkomst av rörelse, jordbruksfastighet eller annan fastighet, och på de två förstnämnda inkomstslagen kan egenavgifter utgå.[91] Härom kan följande sägas.

Det värde som en rörelsebyggnad kan ha, utöver det återstående oavskrivna anskaffningsvärdet, är inte av bestående karaktär utan framkommer som avkastning (rörelseinkomst) om byggnaden används till dess värdet har förbrukats. Vid en försäljning dessförinnan blir dock en eventuell kapitalvinst realisationsvinstbeskattad. Ett skadefall, där skadan inte botas, liknar en försäljning genom att byggnadens övervärde realiseras på en gång.

Med denna uppfattning om inkomstens karaktär kan man fråga sig om det är motiverat att socialförsäkringsavgifter skall utgå på en sådan inkomst eller ej. Avsikten är att socialförsäkringsavgifter skall uttas på inkomster som i väsentlig utsträckning beror på den skattskyldiges arbetsinsats; rörelseinkomst men ej inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet räknas hit.[92] Skadeer-

[90] Enligt gällande rätt är denna metod troligen tillämplig om exemplet varieras så att ersättning för byggnaden utgår pga att den måste rivas för att marken skall ianspråktas för exempelvis nyttjande enligt väglagen.

Jämförelsen görs dock här i huvudsak de lege ferenda för att visa hur en realisationsvinstbeskattning av skadeersättningar skulle skilja sig från nuvarande regler.

[91] Mindre viktiga skillnader härav kan även inträda avseende tidpunkten för skattepliktens inträde samt beskattningsorten.

[92] Denna grund för avgränsningen av egenavgiftsområdet återspeglar sig bl a i 11:3 lagen (1962:381) om allmän försäkring där inkomst av "jordbruksfastighet, som brukas av den försäkrade" utgör underlag för avgifter.

sättning är i här förevarande fall närmast en "arbetsfri inkomst", vilket dock i och för sig gäller för flera intäkter än denna som behandlas såsom rörelseinkomst.

En annan skillnad mellan metoderna A och C beror på beaktandet av inflationen vid realisationsvinstbeskattningen. Skillnaden är mer svårförklarlig och gäller inte lika generellt. I exemplet ovan blir rörelsevinsten enligt metod A större än den realisationsvinst som faller på byggnaden enligt metod C. Detta beror på att den del av omkostnadsbeloppet[93] som faller på byggnaden, (1 500 / 2 600) x 1 800 = 1 038 tkr, är högre än det återstående oavskrivna anskaffningsvärdet på byggnaden (900 tkr). Skillnaden beror i huvudsak på att rörelsevinsten blir nominellt beräknad[94] medan realisationsvinsten blir realt beräknad.[95]

Som exemplet visar tas dock denna skillnad ut när marken säljs.[96] Det kan dock finnas fall där det återstående markvärdet är för lågt för att det återstående omkostnadsbeloppet skall kunna utnyttjas vid en försäljning av marken. Sluteffekten kan bli att ett skadefall leder till att den vid skadetillfället befintliga, på skadeobjektet belöpande, inflationsvinsten blir definitivt beskattad.

Motiven för att realisationsvinster beräknas realt medan rörelsevinster beräknas nominellt är inte klart angivna; se avsnitt 7.1. Ett tillfälligt skadefall uppvisar dock större likhet med en försäljning än ett successivt tillgodogörande av en rörelseinkomst.

Såväl med avseende på uttaget av egenavgifter som med avseende på inflationsbeaktandet torde därför realisationsvinstbeskattning (C) ligga närmare till hands och vara lindrigare än en beskattning som löpande inkomst (A).[97]

Som tidigare framhållits uppstår däremot inte ovannämnda effekter om skadan botas. Metod A kan därför i vissa situationer vara ett skattemässigt incitament att bota skador. Skador kanske därför botas även i fall där detta inte bedöms företagsekonomiskt motiverat. Den skattskyldige kanske exem-

[93] Uppräknat ingångsvärde minskat med uppräknade återlagda värdeminskningsavdrag.

[94] En inflationsvinst som belöper på en byggnad blir även beskattad om den genom fortsatt användning omvandlas till avkastning (inkomst av rörelse, jordbruksfastighet eller annan fastighet). Det senare beror på att värdeminskningsavdragen är nominella.

[95] Skillnader kan även bero på att realisationsvinstberäkningen innebär över- eller underabsorptioner av omkostnadsbeloppet; se ovan avsnitt 9.1.1 punkt 7.

[96] Att denna effekt inträffar beror på att metoden för indexering av återlagda värdeminskningsavdrag ger till sluteffekt att reala värdeminskningsavdrag utgår; se härom avsnitt 7.2.2.

[97] Ovan har inte berörts situationen där byggnadens marknadsvärde är lägre än det oavskrivna restvärdet. I detta fall är metod A bättre för den skattskyldige än metod C. Någon symmetri i behandlingen av vinst och förlustfall är inte nödvändig, se avsnitt 6.3.2 punkt 1, varför man ändå kan förorda att en vinst borde behandlas enligt metod C, medan en utrangeringsförlust får dras av vid den löpande beskattningen.

pelvis anser det bättre att hyra rörelselokaler i fortsättningen än att återuppföra en nedbrunnen rörelsebyggnad. På grund av skattereglerna väljer han dock att återuppföra byggnaden. Reglerna brister således i neutralitet. Sedan kan det diskuteras hur allvarlig denna brist skall anses vara, eller om den rent av är bra; den uppmuntrar återinvesteringar.

Sammantaget förefaller metod C har vissa företräden framför metod A i de fall skadan inte botas och skadeersättningen därför medför att en värdestegringsvinst realiseras. Metod A är dock måhända enklare att tillämpa, och det finns knappast tillräcklig anledning för att de lege ferenda förorda en förändring.

11.3.1 Upplåtelseersättning eller skadestånd; substansförluster

1. Ovanstående genomgång visar att beskattningskonsekvenserna skiljer sig åt beroende på om en ersättning anses vara skadeersättning eller upplåtelseersättning. En gränsdragning mellan skadestånd och upplåtelse-/överlåtelseersättning måste därför ske.

De kvalitativa skillnaderna mellan dessa ersättningskategorier är ofta subtila och viktigast förefaller vara att skadan typiskt sett är bestående men reparabel; den förstörda substansen kan ersättas.[98] Den senare omständigheten torde ha tillmätts betydelse vid utformningen av beskattningen av skadestånd; se avsnitt 5.1.1 punkt 3.

Utgår skadeersättning som substitut för tillfälliga avkastningsförluster och förluster av sådana fastighetstillbehör som beskattas som intäkt av fastighet eller rörelse föreligger inga gränsdragningsproblem. Beskattningen är densamma oavsett om ersättningen anses avse upplåtelse eller är skadeersättning. Gränsdragningsproblemen gäller därför endast bestående förluster av sådan substans som vid försäljning omfattas av 35 § 2 mom.[99]

2. Diskussionen konkretiseras lämpligen här.

I kammarrättsavgörandena, RRK K75 1:11 och 76 1:16, hade ersättning erhållits för brunn, flyttning av soprum och uppsättning av staket respektive ersättning för buskar, träd och erforderligt nytt garage. Dessa ersättningar förklarades i 1975 års fall inte "vara av beskaffenhet att grunda skattepliktig realisationsvinst". I 1976 års fall kom denna ersättningstyp inte direkt under KR:s prövning, men av domen framgår att KR ansåg ersättningen undantagen från skatteplikt. I RÅ78 1:94 utgick ersättning för diverse träd och buskar.

[98] En avkastningsförlust kan i viss mening även den sägas vara reparabel. Den erhållna ersättningen kommer ju att ge avkastning. Till skillnad från en substansförlust kommer den ersättande avkastningen dock att typiskt sett erhållas från en annan förvärvskälla än den upplåtna. Ersättningen kan i och för sig användas till förbättring av restfastigheten så att dess avkastningsnivå höjs till den ursprungliga. Härför krävs dock normalt att något helt nytt tillförs fastigheten.

[99] Se RÅ 1982 Aa 30 i avsnitt 13.1.

Denna ersättning ansågs av såväl TI som LR och KR vara skattefri. RR kom aldrig att pröva detta, men domskrivningen kan möjligen, som Toftered SST 1980 s 327 anger, tyda på att man instämde i underinstansernas bedömning.[100] Av rättsfallen framgår inte om de ersatta tillbehören var belägna på den upplåtna fastighetsdelen eller på restfastigheten.

I litteraturen lutar Sundin, SN 1972 s 209, och Toftered, a a s 327 f och 330, närmast åt att skatteplikt föreligger, medan Roos, 1982 s 120, är av motsatt uppfattning, åtminstone för det fall att substansen befann sig på restfastigheten. Roos tycks mena att full skattefrihet råder.[101]

Det finns således tre alternativ för behandlingen av ersättning för substansförlust; som upplåtelseersättning, skadeersättning eller som skattefri intäkt. Det är även tre situationer som bör särskiljas. Ersättningen utgår för substansförlust på ianspråktagen mark, för substansförlust på restfastighet eller utan samband med att ersättaren ianspråktar fastigheten. Slutligen bör än en gång noteras att endast ersättning för tidsobegränsade förluster är av intresse.[102]

3. Situationen där inte någon del av fastigheten ianspråktagits är enklast. Här torde endast skadeståndsalternativet kunna komma ifråga.[103] Observera dock att vissa intrångsskador kan anses vara ett ianspråktagande av fastigheten; se ovan avsnitt 11.2.4. Här kan RÅ 1965 Fi 7 ånyo beröras. Förlusten i fallet orsakades av ett jordupplag, och var tydligen reparabel då detta kunde utplanas. Så skedde dock ej. Den skattskyldiges uppgift att detta ej var ekonomiskt lönsamt kunde ej vederläggas av TI varför ersättningen ansågs avse en bestående förlust och därför hänförlig under 35 § anv p 4.[104] E contrario är slutsatsen att ersättningar, som utgår utan samband med försäljning eller allframtidsupplåtelse, behandlas skatterättsligt som skadestånd om de utgår för skador som är i ekonomisk mening motiverade att reparera.

[100] I domen anges att "RR finner alltså att realisationsvinsten skall beräknas till det av länsskatterätten angivna beloppet."

[101] Toftered, a a s 328, menar att om ersättningen anses vara skadeersättning torde inte heller 36 § anv p 2 a bestämmelser om beaktande av skadeersättning vid försäljning av fastighet vara tillämplig då den talade om "ersättning pga skadeförsäkring". Lagrummet har dock numera ändrad lydelse; "försäkringsersättning eller annan skadeersättning". Någon tvekan om dess tillämplighet på alla typer av skadeersättning råder därför inte längre.

[102] Ersättning för tidsbegränsade förluster utgör intäkt av fastighet oavsett om de betraktas som skadestånd eller upplåtelseersättning.

[103] Toftered a a s 329.

[104] Jfr RÅ 1932 ref 60 där ersättning i ett motsvarande fall för upplag av muddermassor ansågs skattepliktig. Då fallet avser rättsläget innan 35 § anv p 4 införts kan dock inga slutsatser dras härav.

Sterner, SST 1945 s 290, anser, att även med en principiell inställning som nu 35 § anv p 4 ger uttryck för, att ersättning borde beskattas då muddermassorna kunde borttransporteras.

4. I de fall den förstörda substansen befinner sig på den upplåtna fastighetsdelen finns inte något sakligt skäl för att skilja ersättning härför från upplåtelseersättningen i övrigt. Så sker ju inte vid en regelrätt försäljning. I den mån ersättningen har en reparativ funktion torde behovet av uppskov med beskattningen kunna lösas med tillämpning av uppskovslagen (1978:970); se ovan avsnitt 11.3 punkt 3.

5. Är den förstörda substansen belägen på restfastigheten har ersättningen ofta en starkt reparativ karaktär, och KL:s regler för skadeersättning förefaller då mer närliggande. I de fall ersättningen används för att bota skadan blir dock beskattningen i huvudsak densamma även om den beskattas enligt 35 § anv p 4, under förutsättningen att uppskovslagen är tillämplig som förmodats i avsnitt 11.3 punkt 3.

En beskattning enligt 35 § anv p 4 är mer ändamålsenlig för de fall då något botande inte kommer till stånd; se ovan avsnitt 11.3.

6. Ändamålsöverväganden talar således närmast för att ersättningar som utgår i samband med allframtidsupplåtelse, för förlust av sådan substans som realisationsvinstbeskattas vid en försäljning av fastigheten, generellt realisationsvinstbeskattas. Det är dock möjligt att så inte kan ske enligt gällande rätt om skadan är reparabel, i den mening som diskuterades ovan angående RÅ 1965 Fi 7. Då föreligger måhända ingen bestående förlust. Ersättningen får då beskattas som skadestånd, vilket normalt innebär skatteplikt som intäkt av fastighet.

Någon mer säker uppfattning om rättsläget går inte att uttala. Det torde åtminstone inte föreligga några principiellt sett skattefria ersättningar.[105]

11.4 Sammanfattande synpunkter

1. I avsnitt 11.1 diskuterades olika sätt att i förtid realisera framtida avkastning från en fastighet. Detta kan ske genom försäljning av fastigheten, men även genom att mot en bestämd förskottsersättning upplåta fastigheten för en framtida period. Enligt 35 § anv p 4 beskattas sådana upplåtelser som avyttringar om de sker för all framtid. Ersättning för tidsbegränsade upplåtelser beskattas däremot som intäkt av fastighet.

Det är oklart hur förskott för tidsbegränsade upplåtelser beskattas vid bokföringsmässig inkomstberäkning. Beskattningen i de närliggande rättsfall som finns är motsägelsefull. Enligt praxis angående beskattning av allframtidsupplåtelser i inkomstslaget rörelse beskattas hela ersättningen som skattepliktig intäkt av rörelse utan avdrag för anskaffningskostnaden, vilket är

[105] Ersättning som behandlas som skadestånd eller ersättning för tidsbegränsad upplåtelse på schablonbeskattad fastighet blir dock i praktiken skattefri.

omotiverat hårt. Prejudikatvärdet är oklart beträffande det rättsfall där periodisering tillåtits i inkomstslaget annan fastighet. Båda de beskattningsmetoder som tillämpats i de nämnda rättsfallen resulterar i väsentliga skillnader mellan beskattningen av dessa upplåtelser och renodlade periodiska upplåtelser respektive avyttringar. De är därför från neutralitetssynpunkt mindre lämpliga.

I avsnitt 11.1.1 förordas att periodiseringen av förskott för tidsbegränsade upplåtelser sker på ett sätt som är likartat antingen med beskattningen av periodiskt erhållen avkastning eller beskattningen av allframtidsupplåtelser. Upplåtelser med kort varaktighet, där fastighetsägaren står för fastighetsskötseln bör beskattas enligt den förra metoden. Långvariga upplåtelser, som i huvudsak endast avser upplåtelse av mark, bör beskattas enligt en metod som är en kompromiss mellan en beskattning som en renodlad periodisk upplåtelse och som en avyttring.

2. 35 § anv p 4 innebär en realekonomisk gränsdragning mellan avyttringar och upplåtelser. Om en upplåtelse skett för obegränsad tid mot en på förhand bestämd ersättning föreligger i realiteten en avyttring.

En reell bedömning företas av om en upplåtelse är tidsbegränsad eller evig. Detta medför viss osäkerhet för vissa fall där upplåtelsetiden inte är formellt obegränsad och som heller inte är explicit omnämnda i 35 § anv p 4. Avgörande bör vara om upplåtaren saknar ensidig rätt att avbryta upplåtelsen. Har han formellt en sådan rätt bör däremot 35 § anv p 4 inte tillämpas.

Avgörande för att realisationsvinsten skall kunna anses realiserad vid allframtidsupplåtelse är vidare att ersättningen för hela upplåtelsetiden bestäms på en gång. Kan däremot ersättningen regleras periodiskt föreligger i ekonomisk mening inte en fullständig avyttring. Rekvisitet engångsbetalning bör tillämpas i linje härmed. Att en bestämd ersättning utbetalas genom flera avbetalningar saknar således betydelse, då avgörande endast är att ersättningens totalbelopp är bestämt.

Rättstillämpningen är oklar angående bedömningen av intrångsersättningar i olika situationer. Enligt en uppfattning som återfinns i litteraturen och i skattedomstolarna torde intrångsersättning i samband med försäljning inte vara skattepliktig. Vidare är praxis oklart formulerad även vad gäller ersättningar för andra partiella avkastningsförluster. Övervägande skäl talar dock för att ersättningar för alla bestående partiella avkastningsförluster beskattas som ersättningar för allframtidsupplåtelser.

Det är däremot möjligt att vissa ersättningar som utgår i samband med allframtidsupplåtelser skall beskattas enligt reglerna för skadestånd. Av avsnitt 11.3 framgår att reglerna för beskattning av skadestånd normalt är något mindre tillfredsställande än 35 § anv p 4 i de fall skadan inte kommer att botas. I de fall skadan skall botas föreligger inga väsentliga skillnader i beskattning, om uppskov med beskattningen enligt 35 § anv p 4 kan erhållas.

Några väsentliga skäl kan inte heller anföras för att beskatta en del av ersättningen som utgår i samband med en allframtidsupplåtelse enligt reglerna för skadestånd. Beskattningen bör därför i sin helhet ske enligt 35 § anv p 4. Detta under förutsättning att uppskov kan erhållas, eljest förefaller skadeståndsbeskattningen mer lämplig för de fall där avsikten är att skadan skall botas.

12. BESKATTNINGSTIDPUNKTEN

I avsnitt 5.1 samt kapitel 11 har behandlats vad som utgör en sådan avyttring att skattskyldighet inträder. I detta kapitel behandlas hur olika avtalsvillkor om köpeskillingens erläggande och bestämmande påverkar tidpunkten för skattskyldighetens inträde.

Som huvudregel tillämpas den s k "första kronans princip", som innebär att skattskyldigheten inträder när den första betalningen av köpeskillingen erhålls. Tillämpningen av denna princip behandlas i avsnitt 12.2. Regeln kan sägas principiellt men inte reellt beakta betalningsförmågans inträde. Betalningsförmågan och realisationsprincipens andra grundval, värderingssäkerheten, diskuteras dessförinnan allmänt i avsnitt 12.1 med avseende på olika alternativa metoder för skattskyldighetens inträde.

I vissa fall är det praktiskt omöjligt att bestämma köpeskillingens storlek vid avyttringen. I praxis uppskjuts beskattningen av den ovissa köpeskillingen till dess säkerhet erhålls. Denna rättstillämpning behandlas i avsnitt 12.3. Därefter behandlas möjligheten till rättelse i de fall beskattningen enligt huvudregeln skett av hela realisationsvinsten på en gång, men där vinstberäkningen senare visar sig vara för hög; avsnitt 12.4.

I kapitel 13 skall ett speciellt fall av oviss köpeskilling behandlas, säljarens förbehåll att framdeles uppbära avkastning från den sålda fastigheten.

12.1 Olika metoder för att beakta betalningsförmåga och värderingssäkerhet

Genom en avyttring överlåter säljaren definitivt hela sin rätt till fastigheten. Han erhåller dock inte alltid omedelbart ett vederlag som beloppsmässigt går att bestämma eller som ger honom betalningsförmåga. Vid en försäljning kan avtalsvillkoren om betalningens storlek och erläggande variera huvudsakligen i två avseenden:

- Betalningen kan utgå på en gång eller uppdelad på avbetalningar.
- Betalningen kan vara beloppsmässigt bestämd eller anknuten till någon framtida faktor vilket gör den mer eller mindre oviss vid försäljningstidpunkten.

Beskattningsalternativen är i huvudsak antingen att skattskyldigheten inträder för hela realisationsvinsten på en gång vid avyttringen eller att beskattningen uppskjuts helt eller delvis till dess betalning erhålls och/eller visshet om betalningens storlek inträder.

12.1.1 KL:s motiv för omedelbar beskattning

Vid beskattning av realisationsvinster tillämpas kontantprincipen. Några utförligare resonemang om principens lämplighet och innebörd för realisationsvinstbeskattningen finns inte i förarbetena. Skillnaden mellan kontantprincipen och belöpandeprincipen (bokföringsmässiga grunder) för realisationsvinstbeskattningen, förefaller inte heller ursprungligen ha uppfattats helt klart i förarbetena. Så förordade kommunalskattekommittén, SOU 1924:53 s 86, synbarligen som en följd av kontantprincipen att "realisationsvinsten skall . . . i sin helhet upptagas såsom intäkt för det år, varunder försäljningen ägt rum". Detta torde även varit innebörden av praxis före KL.[1] Metoden var dock närmast en tillämpning av belöpandeprincipen, dvs beskattning skulle ske när fordran på köpeskilling uppkom.[2] Med den utformning lagrummet fick i KL 1928 kom däremot betalningstidpunkten att bli beskattningstidpunkt. Oavsett vad som föresvävade lagstiftaren 1928 har det dock senare antagits att anknytningen till betalningstidpunkten motiveras av likviditetshänsyn.[3]

Enligt gällande rättstillämpning inträder skattskyldighet för hela realisationsvinsten i och med att en första betalning uppbärs. Detta är ingen självklar följd av kontantprincipen och KL innehåller även en form av successiv beskattning när kontantprincipen tillämpas på delbetalningar som beskattas som löpande inkomst. 41 § anv p 4 sista st:

> "Om någon upplåtit avverkningsrätt till skog mot betalning, som skall erläggas under loppet av flera år, skall såsom intäkt för varje år upptagas den del av köpeskillingen, som under samma år influtit. Avdrag för minskning i ingående virkesförråd m m vartill upplåtaren kan vara berättigad, fördelas därvid på de särskilda åren i förhållande till den under varje år influtna likviden. Detsamma gäller i tillämpliga delar i fråga om annan terminsvis inflytande intäkt i egentlig mening. I fråga om intäkt vid icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom är det däremot utan betydelse om intäkten skall uppbäras på en gång eller i särskilda terminer."

[1] Se RÅ 1929 Fi 20 samt Englund 1962 s 29.

[2] I tiden före KL tillämpades belöpandeprincipen även vid beskattning av arbetsinkomster etc, och kontantprincipen förekom närmast bara som ett praktiskt undantag; Englund 1962 s 22 ff. Englund anser att en tillämpning av belöpandeprincipen vid realisationsvinstbeskattningen skulle innebära att vinsten skulle fördelas över tillgångens innehavstid och att denna fördelning skulle medföra omtaxering av dessa år. Därav följer att principen skulle vara omöjlig att tillämpa vid realisationsvinstbeskattning; a a s 29. Om belöpandeprincipen innebär en tillämpning i överensstämmelse med bokföringsmässiga grunder innebär den dock inte annat än att beskattningen sker då fordran på köpeskilling uppkommer. Detta beroende på att realisationsprincipen tillämpas även vid bokföringsmässig inkomstberäkning.

[3] Se exempelvis Mutén, SN 1962 s 419 samt Brottsförebyggande rådets PM 1982:4 "Beskattning av vissa aktievinster vid utlandsflyttning m m" respektive RSV:s remissyttrande; båda de senare återgivna i prop 1982/83:144 på s 57 respektive 74.

Beskattningen skiljer sig således åt mellan fallen när en upplåtelse respektive avyttring sker mot en bestämd köpeskilling som skall avbetalas.[4] Varför denna skillnad föreligger framgår inte direkt av förarbetena.[5] Stadgandet och förarbetena kan tolkas som att realisationsvinster borde beskattas på likartat sätt, allteftersom betalning erhålls, om de hade ansetts vara egentlig inkomst.[6] Möjligtvis kan regeln i stället ha sin grund i en påverkan från principerna för bokföringsmässig inkomstberäkning, enligt vilka intäkten för upplåtelsen får anses intjänad successivt allteftersom upplåtelsen sker; se avsnitt 11.1.1.

Vid senare utvidgningar av realisationsvinstbeskattningen har en successiv beskattning i takt med avbetalningar av köpeskillingen inte vidare diskuterats. Den successiva beskattning som KL innehåller eller har innehållit existerar därför primärt inte som en alternativ beskattningsmetod för realisationsvinster.

En successiv beskattning förekommer enligt stadgandet om undantagsförmån; 22 § anv p 1.[7] Fram till den 1 juli 1984 kunde även sådan beskattning ske om försäljningsintäkten utgick i form av egendomslivränta. I dessa två fall beror den successiva beskattningen på att betalningarna inte ansetts vara avbetalningar på köpeskilling, utan att de i stället haft karaktär av förbehållen avkastning respektive periodisk betalning.

Därutöver har RR på grundval av allmänna principer utformat en praxis för uppskjuten beskattning av oviss framtida betalning; se nedan avsnitt 12.3.

12.1.2 Uppskjuten beskattning i utländsk rätt

1. I *amerikansk* rätt finns den s k avbetalningsmetoden ("installment method") reglerad i IRC Sec 453 samt i utförliga föreskrifter.[8] Metoden innebär att den

[4] I RÅ 1975 ref 108 finns ett exempel på tillämpning av regeln. I rättsfallet upplåts avverkningsrätten mot en på förhand bestämd köpeskilling på 135 000 kr som skulle erläggas med tre årliga avbetalningar.

[5] Stadgandet grundar sig på kommunalskattekommitténs överväganden i SOU 1924:53 s 86. Englund, 1962 s 33, är allmänt kritisk till kommitténs förslag: "För det första hade man inte strävat efter att lämna någon generell reglering av frågan utan endast vissa särskilda fall hade upptagits till behandling. Därtill saknades någon mera genomtänkt motivering för de skilda principer, som kommit till uttryck i förslaget."

[6] I BRÅ:s tidigare omnämnda PM berörs innebörden för beskattningstidpunkten av att realisationsvinst numera betraktas som inkomst: "Bl a har införandet av den eviga realisationsvinstbeskattningen medfört att det ursprungliga motivet för lagstiftningen – att realisationsvinster i princip inte är att anse som skattepliktig inkomst – numera saknar bärkraft"; s 52 i prop 1982/83:144. Arbetsgruppen föreslog dock inte införande av en successiv beskattning, utan i stället att beskattning skall ske omedelbart efter försäljningen.

[7] Bakgrunden till regeln om undantagsförmån behandlas nedan i avsnitt 13.4.3.

[8] Det amerikanska federala skatteverket, Internal Revenue Service, utfärdar med kongressens bemyndigande föreskrifter, "regulations", till den federala skattelagen. Dessa föreskrifter är bindande, men kan av domstol åsidosättas om de inte anses stå i överensstämmelse med lagen eller konstitutionen.

skattepliktiga realisationsvinsten fördelas över åren i förhållande till avbetalningarnas storlek. Föreskrifterna innehåller utförliga regler om vad som skall anses vara betalning samt hur metoden skall tillämpas i olika avbetalningssituationer.

Föreskrifterna innehåller även exempel på tillämpningar i en rad särskilda situationer. Ett exempel skall lämnas:

> C säljer Whiteacre till D för 160 000 USD. Köpeskillingen skall erläggas genom att D övertar ett inteckningslån på 60 000 USD samt erlägger 10 årliga avbetalningar på 10 000 USD. C:s omkostnadsbelopp är 90 000 USD och realisationsvinsten är 70 000 USD. Enligt exemplet beräknas en vinstandel för avbetalningar till 70 000 / 100 000, varför 7 000 USD per år beskattas under de tio avbetalningsåren; Reg 15a.453–1(b)(5) example (2).[9]

Avbetalningsmetoden är en huvudregel, som den skattskyldige kan välja bort för att i stället bli beskattad på en gång; Sec 453 d. För att hindra vissa kringgåenden är avbetalningsmetodens tillämplighet inskränkt vid vissa typer av närståendetransaktioner.[10]

Utförliga föreskrifter finns för de fall där framtida betalningar på något sätt är ovissa vid försäljningen; contingent payment. I föreskrifterna försöker man så långt möjligt är tillämpa avbetalningsmetoden, dvs på något sätt fördela omkostnadsbeloppet framåt i tiden att avräknas mot de ovissa betalningarna.

En skattskyldig som utnyttjar sin möjlighet att välja bort tillämpningen av avbetalningsmetoden på en försäljning med oviss betalning blir omedelbart beskattad med utgångspunkt från betalningarnas marknadsvärde; Reg § 15a.453–1(d)(2). Angående marknadsvärdet sägs bl a följande:

> "The fair market value of a contingent payment obligation may be ascertained from, and in no event shall be considered to be less than, the fair market value of the property sold (less the amount of any other consideration received in the sale). Only in those rare and extraordinary cases involving sales for a contingent payment obligation in which the fair market value of the obligation (determinable under the preceding sentences) cannot reasonably be ascertained will the taxpayer be entitled to assert that the transaction is 'open'."

Om en transaktion anses "öppen" innebär detta att den beskattas enligt den praxis som går under benämningen "*fair market value rule*".[11] Omkostnadsbeloppet proportioneras inte utan avräknas mot betalningarna allteftersom de erhålls. Någon skattepliktig realisationsvinst uppstår därför inte förrän betalningar erhållits som sammanlagt överstiger omkostnadsbeloppet. Föreskrifterna är dock, som angetts ovan, mycket avvisande till denna beskattningsmetod, men enligt den amerikanska skattelitteraturen anses metoden fortfarande kunna komma till användning.[12]

2. I *norsk* rätt tillämpas generellt en uppskjuten beskattning "for det tilfelle at bare en del av salgssummen erlegges ved salget mens restsalgsummen betales i terminer over

[9] Detta innebär att övertagandet av inteckningslånet inte betraktas som en betalning som medför beskattning av någon del av realisationsvinsten. Mot inteckningslånet avräknas i stället först omkostnadsbeloppet så långt det förslår.

[10] Om tillgången säljs till en närstående person på avbetalning, och denne senare därefter vidaresäljer tillgången, anses den förste säljaren med avseende på avbetalningsmetodens tillämpning ha erhållit den betalning som utgår vid den senare försäljningen: Sec 453 e.

[11] Se Chirelstein, 1982 s 245 ff, som hänvisar till rättsfallet Burnet vs Logan (283 US 404 1931).

[12] Se a a s 247 och 303 ff samt McNulty 1983 s 319.

flere år, og disse ikke er sikret ved et omsettelig gjeldsbrev". Omkostnadsbeloppet avräknas mot betalningarna allteftersom de erhålls och någon vinst beskattas inte förrän omkostnadsbeloppet täckts.[13]

3. I *dansk* rätt beskattas hela realisationsvinsten vid försäljningstidpunkten. Det synes vara fallet även när osäkerhet om storleken på köpeskillingen föreligger.[14]

Genomgången av utländsk rätt visar att det finns alternativ till de metoder som tillämpas enligt KL. I KL:s förarbeten har dessa alternativ aldrig närmare övervägts. Förarbetena ger liten vägledning för rättstillämpningen angående skattskyldighetens inträde. Rättstillämpningen får därför utgå från realisationsprincipens allmänna grunder, betalningsförmåga och värderingssäkerhet. Med dessa utgångspunkter övergår framställningen till att behandla den närmare innebörden av KL:s regler om beskattningstidpunkten.

12.2 Tidpunkten för skattskyldighetens inträde enligt 41 § KL

1. Realisationsvinsten beräknas efter det att avyttringen skett, men skattskyldighetens inträde beror på när köpeskillingen skall erläggas.[15]

Enligt 41 § 2:a st skall intäkt enligt kontantprincipen "anses hava åtnjutits det beskattningsår, under vilket intäkten blivit för den skattskyldige tillgänglig för lyftning". I 41 § anv p 4 stadgas vidare att "det är utan betydelse, om intäkten skall uppbäras på en gång eller i särskilda terminer. Så skall realisationsvinst respektive realisationsförlust beräknas med hänsyn till köpeskillingens totala belopp, oavsett om detta skall betalas på en gång eller terminsvis". Sammantaget har stadgandena i praxis tillämpats så att när någon del av försäljningsintäkten blivit tillgänglig för lyftning, skattskyldighet för hela realisationsvinsten inträder beräknad på grundval av hela försäljningsintäkten.[16]

Enligt denna KL:s huvudregel för beskattningstidpunkten är det därför avgörande vad som menas med att en betalning är tillgänglig för lyftning, samt

[13] Koch – Krefting 1981 s 142.

[14] Bjørn m fl 1985 s 138 f.

[15] Olika tidsfrister som är avgörande för beräkningen av realisationsvinstens storlek utgår därför från förvärvs- och avyttringsdagarna och har inget samband med tidpunkten för skattskyldighetens inträde; se ovan avsnitt 5.2.1 och 7.3.1.

[16] Se RÅ 1949 Fi 1417 och Englund 1962 s 107.
I mycket speciella fall kan anstånd med skattens erläggande erhållas enligt 48 § 3 mom uppbördslagen (1953:272). Förutsättningarna är att betalningar kommer att erhållas under minst tre år samt att till följd av avyttringen säljarens statligt taxerade inkomst har blivit dubbelt så stor som medeltalet av de två tidigare årens inkomster. Skattebetalningarna skall erläggas under de två år som följer efter året då kvarstående skatt skolat erläggas.

vad som anses som betalning enligt 41 §.[17]

2. Innebörden av rekvisitet "*tillgänglig för lyftning*" är allmänt sett inte särskilt väl belyst i förarbeten och praxis. En extensiv tolkning vore att anse att om det blott är möjligt för den skattskyldige att vid avtalsskrivandet påfordra betalning vid en viss tidpunkt, är betalningen att anse som tillgänglig för lyftning vid denna tidpunkt. En sådan tillämpning av rekvisitet är dock knappast möjlig. Det är svårt, t o m för avtalsparterna själva, att avgöra vad som i en förhandlingssituation är möjligt att kräva, utan att därigenom få ett totalt sett sämre avtal. Rekvisitet har inte heller tillämpats på detta sätt.

Den gängse tolkningen av rekvisitet torde i stället ha följande innebörd. Utgångspunkten är vad som faktiskt avtalats vid överlåtelsen.[18] Betalningen kan anses tillgänglig för lyftning vid den tidpunkt då säljaren enligt avtalet har rätt att påfordra betalning.[19] Se härom RÅ 1983 Aa 167 där RR uttalade:

> "Enl fast praxis skall realisationsvinst i sin helhet tas till beskattning det beskattningsår, då någon del av avtalad köpeskilling hålles tillgänglig för lyftning. Den överenskomna köpeskillingen för fastigheterna skulle enl villkoren i skuldebrevet (detta utfärdades av köparen vid utfärdandet av köpebrevet; min anm) betalas när fastighetsreglering skett. Fastighetsbildningen fullbordades genom att uppgift därom infördes i fastighetsregistret den 26 november 1976. Efter nämnda dag har dödsboet kunnat kräva och erhålla betalning för sin fordran på köpeskillingen för fastigheterna. Beloppet har därför varit tillgängligt för lyftning år 1976."
>
> I RÅ 1983 Ba 14 skulle en räntefri revers förfalla till betalning sex månader efter uppsägning. RSV:s nämnd för rättsärenden förklarade att betalning då skulle anses vara tillgänglig för lyftning sex månader efter reversens utfärdande. RR prövade ej denna fråga. Se vidare om rättsfallet nedan under punkt 3 med den alternativa förutsättningen att reversen löpte med ränta.

När betalningen är tillgänglig för lyftning kan säljaren erhålla betalningsförmåga, och väljer han att uppskjuta mottagandet av betalningen kan han anses ha beslutat att hans likviditetssituation tillåter en sådan placering av kapitalet. Efter det att betalningen blivit tillgänglig för lyftning kräver således hänsyn till betalningsförmågan inte att skattskyldigheten uppskjuts.

Enligt Englund, 1962 s 86 not 5, torde undantag kunna förekomma i särskilda fall där en "viss valfrihet angående dispositionsmöjligheterna förefinnes för den skattskyldige och där de skilda alternativen icke kommer att tillgodoföra honom värden av samma storlek".

[17] Denna fråga har givetvis inte relevans enbart vid realisationsvinstbeskattningen. Diskussionen här renodlas i görligaste mån till sådana problem som har samband med försäljningar. En kontantmässig beskattning av försäljningar kan idag med några mindre undantag bara ske i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet.

[18] Enligt Englund bör skattskyldigheten kunna uppskjutas i sådana fall där betalningstidpunkten ändrats före tidpunkten för lyftning och ändringen skett på köparens begäran för att tillgodose hans berättigade behov av betalningsuppskov; se Englund 1962 s 82 f.

[19] Englund 1962 s 86. Ett obiter dictum med denna innebörd finns även i RÅ85 1:43

Undantag torde dock endast kunna förekomma i mycket speciella situationer. Den situation Englund beskriver, att av två möjliga betalningstidpunkter den senare väljs för att därigenom erhålla en större betalning, liknar normalt en omplacering av kapitalet mot en högre förräntning.

Ett exempel på ett liknande fall finns i RÅ 1983 Aa 111. Aktieägarna i Svenska Handelsbanken skulle, enligt förutsättningarna i förhandsbeskedsärendet, få ett erbjudande om att låta aktieutdelning innestå på ett räntebärande konto i banken. Erbjudandet skulle antas 3 månader innan bolagsstämman. I förhandsbeskedet meddelades att om W "antar ett erbjudande . . . att låta aktieutdelning innestå hos banken disponerar han härigenom över sin rätt till utdelning på ett sådant sätt att efter bolagsstämman utdelningen får anses vara tillgänglig för lyftning."

I vissa fall saknar säljaren en reell valmöjlighet då han kan vara tvungen att medge betalningsuppskov för att köparen saknar förmåga att betala vid ursprungligen avtalad tidpunkt. I så fall bör även beskattningstidpunkten uppskjutas.

I ett fall där säljaren inte lyft betalningen har KRJ ansett att då säljaren "ej utan överenskommelse med köparen varit skyldig att mottaga betalning i förtid" har betalning enligt 41 § ej skett; RK79 1:8. KRJ menade att beloppet var tillgängligt för lyftning, men att beskattning ändå inte kunde ske.

Utgången torde gå tillbaka på den civilrättsliga bedömningen av innebörden av att köparen mot säljarens vilja företar en betalning före den avtalade betalningstidpunkten. Civilrättsligt torde en betalning anses föreligga endast om den sker i enlighet med avtalet eller med mottagarens medgivande.[20] Detta synsätt bör upprätthållas även skatterättsligt.[21] Lyfter säljaren betalningen torde det däremot normalt få ses som ett medgivande att betalningen utgör avtalad köpeskilling.

3. Nästa fråga är vad som kan anses som *betalning enligt 41 §*. En fordran på köparen kan inte anses som betalning, för det vore en bokföringsmässig inkomstberäkning.[22] En enkel och vid definition vore att anse att varje annat vederlag än en köpeskillingsfordran är en betalning. Något rättsfall som motsäger denna definition finns inte. I litteraturen har dock såväl en snävare

[20] Jfr Rodhe 1956 s 455, som dock menar att skyldighet föreligger att mottaga prestationen om det kan ske utan nämnvärd olägenhet. I förevarande fall finns en väsentlig nackdel, nämligen avseende beskattningskonsekvenserna av den förtida betalningen.

[21] Jfr RSV:s information, RSV Dt 1983:12 punkt 3.2: "Vidare bör i fråga om förskottsränta anmärkas att avdrag medges endast om långivaren har godtagit att ränta skall betalas förskottsvis och under förutsättning att låntagaren inte därefter – utan att återbetala lånet – kan återfå det i förskott inbetalda beloppet."

[22] Enligt RÅ 1975 ref 43 är kontraktsdagen beskattningstidpunkt vid bokföringsmässig inkomstberäkning. Thorell, 1984 s 120, förordar dock att tillträdesdagen används som beskattningstidpunkt.

Vid tillämpning av kontantprincipen utlöser inte redan uppkomsten av en fordran på säljaren realisationsvinstbeskattning; se exempelvis RÅ 1947 ref 16.

Ett undantag härifrån får anses framgå av RN 1959 1:1 där fordran hade karaktär av "värdepapper avsedda för omsättning". Enligt Englund, 1962 s 62 f, innebar det faktum att fordran värderades till marknadsvärdet i stället för nominellt belopp att den likställdes med "kontantförvärv".

som en vidare avgränsning av betalningsrekvisitet diskuterats.

Englund, a a s 60 f, diskuterar en *vidare avgränsning,* då han menar att det kan övervägas om inte exempelvis en försäljning mot en intecknad räntelöpande köpeskillingsfordran med lång löptid borde medföra beskattning.

Av ett nyligen avgjort mål framgår att skattskyldighet inte inträder enbart på grund av det faktum att köpeskillingsfordran inte förfaller till betalning på mycket lång tid; RÅ85 1:43. En fastighet hade sålts mot betalning i form av räntefria reverser som var uppsägbara till betalning tidigast vid köparens frånfälle. I länsrättens, av RR ej ändrade dom, uttalas att kontantprincipen "får anses innefatta ett krav på att den intäkt som är föremål för beskattning faktiskt har influtit och att den skattskyldige därigenom erhållit en viss möjlighet att faktiskt disponera över den". I domen angavs därför att skattskyldighet kan anses inträda när betalningen för fordran blir tillgänglig för lyftning eller då borgenären överlåter fordran till tredje man.

Frågan är om bedömningen hade blivit en annan om reverserna hade varit räntelöpande. I RÅ 1983 Ba 14 har RSV:s nämnd för rättsärenden ansett att "genom att i reverserna föreskriva att ränta skall löpa på fordringsbeloppen får sökanden anses ha disponerat över vederlaget på sådant sätt att vederlaget för honom är att betrakta som tillgängligt för lyftning i och med att räntan börjar löpa". RR prövade ej förhandsbeskedet i denna del.

På de skäl som anförts i RÅ85 1:43 förefaller det inte sannolikt att utgången hade blivit annorlunda om reverserna hade varit räntelöpande. Det finns vidare äldre rättsfall där erhållande av en räntelöpande revers inte medfört att skattskyldighet inträtt förrän denna inlösts; RÅ 1952 Fi 1341, RÅ 1954 Fi 1519 och 1956 Fi 1718.[23] I litteraturen torde det även vara en utbredd uppfattning att beskattning inte kan ske innan en första betalning erhållits.[24]

Argumenten för att skattskyldighet skall inträda i detta fall är att det föreligger en skillnad mellan att å ena sidan enbart avtala om att betalning skall erläggas vid viss senare tidpunkt än försäljningsdagen, och att å andra sidan motta räntelöpande reverser där räntan förfaller till betalning periodiskt. Det senare kan ses som ett val att investera köpeskillingen i reverserna framför andra investeringsalternativ. Med detta synsätt borde betalningen anses, till skillnad från RSV:s uppfattning i RÅ 1983 Ba 14, tillgänglig för lyftning redan

[23] Endast 1952 års fall avsåg dock realisationsvinstbeskattning. I detta fall utgick, som Englund 1962 s 109 not 26 anmärkt, betalning för fordran redan nästföljande år varför fallet inte innebar någon prövning av den åsikt Englund framför, men väl en annan utgång än den rättsnämnden angivit.

[24] Se exempelvis Lodin, SST 1973 s 529, som menar att betalning med revers som inlöses "först långt senare" gör att skattemyndigheterna kan sakna kännedom om betalningens karaktär av köpeskilling. Welinder, SST 1962 s 369, anser det svårt att ta ståndpunkt, men att det finns skäl som talar för att huvudregeln inte bör frångås. Se även Hagstedt m fl 1979 s 121 som dock inte själva tar ställning.

när detta val träffas, och inte först när räntan börjar löpa.[25]

Mot att skattskyldighet skall inträda kan anföras att det medför att gränsdragningen blir mer oklar och bedömningen av olika fall kan lätt bli inkonsekvent. Skall man exempelvis göra skillnad mellan fall där ränta formellt inte utgår men kan anses beaktad genom en högre nominell köpeskilling,[26] fall där ränta formellt utgår men läggs till kapitalet och fall där räntan betalas periodiskt?

Övervägande skäl talar för att skattskyldighet enligt gällande rätt inte inträder förrän en första betalning är tillgänglig för lyftning, oavsett om köpeskillingsfordran löper med ränta eller ej.

4. I litteraturen har en *snävare* avgränsning av betalningsrekvisitet förordats av Mutén, SN 1962 s 419, som menar att köparens övertagande av betalningsansvar för någon säljarens skuld inte bör anses som betalning enligt 41 §. Englund, 1962 s 108, anser däremot att skuldövertagandet skall "likställas med annan betalning". Något bestämt svar anser han dock inte att det går att lämna så länge RR inte avgjort frågan. Mutén anser likaså rättsläget oklart, men invänder mot Englunds ställningstagande att "vad man vill med praxisregeln torde väl vara att nå en viss anslutning till säljarens likviditetsläge" och detta förändras inte av att köparen övertar betalningsansvaret.[27]

Praxis förefaller inte ha tillmätt likviditetsaspekten någon större betydelse, då även en mycket liten kontantbetalning utlöst beskattning av hela realisationsvinsten; se RÅ 1949 Fi 1417.[28] Muténs invändning torde därför inte ha så stor tyngd. Härtill kommer att invändningen är något statisk. Då säljaren befrias från skuldansvaret befrias han även från amorteringar, vilket med tiden innebär en likviditetsförbättring för honom. En metod, som innebär att säljaren skall anses erhålla betalning när köparen erlägger den första amorteringen på de övertagna skulderna, förefaller dock opraktisk och långsökt.[29]

[25] Här kan även påpekas att en räntebetalning på en köpeskillingsfordran knappast kan anses vara en första betalning av köpeskillingen. Som Englund, 1962 s 61 not 5, framhållit har skattskyldigheten för räntebetalningen en helt annan grund än skyldigheten att betala skatt för realisationsvinsten.

Att räntebetalning vid hög inflation i realiteten till viss del är en amortering är ett faktum som inte i övrigt beaktas vid beskattningen och bör därför inte heller beaktas här.

[26] Som framgått av avsnitt 5.3 kan man även anse att en formellt räntefri revers reellt löper med ränta.

[27] Denna uppfattning återfinns även i amerikansk rätt. Där medför övertagande av inteckningsskulder beskattning först när dessa överstiger hela omkostnadsbeloppet; se avsnitt 12.1.2 ovan.

[28] "Denna första del av köpeskillingen kan teoretiskt vara hur liten som helst. Man brukar tala om att rätt beskattningsår är det när första kronan inflyter"; Hagstedt m fl 1979 s 120. Liknande uppfattning hos Ekman-Tivéus 1984 s 15.

[29] Ett fall där skuldövertagandet, åtminstone vid någon tidpunkt, måste anses medföra att säljaren erhåller betalning, är när annan betalning inte erhålls. I en redaktionell kommentar i SST:s rättsfallshäfte 1952 s 54, till RÅ 1952 Fi 1341, anförs att skattskyldigheten i så fall torde inträda då köparen övertar betalningsansvaret.

Ytterligare ett skäl för att skuldövertagande bör medföra att skattskyldighet inträder är att huvudregelns brister i neutralitetshänseende annars ökar. Säljaren kan ju kort tid före försäljningen välja att öka belåningen av fastigheten, och han är då likviditetsmässigt i samma situation som om han i stället mottagit en kontantbetalning vid försäljningen.

Att säljaren befrias från skuldansvaret bör således anses ge honom samma betalningsförmåga som andra vederlagstyper, även om han inte erhåller en omedelbar likviditetsökning. Betalningens värde är även säkert. Skattskyldighet bör således inträda när köparen befrias från det personliga gäldsansvaret. Detta kan anses ske först när köparen av borgenärerna godtagits som ny gäldenär.[30]

I praxis finns ett rättsfall som möjligen kan tolkas så att det ger stöd för en annan uppfattning. I RÅ 1954 Fi 382 försåldes en fastighet enligt köpekontrakt den 28/11 1945 varvid avtalades att köpeskillingen skulle erläggas genom att köparen dels övertog betalningsansvaret för i fastigheten intecknad gäld jämte ränta däråfrån tillträdesdagen, dels sistnämnda dag erlade resterande belopp kontant. Någon likvid på grund av försäljningen ansågs ej ha erlagts under 1945. Fallet kan dock även tolkas så att skuldövertagandet inte skedde förrän den 1/1 1946, och det innebär i så fall inget ställningstagande mot att ett skuldövertagande skall anses som betalning enligt 41 §. Frågan kan därför inte anses klart besvarad i praxis.

5. Sammanfattningsvis är min uppfattning följande. Huvudregeln i 41 § KL torde grunda sig på att beskattningen i görligaste mån skall ske när betalningsförmåga erhålls. Den är dock inte konstruerad så att sådana hänsynstaganden i realiteten företas. Skulle enbart betalningsförmågan beaktas vore en avbetalningsmetod korrekt.[31] En sådan beskattning är, åtminstone i normalfallen, inte möjlig enligt 41 §.[32] Från neutralitets- och likformighetssynpunkt vore en omedelbar beskattning vid försäljningen utan beaktande av betalningstidpunkten att föredra. Införandet av kontantprincipen markerade dock ett avsteg från denna beskattningsmetod, och det förefaller därför inte möjligt att, som rättsnämnden ovan försökt, tänja rekvisitet "tillgänglig för lyftning" så att detta resultat i praktiken uppnås.

Huvudregeln är således en kompromiss mellan två mer konsekventa lösningar; beskattning i takt med betalningen eller omedelbar beskattning vid försäljningen. En tillämpning som närmar sig den ena konsekventa lösningen innebär därför att tillämpningen avlägsnar sig från den andra konsekventa lösningen. Huvudregeln bör under dessa omständigheter tolkas och tillämpas strikt, utan försök att pressa den i ena eller andra riktningen. Innebörden härav blir att varje vederlag, med undantag av fordran på köparen, skall

[30] Se Rodhe 1956 s 642.

[31] Se avsnitt 12.1.2.

[32] Jfr Mutén SN 1962 s 419.

behandlas som betalning, och detta oavsett om vederlaget förbättrar säljarens likviditet eller ej.

6. Vid *byte* av kapitaltillgångar torde den erhållna tillgången betraktas som en betalning. Skulle den tillbytta egendomen inte anses vara betalning enligt 41 § och utgick ingen annan betalning skulle skattskyldigheten inte inträda förrän den tillbytta kapitaltillgången försåldes. Detta skulle innebära en neutralitetsbrist mellan rena bytesaffärer och transaktioner som innebar separat försäljning och senare återinvestering i annan kapitaltillgång.

Skattskyldighet torde inträda när förfoganderätt till bytesobjektet erhålls. I litteraturen har Mutén, 1959 s 105, behandlat frågan avseende byte av obligationer. Han menar att normalt erhålls, då den skattskyldige bundit sig för transaktionen, ett teckningsrättsbevis el dyl som kan överlåtas. Förutsättningarna för skattskyldighetens inträde är därmed uppfyllda. Mattsson, 1977 s 122, har en principiellt liknande uppfattning angående konvertering av obligationer till aktier, men har uppfattningen att överlåtbart bevis inte alltid erhålls på bytesdagen.

Undersökt praxis angående rena fastighetsbyten är förhandsbeskedsärenden varav beskattningstidpunkten inte framgår; RN 1968 2:4, RÅ81 1:36. Något explicit ställningstagande till beskattningstidpunkten har därför inte skett i denna praxis. Skattskyldighet torde inträda omedelbart vid förvärvstidpunkten, då köparen efter det att bindande köpeavtal har ingåtts har möjlighet att sälja fastigheten.

7. Förskottsbetalningar av köpeskilling medför inte att skattskyldighet för realisationsvinst inträder. Som angivits tidigare i avsnitt 5.1 har någon avyttring av fast egendom inte skett förrän bindande avtal om försäljning ingåtts. Någon beskattning kan inte heller ske då ett löfte "att vid framtida tidpunkt sälja fastigheten icke kunde grunda beskattning såsom för verkställd försäljning"; RÅ 1957 Fi 1084.[33] I fallet hade 40 000 kr av den totala köpeskillingen på 115 000 kr deponerats hos säljaren redan vid löftestidpunkten. Så fort bindande avtal om försäljning träffats får dock den erhållna betalningen karaktär av köpeskilling varför skattskyldighet inträder omedelbart vid försäljningen.

8. Medför en avyttring en *realisationsförlust* torde denna vara omedelbart avdragsgill oavsett om någon betalning erhållits eller ej. Denna uppfattning hävdas av Englund, 1962 s 184 not 57, med hänvisning till den dåvarande lydelsen av 36 § anv p 2:

> "För att förlust å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom skall få avdragas erfordras, att förlusten under beskattningsåret uppkommit genom avyttring av fast eller lös egendom. . .".

[33] Dito RÅ 1941 Fi 511 och 1958 Fi 1940. Jfr dock den ovan i avsnitt 11.2.2 angivna praxisen, där långsiktiga arrendeavtal förenade med avtal om framtida köp beskattats som avyttringar.

Genom därefter vidtagna ändringar i detta stadgande, nuvarande 36 § anv p 3 och 4, kan tidpunkten för avdragsrätten numera inte klart utläsas. I 36 § anv p 4 2:a st stadgas att "avdrag för realisationsförlust skall i första hand göras från den realisationsvinst eller lotterivinst som än hänförlig till samma beskattningsår som realisationsförlusten".

Någon saklig ändring torde dock inte ha åsyftats.[34] Det saknas vidare anledning att uppskjuta avdragsrätten, då det motiv som finns härför vid vinstbeskattningen saknas. Likviditetsaspekter talar tvärtom för en omedelbar avdragsrätt.

12.3 Tidpunkten för skattskyldighetens inträde när en del av betalningen är oviss

I föregående avsnitt diskuterades skattskyldighetens inträde i huvudsak med utgångspunkt från den betalningsförmåga som säljaren erhåller. I detta avsnitt skall skattskyldighetens inträde diskuteras med utgångspunkt från med vilken säkerhet köpeskillingen kan värderas.

Osäkerhet om köpeskillingens värde kan i huvudsak beaktas på två olika sätt. Det ena alternativet är att vid avyttringen uppskatta köpeskillingens värde under beaktande av osäkerheten. Det andra alternativet är att anse att en beskattningsbar realisation endast har skett till den del köpeskillingen kan anses som säker. Det förstnämnda alternativet får sägas vara huvudregeln enligt KL medan det andra alternativet endast tillämpas när osäkerheten är särskilt stor.

Värderingsosäkerhet kan ha flera olika orsaker. Köpeskillingens storlek kan i och för sig vara bestämd, men betalningsmedlens verkliga värde kan vara osäkert. Typfallet är en köpeskillingsfordran där osäkerhet råder om köparens möjligheter att betala denna.

Även köpeskillingens storlek kan vara oviss genom att den helt eller delvis anknutits till någon framtida händelse. Graden av värderingsosäkerhet varierar beroende på vad slags omständigheter betalningens storlek anknutits till. Vid försäljningar mot egendomslivränta kan osäkerheten exempelvis avse betalningsseriens längd när denna anknutits till en persons liv. I andra fall kan det vara ovisst om någon betalning, utöver ett omedelbart erhållet belopp, överhuvudtaget kommer att utgå, då denna har gjorts beroende av någon framtida omständighet av typen värdeutvecklingen på den sålda egendomen. Betalningen har i fall av detta slag i rättstillämpningen bedömts som så osäker att beskattningen uppskjutits i denna del till betalningen erhållits.

[34] Uttrycket "realisationsförlust ... som är hänförlig till" ger intryck av att realisationsförlustens hänförlighet kan bestämmas enligt regler som återfinns på annat ställe än i 36 § anv p 4, exempelvis i 41 § anv p 4. Ändringen skedde i prop 1980/81:39 men där kan inte någon sådan avsikt utläsas; se närmast s 34 f.

I följande underavsnitt, 12.3.1–2, behandlas de förutsättningar som skall vara uppfyllda för att beskattningen skall uppskjutas. Som utgångspunkt, för en diskussion av gränsdragningen mellan omedelbar och uppskjuten beskattning, tas betalning i form av egendomslivränta; avsnitt 12.3.1. Genom att den i praxis utvecklade successiva beskattningen av egendomslivräntor numera ersatts av en omedelbar beskattning, kan ur motiven till denna förändring erhållas en uppfattning om när lagstiftaren anser att en omedelbar respektive en uppskjuten beskattning är motiverad. Därefter diskuteras förutsättningarna för tillämpning av praxisregeln om oviss betalning, avsnitt 12.3.2, och hur den uppskjutna beskattningen närmare utformats; avsnitt 12.3.3.

I avsnitt 12.4 skall behandlas de fall där hela köpeskillingen lagts till grund för beskattningen, men där betalning av olika orsaker inte till fullo erhållits.

12.3.1 Beskattning av egendomslivräntor

Enligt äldre praxis var avgörande för om en egendomslivränta skulle anses föreligga bl a att betalningsseriens karaktär av kapitalavbetalning inte övervägde.[35] Se närmare ovan avsnitt 5.2 angående egendomslivräntans blandade karaktär av kapitalavbetalning och ränta.[36]

Förutom en hög ränteandel torde i praxis ursprungligen ha krävts att betalningarnas totala omfattning var oviss i någon mening; ett "äventyrsavtal" som det benämns i prop 1983/84:140 s 12. Detta krav uttunnades dock med tiden i praxis, och slutligen godtogs som egendomslivräntor även avtal där betalningarna i praktiken var helt bestämda; se RÅ81 1:67.[37]

Denna utveckling i praxis torde ha haft stor betydelse för avskaffandet av egendomslivräntereglerna 1984. I propositionen, 1983/84:140 s 11 f, anfördes att avtalen "regelmässigt utformas så att livräntan utgår under en på förhand fastställd tidsperiod. Skillnaden jämfört med ett vederlag i form av en revers som amorteras löpande är således av i huvudsak formellt slag." Att förslaget till avdragsförbud kom att omfatta alla slags egendomslivräntor motiverades i

[35] SOU 1972:87 s 185.

Den i äldre rättstillämpning använda metoden för beskattning av egendomslivränteförsäljningar hade i stor utsträckning sin bakgrund i köparens avdragsrätt. I litteraturen har förts en diskussion om huruvida avdragsrätten eller skatteplikten har varit den primära grunden för utvecklingen av rättspraxis; se Hellner 1959 s 182 ff. Se även uttalanden härom i prop 1983/84:140 s 33.

Avdragsrätten för egendomslivräntor gällde vidare inte enbart, eller ens särskilt, kapitaltillgångar. Alla motiv för egendomslivräntebeskattningen har därför inte relevans för här förevarande frågor och framställningen renodlas till aspekter som har betydelse härför.

[36] För en allmän redogörelse om äldre praxis se LLMS 1984 s 301.

[37] En fastighet såldes mot en egendomslivränta som skulle utgå under högst 12 år. I händelse av säljarens död skulle betalningarna fortsätta till säljarens hustru och därefter till barnen eller barnbarnen. Härigenom var betalningarna i praktiken bestämda till såväl sitt maximum som sitt minimum; se LLMS 1984 s 303.

propositionen, s 12, med att "från principiella utgångspunkter kan det ... hävdas att även ett vederlag som utgår livsvarigt bör bli föremål för beskattning på samma sätt som andra slag av vederlag vid överlåtelser av egendom".[38] Följdriktigt inleddes även propositionens allmänna motivering med att framhäva likformighetsprincipen:

> "En grundläggande princip för beskattningen är att ekonomiskt likvärdiga transaktioner skall få en likvärdig skattemässig behandling. Enbart formella skillnader mellan två transaktioner bör inte medföra att det skattemässiga resultatet blir olika."

Det är dock fel att påstå att alla egendomslivräntekonstruktioner kan anses som likvärdiga med avbetalningstransaktioner. Det föreligger skillnader såväl avseende värderingssäkerhet som betalningsförmåga. Lagrådet erinrade om

> "att redan de nuvarande reglerna om rätt beskattningsår vid realisationsvinstbeskattning . . . kan leda till svårigheter för säljaren att komma ut med skatten i sådana fall då köpeskillingen i huvudsak skall betalas i framtiden. Eftersom den tid, under vilken egendomslivränta utgår, ofta torde vara längre än en vanlig amorteringstid, kan det befaras att svårigheterna att skaffa pengar till skatten kommer att accentueras för livräntefallens del".[39]

Särskilt kritiskt var lagrådet mot att även det uppskattade värdet på en livsvarig egendomslivränta skulle bli omedelbart beskattat:

> "Den nu föreslagna ordningen för bestämmande av inkomst utgör något helt nytt för inkomstskattens del. Att basera inkomstberäkningen för den enskilde på förväntade framtida inkomster, om vilka man i verkligheten inte vet något alls, strider enligt lagrådets mening mot hittills gällande grunder för inkomstbeskattningen. . . . Lagrådet avstyrker förslaget i denna del."[40]

Häremot anförde dep chefen, s 94, att livräntefallen framdeles kunde förväntas bli sällsynta och att "osäkerhet(en) och de skattekonsekvenser som följer är något som säljare och köpare får ta hänsyn till." En jämförelse gjordes även med fall "då köparen på grund av insolvens inte kan fullgöra sin betalningsförpliktelse mot säljaren".[41]

Propositionen tyder således inte på att lagstiftaren ansett att värderingssäkerhet är en särskilt beaktansvärd faktor vid bestämmandet av beskattnings-

[38] Det skäl som primärt hade fått lagstiftaren att inskrida var dock att egendomslivräntor kunde användas i skatteflyktssyfte. Härvid åsyftades framförallt fall där säljaren flyttade ut från Sverige varvid egendomslivräntan inte längre var skattepliktig här; a prop s 12. För de inhemska fallen ansågs däremot möjligheterna till missbruk begränsade"; a s. De skäl som motiverade inskränkningar för dessa fall var därför de ovan anförda.

[39] A prop s 89 f.

[40] A prop s 90.

[41] En rättelsemöjlighet föreslogs dock för de fall där ett dödsfall inom en viss tidsperiod efter avyttringen helt skulle ändra de förutsättningar på vilka beskattningen grundats.

tidpunkten.[42] De argument som anförs i en kontroversiell beskattningsfråga torde dock gärna bli något ensidiga i syfte att övertyga om nödvändigheten av en lagändring, och de bör därför inte tillmätas alltför stor vikt som ställningstaganden med betydelse utanför det område som är föremål för lagregleringen.

12.3.2 Oviss framtida betalning

1. En anknytning av köpeskillingen till framtida händelser kan ske genom att viss tillkommande betalning anknyts till avkastningens eller värdestegringens storlek under en viss period eller annan framtida händelse. Detta innebär att köpeskillingens storlek inte kan bestämmas exakt vid avyttringen.

Vid en fastighetsförsäljning skall köpeskillingen enligt 4 kap 1 § JB anges i avtalet. I annat fall kan försäljningen bli ogiltig. Bergström, 1984 s 57, återger ett hovrättsavgörande om en fastighetsförsäljning som skett med villkor om anpassning av köpeskillingen till den framtida värdeutvecklingen. Klausulen ansågs inte innebära att köpeskillingen, enligt 4 kap 1 § JB, var oriktigt angiven och försäljningen var därför civilrättsligt giltig.

I motsats till osäkerhetsfall av typen egendomslivräntor, finns inte möjlighet att beskatta de ovissa betalningarna annat än som köpeskilling. De beskattningsalternativ som då finns är att uppskatta värdet av den osäkra betalningen och beskatta den omedelbart eller att uppskjuta beskattningen. Praxis har i ett antal fall valt det andra alternativet. Detta alternativ har inget direkt stöd i lagtexten, men det kan motiveras med att det är en allmän princip att en framtida oviss intäkt inte beskattas förrän den är säker. Denna princip kommer till uttryck i 41 § anv p 4 1:a st som en allmän regel vid tillämpning av kontantprincipen: "inkomst skall anses hava åtnjutits under det år, då densamma från den skattskyldiges synpunkt är att anse såsom verkligen förvärvad och till sitt belopp känd."[43] Vikten härav understryks av att rättelsemöjligheterna vid realisationsvinstbeskattningen formellt är begränsade; se nedan avsnitt 12.4.

I de fall man i praxis accepterat en uppskjuten beskattning av det ovissa beloppet har detta varit praktiskt taget omöjligt att värdera. I RN 1960 4:7 skulle säljaren ha del i den vinst köparen erhöll om han framdeles sålde

[42] I skatteutskottets betänkande, 1983/84:52 s 11, diskuterades inte värderingssäkerheten. Utskottet anförde följande som skäl för lagändringen:

"Likformighets- och rättviseskäl talar således enligt utskottets mening med betydande styrka för att egendomslivräntor inte bör särbehandlas i beskattningshänseende. I sammanhanget bör också beaktas att livräntor i vissa fall kan utnyttjas för att undgå beskattning eller för att uppnå andra av lagstiftaren inte avsedda skattelättnader. Ett ytterligare stöd för bifall till propositionen utgör det förhållandet att systemet med egendomslivräntor är förenat med problem i det praktiska taxeringsarbetet och att en taxering i enlighet med förslaget ... kan väntas leda till förenklingar i skattemyndigheternas arbete med granskning och kontroll."

[43] Jfr även lagrådets uttalande återgivet i föregående avsnitt.

aktierna till ett pris som översteg köparens förvärvspris. I RÅ 1963 ref 36, enligt avtal vid försäljning av fastighet, skulle 10 % av den del av en framtida försäljningssumma som översteg 300 000 kr utbetalas till säljarens barn. I RÅ 1974 ref 6 skulle förutom en bestämd betalning en ytterligare framtida betalning ske baserad på vinstutvecklingen i det försålda aktiebolaget. I RÅ 1976 ref 43 skulle köparen antingen betala säljaren ett belopp om köparens framtida försäljning av fastigheten skulle inbringa mer än fyra gånger förvärvspriset, eller skulle köparen erhålla ett belopp om försäljning skedde till ett belopp understigande fyra gånger förvärvspriset. I RSV/FB Dt 1981:6 utgick ett förskott vid förhandstillträde efter expropriation. Förskottet beskattades när det uppbars. Resterande ersättning skulle beskattas när den blev slutgiltigt fastställd. Slutligen skall nämnas RÅ 1977 ref 39 som dock gäller en väsentligt annorlunda situation.[44] En fordran hade förvärvats till ett pris under det nominella värdet. Amorteringar ansågs likställda med avyttring. Den osäkerhet som kunde antas råda om amorteringarna totalt sett skulle komma att överstiga anskaffningspriset, ansågs tydligen av RR motivera att någon vinst ej beskattades innan detta inträffade.[45]

Synbarligen måste det ha varit mycket svårt, ja praktiskt omöjligt, att avgöra storleken på de eventuella framtida betalningarna i dessa fall. En metod är dock att värdera den överlåtna kapitaltillgångens värde, och att anse att den ovissa betalningen av parterna värderats till skillnaden mellan detta värde och den säkra betalningen.[46] Detta ökar dock knappast värderingssäkerheten i de fall överlåtelsen avser ett svårvärderat objekt, som exempelvis aktier i ett fåmansaktiebolag eller en industrifastighet. Vidare kan man inte alltid utgå från att köparen velat betinga sig full valuta, utan överlåtelsen kan ha ett visst benefikt inslag.

Varken av praxis eller kommentarer därtill framgår, att det faktum att värdet på den överlåtna egendomen är lätt fastställbart, skulle ha betydelse för om beskattningen uppskjuts eller ej. Det är endast ovissheten om den framtida betalningen som tycks ha betydelse. Det kan dock inte uteslutas att, i något fall där ovissheten är begränsad, möjligheten att värdera den överlåtna egendomen kan få betydelse.

[44] Fallet är utförligt kommenterat av Tivéus i SN 1979 s 263 ff.
Noteras skall att beskattningen formellt sett inte skett på samma sätt som i praxis angående oviss tillkommande betalning. RR har i stället behandlat varje amortering som en delavyttring av skuldebrevet. Därvid får vid varje amortering en så stor del av anskaffningspriset avräknas att någon realisationsvinst inte uppstår förrän betalningar erhållits som sammanlagt överstiger anskaffningspriset. Likheten med praxis angående oviss köpeskilling består i detta och att ställningstagandet bör vara baserat på ett beaktande av osäkerheten om storleken på de amorteringar som ännu inte erhållits. Vid referatet är RÅ 1974 ref 6 anmärkt.

[45] Slutligen skall nämnas att om köparens rätt att ta del i fastighetens framtida ekonomiska utveckling är långtgående kan ett bolagsförhållande eventuellt uppstå. Jfr härom Nial, 1982 s 60, om NJA 1939 s 497. Det ligger utanför avhandlingens ram att närmare behandla dylika fall.

[46] Jfr amerikansk rätt ovan avsnitt 12.1.2.

Det är svårt att av praxis dra slutsatser om vilken *grad av osäkerhet* som skall föreligga för att beskattningen skall uppskjutas. Skall något fall med uppskjuten beskattning utpekas som det där osäkerheten om de framtida betalningarna typiskt sett torde vara minst är det måhända RÅ 1977 ref 39, angående amorteringar erhållna på till underkurs förvärvat skuldebrev.[47]

Numera finns en lagregel för aktieöverlåtelser etc vid utflyttning; 41 § anv p 4 a KL. Den har en liknande innebörd som praxisregeln med uppskjuten beskattning. I lagtexten anges att regeln är tillämplig om "intäktens storlek (är) beroende av viss framtida händelse och . . . till följd härav intäktens totala belopp inte (kan) fastställas". Av förarbetena, prop 1982/83:144 s 22 f, framgår inte närmare vilken grad av ovisshet som skall föreligga. Tystnaden på denna punkt samt lagtextens formulering ger dock intryck att ovissheten inte behöver vara särskilt stor.

Å andra sidan innebär lagstiftningen angående egendomslivräntor att en omedelbar beskattning kan ske även i fall med betydande osäkerhet om betalningens totala storlek. Som framhållits i avsnitt 12.3.1, bör lagstiftningen om egendomslivräntor inte ses som ett allmänt ställningstagande till hur värderingsosäkerhet skall beaktas vid inkomstbeskattningen. Lagstiftningen bör därför inte påverka den nivå av osäkerhet som krävs för praxisregelns tillämpning.

En annan fråga är vilket tillämpningsområde reglerna om egendomslivräntor har visavi tillämpningsområdet för praxisregeln om annan oviss betalning. Beträffande egendomslivräntorna föreligger osäkerhet främst om antalet betalningar som kommer att utgå på en livsvarig egendomslivränta. Beträffande praxisregeln gäller osäkerheten betalningens totala storlek, om det överhuvudtaget kommer att utgå någon betalning och/eller tidpunkten för betalningen.

Någon väsentligt kvalitativ skillnad mellan dessa typer av osäkerhet föreligger inte. Den angivna skillnaden bör ändå bli avgörande för gränsdragningen, då osäkerhet om betalningsperiodens längd kan hanteras med användning av egendomslivräntereglerna i KL, medan däremot osäkerhet om betalningarnas storlek i övrigt inte kan hanteras. En omedelbar beskattning enligt egendomslivräntemetoden bör ske endast i fall där delbetalningarnas storlek och förläggning i tiden är klar.[48]

Sker en bedömning av osäkerhetsnivån utifrån ändamålsöverväganden kan följande sägas. Praxis om uppskjuten beskattning avser typiskt sett fall där den ovissa betalningens storlek anknyts till den sålda tillgångens utveckling. En

[47] Se Tivéus SN 1979 s 264, som anser att de framtida amorteringarna kan antas uppgå åtminstone till förvärvspriset på motsvarande del av skuldebrevet.

[48] Ett visst stöd för en sådan gränsdragning finns i den regel som införts om indexuppräkning av tidsbegränsade egendomslivräntor; 38 § anv p 9 2:a st. Indextillägg beskattas som ränta först när de blir tillgängliga för lyftning, vilket torde bero på osäkerheten om dess storlek intill dess. Se närmare avsnitt 5.3.1.

anknytning till faktorer, som storleken på den framtida värdestegringen på fastigheten, kan innebära att vinsten till denna del inte är mer säkerställd än före avyttringen. Det är då rimligt att anse att kapitalvinsten ännu inte har realiserats i denna del och kraven på osäkerhet bör inte sättas alltför högt.

Anknyts betalningen till faktorer som inte har något med värdet av den sålda tillgången att göra kan det måhända uppfattas som att rätten till denna betalning är en ny investering och att osäkerheten är hänförlig till denna nya investering. Är värdet ovisst får dock även i detta fall beskattningen uppskjutas, men kraven på osäkerhet bör måhända ställas högre.[49] Är den sålda tillgångens värde säkert och lättvärderat kan den ovissa betalningen måhända uppskattas med ledning härav.

Även beaktandet av betalningsförmågan kan utgöra ett skäl för att medge uppskjuten beskattning. I och för sig kan betalningssvårigheter föreligga även i fall med säker framtida avbetalning, men en beloppsmässigt klar fordran kan ofta överlåtas eller belånas. Detta torde däremot oftast vara omöjligt vad gäller oviss betalning.

2. Från fallen med oviss framtida betalning får skiljas fall med ersättningar som har samband med framtida faktorer *avseende förändringar i en erhållen betalnings värde.* Antag exempelvis att köpeskillingen för en fastighet till viss del består av aktier, och att försäljningsavtalet innefattar rätt till viss ytterligare ersättning om dessa aktiers värde vid någon avtalad framtida tidpunkt nedgår under visst värde. Detta är en garanti för köpeskillingens värde, vilken bör beaktas när aktierna värderas vid den ursprungliga försäljningen, och som därför inte är en ytterligare försäljningsintäkt för fastigheten.[50]

Däremot bör varje annan framtida ersättning som säljaren betingar sig av köparen i samband med överlåtelsen och som då inte kan beaktas vid värderingen av köpeskillingen behandlas som köpeskilling när den uppbärs. Detta bör gälla även om ersättningen skenbart anknyts till säljaren i annan egenskap än säljare. Ett exempel härpå är vitesklausuler som förbjuder köparen att använda den sålda fastigheten på ett sätt som medför skada för en grannfastighet som säljaren äger. Skulle säljaren inte kunnat erhålla denna ersättning på annan grund, grannelagsrättslig, enligt miljöskyddslagen etc, utgår ersättningen på grund av klausulen och får då betraktas som ett utflöde

[49] I lagregeln i 41 § anv p 4 a anges enbart att intäktens storlek är beroende av framtida händelse. Någon särskild kvalificering företas inte av vad slag händelse som avses.

[50] Aktierna har värderats till sitt marknadsvärde vid försäljningen av fastigheten. Beskattas dessutom garantiersättningen blir sammanlagt mer än marknadsvärdet för aktierna beskattat som försäljningsintäkt.

Frågan är dock om garantiersättningen skattemässigt skall beaktas på något annat sätt. Materiellt korrekt vore att ingångsvärdet på aktierna minskades med ersättningen.

av den tidigare fastighetsförsäljningen. Frågan är dock inte prövad i praxis varför rättsläget är oklart.[51]

Visst stöd erhålls dock av RÅ 1962 Fi 1550. Vid försäljning av fastighet uppställdes som villkor att på fastigheten skulle uppföras ett hantverkshus. Om så inte skedde skulle återförsäljning alternativt skadestånd utgå. Det skadestånd som sedermera utgick ansågs utgöra del av köpeskillingen för fastigheten.

12.3.3 Säljarens realisationsvinstberäkning

12.3.3.1 Intäktssidan

I rättspraxis har två olika metoder för beskattning av den framtida tillkommande intäkten använts. I RN 1960 4:7, som avsåg tillkommande betalning vid köparens vidareförsäljning av aktier, beskattades betalningen som "skattepliktig inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet jämlikt 35 § 1 mom". I RÅ 1974 ref 6, som avsåg tillkommande betalning i relation till vinstutvecklingen i det sålda aktiebolaget, och RÅ 1976 ref 43, som avsåg andel i köparens vinst vid vidareförsäljning av fastighet, förklarades däremot att beskattningen skulle ske enligt realisationsvinstreglerna. Fallen skulle kunna ses som tillämpningar av två av de alternativa metoderna för beskattning som angavs i inledningen till avsnitt 12.3.

I 1960 års fall kan RR ha ansett realisationsvinstberäkningen avslutad vid den första betalningen, varvid den osäkra betalningen uppskattats till noll. Den tillkommande betalningen var därför inte en komponent i realisationsvinstberäkningen. I stället beskattades den sedermera på grund av sin karaktär enligt 35 § 1 mom.

I de senare fallen har RR däremot tillämpat metoden att realisationsvinstberäkningen är öppen fram till dess att storleken på den osäkra betalningen är klar.[52]

Av rättsfallen framgår inte att skillnader i sakomständigheterna kan ha motiverat de olika metoderna. Den nya lagregeln i 41 § anv p 4 a KL för vissa aktieöverlåtelser innebär att den senare metoden skall tillämpas. Rättsläget

[51] Det ersatta värdet har sin grund i att båda fastigheterna kontrolleras av samma ägare. Det kan därför diskuteras om inte ersättningen lika väl kan anses utgå för en värdeminskning på den kvarvarande fastigheten.

Det mest närliggande synsättet torde dock vara att den marginella värdeminskning som sker på en enhet (i detta fall de två fastigheterna) faller på den del av enheten som avyttrats.

[52] En tredje teoretisk metod vore att i extraordinär ordning höja den ursprungliga taxeringen av realisationsvinsten. Det finns dock inte någon möjlighet att enligt gällande regler i extraordinär ordning höja en taxering i de här diskuterade situationerna.

får därför antas ha förskjutits så att den i 1974 och 1976 års rättsfall använda metoden idag är generellt tillämplig på fall med oviss framtida betalning.[53]

12.3.3.2 Den närmare tidpunkten för skattskyldighetens inträde

I RÅ 1976 ref 43, liksom i 41 § anv p 4 a, har angivits att realisationsvinsten skall beräknas med tillämpning av de regler som gällde vid taxeringen för avyttringsåret.

I rättsfallet, liksom enligt lagregeln, inträder skattskyldigheten för den tillkommande betalningen när denna blir tillgänglig för lyftning. Om endast osäkerhet motiverar den uppskjutna beskattningen, bör beskattningen dock ske så fort den tillkommande betalningens storlek är klar.[54] Inte heller beaktande av betalningsförmågan är ett skäl att invänta att betalningen blir tillgänglig för lyftning, då redan tidigare en första betalning har erhållits.

Oavsett den kritik som således kan anföras mot metoden är den entydigt angiven i 41 § anv p 4 a, och det kan förmodas att man i rättstillämpningen kommer att använda denna metod även utanför lagregelns direkta tillämpningsområde.

12.3.3.3 Fördelning av omkostnadsbeloppet

1. Varken av RÅ 1974 ref 6 eller övriga rättsfall framgår helt klart hur realisationsvinstberäkningens *kostnadssida* skall hanteras. Problemet är av samma karaktär som vid en delavyttring av fastighet. Man får avgöra hur stor del av omkostnadsbeloppet som skall avräknas mot den klara försäljningsintäkten och vad som kvarstår får avräknas när den slutliga intäkten för fastigheten erhålls. Tre alternativ kan diskuteras:

A. Hela omkostnadsbeloppet får dras av omedelbart mot den första betalningen. Härvid uppstår omedelbart antingen en realisationsvinst eller en realisationsförlust. Den framtida betalningen blir beskattad i sin helhet.

B. Omkostnadsbeloppet avräknas mot betalningarna allteftersom dessa blir skattepliktiga intäkter. Någon realisationsvinst uppstår inte förrän vid den

[53] Englund, SST 1979 s 700 f, tar inte ställning härtill vid sin behandling av rättsfallen.

I prop 1982/83:144, s 22, återger dep chefen det sistnämnda alternativet som metoden för hur "beskattningsfrågorna i sådana situationer har fått sin lösning i praxis".

Beskattningen kan vidare diskuteras med avseende på en rad fall där säljaren disponerar över rätten till den osäkra betalningen, innan denna är tillgänglig för lyftning. Englund, SST 1979 s 701 ff, har utförligt diskuterat såväl benefika som onerösa överlåtelser av andelsrätten och dessa frågor berörs därför inte närmare här.

[54] Att så inte har skett kan i rättsfallet ha haft praktiska skäl, först när betalningen var tillgänglig för lyftning behövde ingen tvekan råda om huruvida beloppet var säkert eller ej; jfr Englund a a s 704.

tidpunkt då de ackumulerade klara betalningarna överstiger omkostnadsbeloppet.[55]

C. Omkostnadsbeloppet proportioneras mellan den omedelbara betalningen och den osäkra betalningen.

Metod C överensstämmer med metoden för realisationsvinstberäkning vid delavyttring. Osäkerheten om värdet på den resterande ovissa köpeskillingen är dock här väsentligt större än osäkerheten om värdet på restfastigheten vid en delavyttring. Metod C kräver en preliminär bedömning av den totala försäljningsintäkten för att en proportionering skulle kunna ske. Uppskattas därvid värdet av den ovissa framtida betalningen till ett högre belopp än den betalning som framdeles verkligen kommer att utgå, kan en större realisationsvinst än den verkliga realisationsvinsten komma att bli omedelbart beskattad. Metoden har således i princip, om än i mindre mån, de nackdelar som motiverar den uppskjutna beskattningen, och den är därför inte lämplig i fall där osäkerheten är stor. I RÅ 1977 ref 39, angående beskattning av erhållna amorteringar på ett skuldebrev förvärvat till underkurs, ett fall med förhållandevis låg osäkerhet, förordades metoden av en dissident. Majoriteten valde dock en annan lösning, i linje med metod B. Det är därför inte troligt att RR skulle tillämpa metoden i fall med oviss betalning.

Metod A tillämpas i praxis i de fall en framtida betalning behandlas som annat än intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet; undantagsförmån och äldre rättstillämpning angående egendomslivräntor. Metoden torde i dessa fall vara ofrånkomlig eftersom omkostnadsbeloppet av lagtekniska skäl inte kan avräknas mot intäkt i ett annat inkomstslag.[56]

Metod B ger uttryck för uppfattningen att realisationsvinstberäkningen är öppen till dess värdet på alla komponenter kunnat fastställas. Den förefaller principiellt riktig.

Någon skillnad i beskattningseffekterna mellan metod A och B inträffar i huvudsak endast i de fall där de klara betalningarna är mindre än omkostnadsbeloppet. Den följande diskussionen om vilken av metoderna som bör tillämpas förs därför enbart med utgångspunkt från denna situation.

Ekman-Tivéus, 1984 s 16 ff, anser att hela omkostnadsbeloppet vid realisationsvinstbeskattning av aktieförsäljningar bör kunna avdras omedelbart så att en avdragsgill realisationsförlust uppstår.[57] De anför härom, s 17:

> "Mot det förda resonemanget kan invändas att avdrag för reaförlust normalt endast medges när förlusten blivit definitiv och konstaterad ... Förlusten i exemplet blir förvisso inte definitiv förrän den rörliga delen blivit till sitt belopp känd och summan av det fasta och det rörliga beloppet konstateras understiga

[55] Denna beskattningsmetod överensstämmer närmast med amerikansk praxis för beskattning av "öppna" transaktioner; se Chirelstein 1982 s 245.

[56] Se vidare avsnitt 13.4.7.1.

[57] Samma åsikt framförs i GRS 1985 s 35:43 f.

anskaffningskostnaden. I det ovan skisserade förfarandet är det emellertid fråga om en faktisk avyttring av aktierna. Ett 'för tidigt' medgivet avdrag för förlusten vid det första deklarationstillfället innebär att det återförs till beskattning när den rörliga delen av köpeskillingen blir känd. Om man vore tvungen att vänta med att utnyttja förlusten till dess den totala köpeskillingen blir känd kan det vara svårt och i vissa fall även omöjligt att få rättelse av taxeringen vid det första deklarationstillfället. Det är således inte uteslutande praktiska skäl som talar för att den av oss föreslagna rätten till avdrag för förluster skall tillämpas i dessa fall."

Ekman-Tivéus förordar således att metod A tillämpas vid aktieförsäljningar.

För en diskussion om skillnaderna mellan metoderna A och B skall metodernas innebörd visas i två exempel. Förutsättningen är att vid en realisationsvinstberäkning kan ett indexuppräknat omkostnadsbelopp på 400 tkr avdras, medan vid en realisationsförlustberäkning endast det nominella omkostnadsbeloppet på 360 tkr kan avdras.

Metod A. Om den klara intäkten uppgår till mindre än 360 tkr uppstår en realisationsförlust som kan avdras enligt vanliga regler härom. Antas intäkten vara 340 tkr blir förlusten 20 tkr.

Erhålls senare ytterligare 110 tkr förfars så att totala 450 tkr tas upp som intäkt varifrån 400 tkr avräknas. Realisationsvinsten blir 50 tkr. Har realisationsförlusten kunnat utnyttjas återförs den till beskattning, varvid totalt 70 tkr beskattas.

Återföring av en utnyttjad realisationsförlust måste ske i de fall där någon förlust totalt sett inte visar sig komma att uppstå, dvs så fort totalintäkten blir större än 360 tkr.[58]

Metod B. Uppgår den klara intäkten till mer än 400 tkr beskattas det överskjutande beloppet omedelbart som realisationsvinst. En tillkommande betalning blir därvid i sin helhet senare realisationsvinstbeskattad.

Uppgår den klara intäkten till mindre än 400 tkr uppstår ingen omedelbar realisationsvinst. Om den totala intäkten senare visar sig överstiga 400 tkr, blir överskjutande belopp en realisationsvinst när detta är klart. Om den totala intäkten blir mindre än 360 tkr uppstår vid denna tidpunkt en realisationsförlust.[59]

Metoderna innebär skillnader i praktiskt hänseende samt i sättet att formellt och materiellt behandla realisationsförluster.

De praktiska skillnaderna är begränsade. Möjligen är metod A, med fullt omedelbart avdrag, något besvärligare eftersom den kräver att man håller reda på om realisationsförlusten kunnat utnyttjas eller ej.

[58] Metoden skall även visas för den situation Ekman-Tivéus diskuterat aktieförsäljning, som det uppfattas att den skall tillämpas.

Anskaffningsvärde 100 tkr. Försäljning sker efter ett år mot ett fast belopp på 80 tkr och en oviss tillkommande betalning. En realisationsförlust på 20 tkr uppstår år ett.

År två erhålls 30 tkr i tillkommande betalning. En vinst på 30 tkr uppstår. Har realisationsförlusten inte kunnat utnyttjas år ett så får den avräknas mot vinsten och 10 tkr beskattas.

Metoden är svårare att tillämpa vid fastighetsförsäljningar än aktieförsäljningar och Ekman-Tivéus har inte tagit ställning till dess tillämpning i det förra fallet.

[59] Nedan i avsnitt 12.3.4 diskuteras indexuppräkningen närmare.

I formellt hänseende innebär metod A konstruktioner som framstår som mindre naturliga enligt KL:s regler. Metod A förutsätter att en återföring av ett tidigare utnyttjat realisationsförlustavdrag kan ske om försäljningen slutligen visar sig ge ett bättre resultat. En sådan möjlighet kan uppfattas som ett särskilt institut som inte finns föreskrivet i KL och det är därför osäkert om en återföring kan ske enligt gällande regler.[60]

I materiellt hänseende ger metod A en möjlighet som kan missbrukas. För att erhålla en realisationsförlust kan säljaren låta en större del av köpeskillingen än eljest anknytas till någon framtida händelse varom osäkerheten inte är alltför stor. Missbruksmöjligheten kan tillsammans med osäkerheten om möjligheten att återföra ett realisationsförlustavdrag till beskattning påverka inställningen i rättstillämpningen att bli mer restriktiv med att överhuvudtaget medge en uppskjuten beskattning av den osäkra betalningen. Detta vore inte önskvärt.

En generell rätt till realisationsförlustavdrag på den grund att den framtida betalningen är osäker skulle vidare i många fall sträcka sig längre än rätten till avdrag för orealiserade förluster i näringsverksamhet. Avdrag för orealiserade prisfall, förväntade framtida utgifter etc förutsätter nämligen att förlusten på något sätt gjorts sannolik.[61]

2. Som inledningsvis angivits finns i praxis inte klart angivet vilken metod som skall tillämpas. Ett visst stöd tycks dock finnas för den öppna metoden. I RSV/FB Dt 1981:6, angående beskattning av förskott på expropriationsersättning, förklarade RSV:s nämnd för rättsärenden att sökanden vid beskattningen av det tillkommande beloppet fick "dra av den del av omkostnadsbeloppet som inte har kunnat utnyttjas" vid den tidigare taxeringen då det bestämda beloppet beskattades. RR prövade formellt inte denna fråga, men lokutionen "att ej göra ändring i förhandsbeskedet" tyder på att man instämde i rättsnämndens förhandsbesked i dess helhet.[62]

I RSV/FB Dt 1979:10 skulle aktierna i AB Y förvärvas mot en vid förvärvstillfället okänd köpeskilling. Avsikten var att sälja dem vidare innan anskaffningskostnaden blev känd. Fråga framställdes om avdrag för realisationsförlust kunde erhållas det år då köpeskillingens belopp blev känt. RR förklarade att "huruvida en försäljning av aktierna för klagandena innebär en förlust kan fastställas först nämnda år" varför förlusten får avdras detta år. RSV:s nämnd för rättsärenden förklarade däremot att försäljningsintäkten skulle upptas till beskattning det år den blev tillgänglig för lyftning och avdrag för anskaffningskostnaden ske det senare år då den blev klar. RR anvisade

[60] En återföring är dock materiellt sett helt rimlig om realisationsförlusten kunnat avdras tidigare.

[61] Se exempelvis Thorell 1984 s 349.

[62] Formuleringen i RSV:s förhandsbesked är inte heller så entydig att man helt kan utesluta möjligheten att ett realisationsförlustavdrag kan få göras. Den närmast till hands liggande tolkningen är dock att uttalandet avser en "öppen" realisationsvinstberäkning.

således i motsats till rättsnämnden tillämpning av en "öppen metod". Rättsfallet avviker från de här diskuterade fallen genom att osäkerheten fanns på kostnadssidan samt genom att rättsnämndens metod torde ha varit mycket oförmånlig för säljaren.

Rättsfallet visar åtminstone att det är möjligt att erhålla avdrag för realisationsförlust ett senare år än avyttringsåret, något som Ekman-Tivéus i det tidigare citerade stycket tycks befara ej är möjligt.

Även RÅ 1977 ref 39, angående amortering på skuldebrev förvärvat till underkurs, tyder närmast på en tillämpning av den "öppna" metoden.[63] RR anger dock att den skattskyldige genom amorteringen "avhänt sig fordringsrätt till motsvarande belopp". Detta tolkar jag som att RR ansett att avdrag för fordringsrättens anskaffningsvärde högst får göras med belopp motsvarande amorteringen. Fallet är dock speciellt och skall inte tillmätas alltför generell betydelse.[64]

3. Det kan finnas fall där det som undantag är motiverat att medge omedelbart avdrag för en realisationsförlust. Det förefaller obilligt att uppskjuta avdragsrätten för en realisationsförlust i en situation där möjligheterna att erhålla ett tillkommande belopp finns, men framstår som mycket begränsade. Realisationsvinstberäkningen kunde då anses avslutad och ett tillkommande belopp fick då beskattas enligt 35 § 1 mom; jfr RN 1960 4:7.[65]

4. Den "öppna" metoden har även fördelar vid klassificering av ett fång som försäljning eller gåva. Detta problem diskuteras i avsnitt 14.2.2.2 punkt 5.

5. En samlad bedömning, av hur avdragsrätten för eventuella realisationsförluster samt klassificeringen av fång bör hanteras vid överlåtelser som innefattar oviss framtida betalning, visar att övervägande skäl torde tala för den "öppna" metoden, och att det är sannolikt att skattedomstolarna skulle tillämpa den.

12.3.4 Indexuppräkning av omkostnadsbeloppet

Ett specifikt problem vid fastighetsförsäljning mot oviss betalning är sättet för indexuppräkning av omkostnadsbeloppet. Denna fråga berör såväl säljarens som köparens framtida realisationsvinstberäkning.

[63] Tivéus, SN 1979 s 266, anser dock att konsekvensen av RR:s dom borde vara att den skattskyldige även i detta fall skulle kunnat yrka avdrag för hela anskaffningskostnaden på en gång.

[64] En dissident förordade proportioneringsmetoden i detta fall. Det finns skäl som talar för denna metod i detta fall då osäkerhet finns, men den är mindre än vad som normalt är fallet när betalning är oviss.

[65] Denna metod är dock normalt oförmånlig vid fastighetsförsäljningar då realisationsförlusten beräknas utan indexuppräkning.

Först skall köparens avdragsrätt, som inte tidigare behandlats, klargöras. Det finns två huvudtyper av oviss framtida betalning; andel i framtida försäljningsbelopp samt fall där oviss tillkommande köpeskilling kan utgå innan en vidareförsäljning skett. Med avseende på den första typen av fall har RR i RÅ 1963 ref 36 och RÅ 1972 Fi 1301 förklarat att vad köparen erlägger till sin fångesman är att anse som omkostnad enligt 36 § och dess anv p 1. I rättsfallen aktualiserades inte frågan vad detta innebär med avseende på indexuppräkning.

Två alternativ föreligger för såväl säljarens som köparens beskattning.

För säljaren:

A_S. Hela omkostnadsbeloppet uppräknas med index till avyttringstidpunkten. Det indexuppräknade omkostnadsbeloppet avräknas mot den säkra försäljningsintäkten. Vad som därefter eventuellt kvarstår outnyttjat av omkostnadsbeloppet får, utan ytterligare indexuppräkning, framdeles avräknas mot den tillkommande intäkten.

B_S. Det, enligt A_S, kvarstående beloppet får uppräknas ytterligare med index från avyttringstidpunkten till året då den tillkommande köpeskillingen uppbärs.

För köparen:

A_K. Beloppet anses vara en del av ingångsvärdet, om än erlagt vid en senare tidpunkt än den ursprungliga köpeskillingen. Beloppet inkluderas i ingångsvärdet och indexeras därför med det indextal som gäller för ingångsvärdet.

B_K. Beloppet anses vara vid en senare tidpunkt uppkommen särskild omkostnadspost, typ förbättringskostnad. Det indexeras då med utgångspunkt från det år då beloppet erlagts.[66]

Kontinuitets- och reciprocitetsskäl motiverar att indexuppräkningen för köparen sker med utgångspunkt från den tidpunkt fram till vilken säljaren får göra indexuppräkning. Det finns därför bara två alternativ att diskutera, A och B.

Alternativ A överensstämmer närmast med avtalets innebörd och lagreglernas konstruktion. Sett ur köparens synvinkel är det tillkommande beloppet en del av köpeskillingen för fastigheten i dess ursprungsskick och utgår inte som vederlag för någon efterkommande förbättring. Sett ur säljarens synvinkel får man beakta att indexuppräkningen i praxis normalt sker för den formella innehavstiden, utan beaktande av hur betalningen skall bestämmas och erläggas. I lagtexten anges avyttringsdagen som slutpunkt för indexuppräkningen, varför det enligt gällande rätt inte torde vara möjligt att för säljaren beakta penningvärdeförändringar därefter; se avsnitt 7.3.1.

[66] För köparen föreligger ett tredje alternativ. Betalningen kan ses som en försäljningsomkostnad i de fall där betalningsskyldigheten inträder vid en försäljning. Betalningen utgör dock köpeskilling för fastigheten och detta alternativ är därför konstruerat. Oftast leder det även till samma resultat som alternativ B_K.

För alternativ B talar realekonomiska skäl. Avtalen om oviss tillkommande intäkt innebär ofta att säljaren förbehållit sig en andel i fastighetens fortsatta värdetillväxt. Ett hänsynstagande till tidsfaktorn, och därmed inflationen, från överlåtelsedagen till dagen för bestämmandet av den ovissa betalningen, torde härigenom oftast ingå i sättet för bestämmandet av det tillkommande beloppet. Den tillkommande köpeskillingen bör därför primärt ses som en säljarens fortsatta investering vars beskattning inte bör omfatta inflationsvinster.[67] Praktiskt sett kunde en fortsatt indexering av det resterande omkostnadsbeloppet fingeras undanta inflationsvinsten från beskattning.[68]

För köparen gäller att den tillkommande köpeskillingen normalt utgör en investering i fastigheten först från tidpunkten då beloppet bestäms. Om beloppets storlek är beroende av fastighetens värdestegring kommer även den mot inflationen svarande delen av värdestegringen att ingå. Det är därför tillräckligt att avdrag medges för beloppet utan indexuppräkning för penningvärdeförsämringen i perioden mellan förvärvet och beloppets bestämmande.

En indexering skulle innebära en överkompensation för köparen, då hela det tillkommande beloppet fick avdras och dessutom indexuppräknas. Överkompensationen är dock endast något större än den som utgår även i normala fall beroende på kombinationen av ränteavdragsrätt och indexering; se avsnitt 7.2.1.

Det kan även diskuteras om det tillkommande beloppet skall delas upp på en räntedel och en köpeskillingsdel, i linje med den rättstillämpning som diskuterats i avsnitt 5.3.

Någon fordran existerar inte innan den omständighet inträffar som enligt avtalet ger säljaren rätt att kräva betalningen. Att det tillkommande beloppet normalt kommer att vara högre än det belopp som i stället hade kunnat erhållas omedelbart vid försäljningen kan ses som dels en kompensation för den senare betalningstidpunkten, dels en riskkompensation. Beloppet kan även bli mindre än vad som kunnat erhållas omedelbart. Det förefaller därför omotiverat att anse att någon räntedel finns i dessa betalningar, i de fall väsentlig osäkerhet råder om betalningens storlek. Betalningen bör i sin helhet anses som köpeskilling, då den i allt väsentligt representerar realisation av ett slags kvarvarande intresse i den försålda egendomens värdeutveckling.[69]

Om betalningen skulle uppdelas på köpeskilling och ränta framstår det som något mer motiverat att köparen får indexuppräkna köpeskillingsdelen.

Oavsett de realekonomiska argument som finns för alternativ B torde rättstillämpningen ske enligt alternativ A, då det ligger i linje med lagstiftningen och den mer formella behandling som praxis företagit i övrigt avseende indexuppräkning. Se närmast RÅ80 1:82 där hela köpeskillingens storlek var

[67] Ovan i avsnitt 7.3.1 punkt 4 har angivits den uppfattningen att indexuppräkning är motiverad från tidpunkten då fastighetens värdestegring övergår från säljaren till köparen.

[68] Hur det förhåller sig härmed i det enskilda fallet kan dock vara mycket varierande. Teoretiskt sett borde indexuppräkningen omfatta värdet av det kapital som säljaren vid försäljningstidpunkten låter kvarstå som en investering i fastigheten, men detta värde kan inte uppskattas.

[69] Jfr RR:s dom 1986.04.07 där värdeförändringar på en obligation vars värde i sin helhet anknutits till guldpriset ansetts vara kapitalvinst eller kapitalförlust; se vidare avsnitt 13.3.1.1.

oviss åtta år efter dagen för bindande avtal om överlåtelse, men indexuppräkning för köparen ändå utgick från den sistnämnda dagen. De lege ferenda förordas dock en tillämpning av alternativ B.

12.4 Beaktande av omständigheter som inträffar efter avyttringen

En fastighetsförsäljning beskattas som en tillfällig förvärvsverksamhet där försäljningen är den första och den sista händelsen i förvärvskällan. Någon bestående varaktig förvärvskälla föreligger inte efter avyttringen. Som visats i föregående avsnitt kan dock realisationsvinstberäkningen och därmed förvärvskällan hållas öppen i fall där ovisshet föreligger om viss del av försäljningsintäkten. Detta får dock betraktas som ett undantag från en huvudregel om att varje avyttring föranleder beräkning och beskattning av realisationsvinst endast vid ett tillfälle.

Inträffar efter avyttringen omständigheter som har betydelse för realisationsvinstens storlek kan dessa enligt huvudregeln beaktas endast genom en rättelse av den ursprungliga vinstberäkningen. I nedanstående avsnitt behandlas sådana omständigheter som påverkar värderingen av köpeskillingen, avsnitt 12.4.1, och omkostnadsbeloppet, avsnitt 12.4.2.

12.4.1 Förändringar i uppskattningen av köpeskillingens värde

1. Till den del köpeskillingen uppfattas som möjlig att värdera vid avyttringen upptas som försäljningsintäkt det då uppskattade värdet. Inträffar därefter en förmögenhetsminskning på den erhållna betalningen kan denna formellt sett inte beaktas inom ramen för den ursprungliga realisationsvinstberäkningen utan kan endast beaktas som en separat kapitalförlust.[70] Realisationsvinstberäkningen kan däremot ändras om man senare visar att försäljningsintäkten värderades för högt.

Någon explicit rättelsemöjlighet inom ramen för det ordinära taxeringsförfarandet har inte närmare diskuterats i lagförarbetena. I prop 1927:102, s 412, uttalades endast rent allmänt att kontantprincipen, i motsats till belöpandeprincipen, inte krävde att någon rättelsemöjlighet fanns. Uttalandet har av Englund, 1962 s 223 och 227, tolkats så att lagstiftaren förbisett behovet av rättelsemöjligheter bl a vid realisationsvinstbeskattningen. Welinder, SST 1962 s 378, menar däremot att "behovet av korrigering i de fall, som E(nglund) berör, kan ej gärna varit främmande för lagstiftaren, men det väsentliga är, att han ej tagit direkt hänsyn härtill." I SOU 1949:9, s 78, angavs att förhållande-

[70] Denna uppfattning framfördes redan före KL:s införande; Davidson 1914 s 29.

na inte var tillfredsställande, men frågan hänvisades till behandling i annat sammanhang. Det finns knappast anledning att tro att lagstiftaren har ställt sig principiellt avvisande till en rättelsemöjlighet.

2. En felaktig och för hög värdering av köpeskillingen kan rättas innan taxeringen vunnit laga kraft genom utnyttjande av ordinära rättelsemöjligheter och därefter genom extraordinära rättsmedel som resning och 100 § 7 p TL. En dylik rättelse kräver primärt att de förutsättningar som den ursprungliga värderingen grundade sig på visar sig ursprungligt felaktiga. Detta kan visas genom senare inträffade omständigheter, som utebliven betalning etc.[71]

Principiellt går en viktig skiljelinje mellan sådana omständigheter som får anses påverka resultatet av den företagna fastighetsförsäljningen och sådana omständigheter som påverkar värdet av en placering av köpeskillingen i en annan tillgång. Endast omständigheter av det förra slaget bör kunna utgöra grund för en ändring av realisationsvinstberäkningen.

Realisationsvinstbeskattningen avser den vinst som uppstår när säljaren definitivt avhänt sig alla sina rättigheter och förpliktelser avseende fastighetsinnehavet. Vinstberäkningen utgår från de omständigheter som föreligger på överlåtelsedagen.[72] Betalningar med ett klart värde torde i princip uppskattas till det värde som betalningsmedlen har på överlåtelsedagen.

Har realisationsvinsten på detta sätt bestämts enligt vid avyttringen kända omständigheter kan en rättelse ske om senare inträffade omständigheter visar att den ursprungliga realisationsvinstberäkningen baserade sig på en felaktig uppfattning av föreliggande omständigheter. I praxis finns fall där rättelse av den beräknade försäljningsintäkten medgivits dels vid bristande värde på köpeskillingsfordringar, beroende på omständigheter hänförliga till köparen, dels vid återbetalning av köpeskilling beroende på omständigheter hänförliga till den försålda fastigheten.

3. I praxis har rättelse av realisationsvinstberäkningen skett med framhävande av att vinstberäkningen fortfarande sker på grundval av betalningarnas värde vid försäljningstidpunkten. I varierande utsträckning har antytts att efterkommande händelser tillåtits påverka denna värdering. En kort sammanfattning skall ges av några rättsfall.

> I RÅ 1983 Aa 62 hade säljaren 1975 som betalning för en fastighet bl a erhållit en revers på 100 tkr. Köparen var senare tvungen att sälja fastigheten vidare till Larsson. Den ursprungliga reversen löstes därvid av Larsson mot utbyte av en fastighet värd 25 000 kr. RR ansåg att "det måste antas att reversfordringen varit oviss redan från uppkomsten . . . Den osäkra fordringens värde vid köpetillfället

[71] Bergström, SST 1985 s 742 ff, har utförligt behandlat grunderna för omprövning av lagakraftvunna taxeringar.

[72] Detta framgår bl a av rättspraxis angående bestämmande av innehavstid för indexuppräkning etc; se avsnitt 7.3.1.

Se vidare om värdering av försäljningsintäkten vid denna tidpunkt i avsnitt 5.2.1.

och vid beskattningsårets, 1975, utgång kan skäligen uppskattas till" det värde säljaren senare lyckades tillgodogöra sig.

RÅ 1981 Aa 15 avsåg en fastighetsförsäljning. RR uttalade att då "köparen, som varit insolvent redan vid köpetillfället, inte kunnat erlägga 220 000 kr av den avtalade köpeskillingen" uppkom ingen realisationsvinst.

RÅ 1975 ref 54 avsåg en slutförsäljning av en rörelse. RR uttalade att "N:s i målet lämnade uppgift, att hennes fordran hos köparen av hennes rörelse varit att betrakta som osäker, får numera anses bestyrkt genom vad som upplysts om att köparen och det bolag, som denne bildat för bedrivande av rörelsen, icke haft förmåga att avbetala annat än en jämförelsevis mindre del av fordringen . . . fordringens värde vid beskattningsårets utgång (kan) skäligen uppskattas till (det amorterade beloppet)". I referatrubriken angavs vidare att "hänsyn tagits till att enligt vad som senare framgått – likvid för säljarens fordran å köpeskilling influtit blott till en mindre del".[73]

Sker rättelsen inom ramen för en pågående ordinarie prövning av taxeringen kan vid försäljningen svårbedömbara omständigheter bedömas genom eftersyn. Sker rättelsen genom resning kan på liknande sätt anses att en ny omständighet, exempelvis att köparens insolvens öppet manifesterats i en konkurs, klarlagt existensen av en redan vid försäljningen föreliggande omständighet, insolvensen.

Bedömer man däremot att värdeförändringen på köpeskillingen inträffat först efter försäljningen torde i princip inte rättelse kunna ske. Man kan förmoda att det i verkligheten dock förhållit sig på detta sätt i flera fall där rättelse medgivits,[74] men en sådan uppfattning kan varken verifieras eller vederläggas. En sådan rättstillämpning vore formellt felaktig, något som dissidenten i RÅ 1975 ref 54 understrukit.

RR har åtminstone vid värderingen av betalningen tagit hänsyn till omständigheter som inte i full utsträckning torde ha varit förväntade på försäljningsdagen.[75] Det faktum att varken säljarna eller taxeringsmyndigheterna kände till omständigheterna vid försäljningen respektive taxeringen av realisationsvinsten utesluter dock inte att omständigheterna, köparens insolvens el dyl, förelåg redan vid försäljningen.

Det är i praktiken svårt att avgöra vid vilken tidpunkt dylika omständigheter inträffar. Det förefaller därför riktigt att presumtionen är att omständigheten förelåg redan vid försäljningen.

Frågan är vidare om det inte finns anledning att tillåta en sådan rättelse även

[73] Då rörelsen var slutavyttrad förelåg inte den möjlighet till nedskrivning på fordringar som finns vid förlust på driftfordringar i en bestående rörelse. Situationen är därför densamma som vid realisationsvinstbeskattningen.

[74] I RÅ 1975 ref 54 har en dissident, Petrén, uppfattningen att så var fallet. Det tycks även vara Bergströms, SST 1985 s 748, uppfattning. Se vidare Petréns uppfattning, framförd i den avvikande meningen, att det även är fallet i andra rättsfall.

[75] Se även det av Bergström, SST 1985 s 745, anförda fallet RÅ 1976 Ba 307.

i fall där den ursprungliga värderingen torde ha varit riktig med utgångspunkt från då rådande omständigheter, men att dessa var så osäkra att betalningen inte kunde anses vara "verkligen förvärvad och till sitt belopp känd", 41 § anv p 4, och att beskattningen därför i denna del borde ha anstått till dess klarhet erhållits; jfr praxis angående oviss betalning. Exempelvis kan köparen ha varit solvent vid förvärvet, varför köpeskillingsfordran hade fullt värde, samtidigt som köparens situation och lämnad säkerhet var mycket osäker. I en sådan situation kan det vara motiverat att anse att betalningen inte är "verkligen förvärvad och till sitt belopp känd" innan säljaren haft möjlighet att uppbära kontant betalning eller på annat sätt säkerställa betalningen för fordran. Detta kan motivera att man vid rättelse beaktar omständigheter som inträffar fram till denna tidpunkt.

Sammanfattningsvis finns skäl för att man i praxis kan sträcka sig långt i en presumtion av att en senare påvisad nedvärdering av köpeskillingen visar det värde som köpeskillingen verkligen hade vid försäljningen. Av billighetsskäl kan måhända t o m en viss förträngning av verkliga omständigheter vara motiverad.

Nackdelen med en sådan rättstillämpning är att gränserna för rättelsemöjligheterna blir subjektiva och kan variera från domstol till domstol. Nedan skall ett försök göras att visa på de typsituationer där rättelse medgivits och där det framstår som typiskt sett motiverat.

4. Först skall diskuteras den närmare tidpunkten för värderingen av köpeskillingen. Frågan har redan berörts i avsnitt 5.2.1, där det angavs att normalt värderas betalningsmedlen till marknadsvärdet på dagen för bindande avtal om överlåtelse. Oviss betalning värderas dock till sitt värde dagen då visshet om värdet erhålls.

I RÅ 1983 Aa 62 och RÅ 1975 ref 54 anges även beskattningsårets utgång som värderingstidpunkt. Detta är förvirrande. I rättsfallen sammanföll försäljningsår och beskattningsår, men så är inte fallet vid en till senare år förskjuten betalning. Den viktigaste invändningen mot rättstillämpningen i fallen är dock att en erhållen betalning måste ges endast ett värde. Med två tidpunkter, som kan uppfattas som alternativa, ges möjlighet till val mellan två värden. Det vore ett brott mot reciprocitetsprincipen om vid ett byte, exempelvis av en fastighet mot aktier, säljaren skulle kunna värdera det erhållna bytesobjektet (intäkt vid fastighetsförsäljningen respektive ingångsvärde för aktierna) till värdet vid en tidpunkt och köparen (intäkt vid aktieförsäljningen respektive ingångsvärde för fastigheten) till värdet vid en annan tidpunkt.[76] Detta kan inte heller ha varit avsikten i praxis.

Det är svårt att finna skäl till varför värdeförändringar just under

[76] Angående reciprocitetsprincipen; se ovan avsnitt 3.2.4.3. Det anfördes där att principen har anslutning i förarbeten och praxis, men att reciprocitet i beskattningen inte alltid är motiverad. I här förevarande fall finns inte något skäl som talar mot reciprocitet.

avyttringsåret skall beaktas särskilt. Skall värdeförändringar efter avyttringsdagen beaktas är det motiverat om situationen varit sådan att säkerhet om betalningens värde inträtt först någon tid efter avyttringen; jfr vad som sagts ovan i punkt 3 om "verkligen förvärvad och till sitt belopp känd".

Mot bakgrund av det sagda är det diskutabelt om uttalandena i rättsfallen om beskattningsåret kan tilläggas någon särskild betydelse.

5. Den liberala rättelsepraxisen omfattar värderingen av köpeskillingsfordringar, dvs fall där betalningen faktiskt inte kommit säljaren tillhanda från köparen.[77] Kontantprincipens tillämpningssätt motiverar att en rättelsemöjlighet finns i dylika fall. Rättelse har även medgivits i fall där köpeskillingsfordran avyttrats, RÅ 1983 Aa 62, samt då återbetalning av köpeskilling till köparen torde ha skett; se exempelvis RÅ 1979 Ba 128.

Det finns däremot anledning att vara mer restriktiv beträffande värderingen av andra kapitaltillgångar som erhållits som betalning. Betalning i form av överlåtbara tillgångar utgör nya kapitaltillgångar vars värdeförändringar får beaktas vid avyttring av dem.[78] I dessa fall har säljaren möjlighet att omplacera den erhållna betalningen fr o m den dag han disponerar över betalningen.[79]

6. De omständigheter som senare inträffar och visar att betalningen var mindre värd än ursprungligen antogs är av en rad olika slag:
- Nedsättning av köpeskillingen efter dom, RÅ 1983 Aa 133, skiljedom, RÅ 1980 Aa 89, samt förlikningsavtal; RÅ 1979 Ba 128 och 1983 Ba 93. Nedsättning av köpeskilling beror typiskt sett på omständigheter som förelåg redan vid avyttringen, även om dessa omständigheters inverkan på köpeskillingen klarläggs först senare.
- Bristande värde på köpeskillingsfordran konstaterad genom avyttring, RÅ 1983 Aa 62, samt köparens insolvens; RÅ 1981 Aa 15.[80] I dessa fall beror det bristande värdet på köparens insolvens och en presumtion har skett att den omständigheten förelåg redan vid avyttringen.

[77] I Ds Fi 1984:1 "Egendomslivräntor" uttalas om beskattning av en kapitaliserad livränta att "om intäkten tagits upp till för högt belopp (överlåtaren avlider så att säga i förtid) torde taxeringen för avyttringsåret kunna korrigeras efter besvär i särskild ordning enligt 100 § TL inom de tidsmässiga ramar som gäller för sådana besvär."

Detta utgör ett exempel på att betalningen aldrig kommer säljaren tilhanda från köparen.

[78] Det kan hävdas att även en köpeskillingsfordran är en fristående kapitaltillgång med ett klart värde som säljaren kan välja att behålla eller att avyttra. Även om marknaden för säljarreverser utvecklats under senare år kan det dock inte ses som ett enkelt alternativ att avyttra fordran.

[79] Det är motiverat att vid överväganden om rättelse av den ursprungliga realisationsvinstbeskattningen beakta sådana värdeförändringar som inträffat innan säljaren haft möjlighet att överlåta den erhållna tillgången; jfr de skäl som anförts ovan i punkt 3.

[80] På vilket sätt insolvensen konstaterats framgår inte av rättsfallet.

Slutligen skall ett fall anmärkas som kan vara svårt att passa in i de förutsättningar som ovan angivits för att rättelse skall kunna ske. I RÅ 1973 A 59 hade säljaren efter fastighetsavyttringen på grund av kreditrestriktioner fått en checkräkningskredit på 75 000 kr uppsagd. Borgenären hade vid tiden för avyttringen säkerhet i fastigheten. Säljaren avtalade med köparen om att denne skulle betala skulden. Köparen ansågs härigenom ha betalat sin skuld för fastighetsköpet (88 500 kr) då mellanskillnaden utgjorde "rabatt för inlösen av lån". Genom resning nedsattes realisationsvinsten i konsekvens med en nedvärdering av köpeskillingen med 13 500 kr.

Det krävs en långtgående konstruktion för att se detta som en omständighet som, om den än inte direkt förelåg vid avyttringen, dock ingick i de osäkra förutsättningar varunder priset avtalades. En möjlighet är att köparen betalade det avtalade priset under förutsättning av att han medgavs en lång kredittid. Detta förutsatte i sin tur att säljarens checkräkningskredit fortsatte att bestå. Denna förutsättning var dock osäker och när den senare brast fick köpeskillingen nedsättas till det pris som kunnat erhållas vid en kontantförsäljning.

7. De ovan angivna rättsfallen gäller, med undantag av RÅ 1983 Aa 62, fall där betalning inte erhållits från eller återbetalats till köparen. En förlust kan även uppstå för säljaren genom en avyttring av köpeskillingsfordran. Idag existerar en viss marknad för s k säljarreverser. Detta innebär att säljaren inte alltid behöver invänta köparens betalning, utan kan i förväg sälja fordran till ett oftast neddiskonterat värde. En förlust är avdragsgill som en realisationsförlust vid avyttring av annan lös egendom (35 § 4 mom).

Omständigheterna kan vara sådana att den vid avyttringen konstaterade förlusten egentligen beror på ett ursprungligen bristande värde på köpeskillingsfordran. I detta fall skall rättelse ske av den ursprungliga realisationsvinstberäkningen i stället för att avdrag för realisationsförlust vid avyttring av fordran medges. Det framgår av en nyligen avkunnad dom (RR:s dom 1985.12.20) vars omständigheter kort skall återges:

> En fastighet såldes bl a mot likvid i form av en revers om 190 000 kr med säkerhet i inteckningar i fastigheten. Lånet var amorteringsfritt under en fem-årsperiod och skulle därefter amorteras under en tio-årsperiod samt löpa med en ränta om sex procentenheter över diskontot. Som villkor för fastighetsförsäljningen gällde enligt kontraktet att reversen skulle ha kunnat omplaceras hos AB B (synbarligen en fristående tredje man) senast på tillträdesdagen. Reversen överläts till AB B för 145 000 kr.
>
> På grundval av dessa omständigheter ansåg RR att "reversen redan vid försäljningstillfället i realiteten hade ett annat värde än det nominellt angivna 190 000 kr. Anledning saknas att bestämma detta värde till annat belopp än det som ... erhållit(s) vid överlåtelsen av reversen". Vid beräkning av köpeskilling för fastigheten värderades reversen därför till 145 000 kr och avdrag för realisationsförlust vid avyttring av reversen medgavs ej.

Frågan är om fallet skall uppfattas så att en vid försäljning konstaterad förlust på köpeskillingsfordran alltid antas bero på ett ursprungligen bristande värde på fordran. Omständigheterna i rättsfallet är så speciella att en sådan generell slutsats inte bör dras.

En försäljning av reverser förekommer ofta i situationer där säljaren föredrar att erhålla avdrag för en realisationsförlust på fordran i stället för att erhålla en rättelse av realisationsvinstberäkningen vid fastighetsförsäljningen. Fastighetsförsäljningen utvisade kanske inte någon realisationsvinst före rättelsen och någon realisationsförlust uppstår inte heller på grund av rättelsen. En fordringsförlust kan kanske däremot utnyttjas mot andra realisationsvinster.[81]

Någon valrätt föreligger inte och för realisationsförlustavdrag torde krävas att omständigheterna klart visar att reversen ursprungligen hade ett högre värde än vad som erhålls vid avyttringen. Detta ligger i linje med presumtionen i rättelsepraxis att en senare konstaterad förlust kan anses som en presumtion för ett ursprungligt bristande värde på köpeskillingsfordran för fastigheten.

8. Slutligen skall kort diskuteras, för de fall där rättelse kan företas, hur långtgående konsekvenser denna kan medföra. I ovan angivna rättsfall har rättelse medfört en nedsättning av den skattepliktiga realisationsvinsten. En rättelse bör givetvis även kunna medföra att en realisationsförlust uppstår. I avsnitt 14.2.2.2 punkt 6 skall diskuteras om en rättelse även kan medföra en förändring av klassificeringen av ett fång som försäljning eller gåva.

En rättelse i höjande riktning torde inte kunna göras inom ramen för de institut som ovan diskuterats, 100 § TL och resning. Däremot kan en försäljning av en köpeskillingsfordran till pris överstigande det värde fordran åsattes vid realisationsvinstberäkningen beskattas som en särskild realisationsvinst enligt 35 § 4 mom. Även amorteringar som överstiger detta belopp torde beskattas på samma sätt; jfr RÅ 1977 ref 39. Ett alternativt synsätt är att omedelbart har endast en försiktigt värderad säker köpeskilling beskattats, och att realisationsvinstbeskattningen fortfarande hålls öppen för en eventuell betalning som därutöver erhålls, dvs en uppskjuten beskattning med tillämpning av praxisregeln angående oviss framtida betalning, som diskuterats i avsnitt 12.3.

12.4.2 Utgifter nedlagda efter avyttringen

1. Vid realisationsvinstberäkningen föreligger avdragsrätt för alla investeringsutgifter som har samband med den avyttrade fastigheten och omkostnader som har samband med den aktuella avyttringen. Denna avdragsrätt omfattar även utgifter som kommer att inträffa efter avyttringen. Situationen är ovanlig och är inte explicit reglerad i KL. Huvudregeln är dock att realisationsvinstberäkningen är en enhet och att utgifter avdras som kostnader

[81] Även andra skäl kan finnas, som en önskan att erhålla en tillräckligt stor realisationsvinst på fastigheten för att få uppskov med beskattningen av denna, samtidigt som realisationsförlusten på fordran utnyttjas mot en annan realisationsvinst, exempelvis på aktier.

vid den tidpunkt vinsten beräknas, oavsett när utgiften erläggs; se avsnitt 6.1 punkt 3.

Vid avyttringen kan det dock vara omöjligt för säljaren att uppskatta storleken på en kostnad som skall ingå i realisationsvinstberäkningen. Problemet är en spegelbild av motsvarande problem med ovisshet och osäkerhet på intäktssidan, som behandlats tidigare i detta kapitel, och det ligger därför nära till hands att diskutera om det kan lösas på motsvarande sätt. Detta innebär att två olika alternativ finns. Realisationsvinstbeskattningen betraktas som öppen och avdrag kan medges det framtida år då utgiften blir klar. Realisationsvinstberäkningen betraktas som sluten och när utgiften blir klar får den beaktas genom rättelse av den ursprungliga beräkningen.

I praxis finns en klar tillämpning av det senare alternativet och detta alternativ behandlas därför först.

2. Förväntade framtida utgifter kan beaktas genom att kostnaden uppskattas vid realisationsvinstberäkningen. Det torde dock uppställas mycket höga krav på bevisning om storleken på utgiften för att ett sådant avdrag skall medges.[82] Normalt får framtida utgifter därför beaktas genom rättelse av den tidigare taxeringen av realisationsvinsten.[83] Som exempel härpå kan följande rättsfall anges:[84]

RÅ 1954 Fi 865. Säljaren hade lämnat köparen garanti för viss hyresinkomst. Säljaren fick infria garantin genom att erlägga skadestånd. RR medgav resning.

RÅ 1956 Fi 17. Säljaren förpliktades i dom erlägga skadestånd till nyttjanderättshavare, vars rätt han ej förbehållit vid försäljningen. RR medgav resning.

RÅ 1968 Fi 981. Fastigheten hade sålts 1959. Säljaren erhöll och betalade 1962 en räkning för förbättringsarbeten på fastigheten. RR medgav resning och avdrag för yrkat belopp.

RÅ 1968 Fi 82. I samband med försäljning av fastighet hade säljaren åtagit sig att efter överlåtelsen ombesörja ommålning av fastigheten. Säljaren yrkade avdrag för beräknad kostnad. Avdrag medgavs inte i inkomstslaget annan fastighet och "enär skattepliktig realisationsvinst ej uppkommit . . . icke heller i inkomstkällan tillfällig förvärvsverksamhet".

RR:s dom 1985.12.18. A hade nedlagt reparationskostnader efter dagen för köpekontraktets undertecknande. Avdrag medgavs ej i inkomstslaget annan fastighet. RR: "Av utredningen framgår att i samband med fastighetsaffären överenskommelse träffats mellan A och köparen om att vissa reparationsarbeten

[82] Jfr praxis angående avsättning för framtida utgifter i rörelse. Förutsättningarna för att medge avdrag är väsentligt bättre i rörelse, men man är ändå restriktiv i praxis. Som en bidragande orsak härtill anger Thorell, 1984 s 349, att omständigheterna som regel varit oklara. Vid realisationsvinstbeskattning tillkommer att det torde vara omöjligt att senare beskatta en avsättning som visar sig vara för stor, och detta talar för en restriktiv rättstillämpning. Jfr dock RÅ 1968 Fi 82 nedan.

[83] Om utgiften därvid behandlas som försäljningsomkostnad eller förbättringskostnad är utan intresse, då detta inte påverkar den skattepliktiga vinstens storlek.

[84] Bergström, 1984 s 95 ff, har utförligt behandlat beskattningskonsekvenserna av skadestånd som utgår i samband med ogiltiga fastighetsförsäljningar. Dessa frågor behandlas inte här.

skulle bekostas av A samt att muntligt avtal av denna innebörd slutits mellan parterna före kontraktsdagen. Vid angivna förhållanden får A enligt anvisningarna till 36 § KL anses berättigad att i förvärvskällan tillfällig förvärvsverksamhet tillgodoföra sig avdrag såsom omkostnad för ifrågavarande reparationskostnader . . .".

Resning torde generellt beviljas när nya utgifter uppkommer som har ett klart samband med den försålda fastigheten, och är av sådan karaktär att de skulle ha beaktats vid realisationsvinstberäkningen om de hade varit kända vid försäljningen. Av RR:s sistnämnda dom framgår att reparationskostnader kan beaktas, trots att dessa normalt skall avdras vid den löpande beskattningen. Förklaringen torde vara realisationsvinstbeskattningens restpostfunktion; se avsnitt 6.1. Utgiften är en investering i fastigheten och den har inte kunnat kostnadsföras vid den löpande beskattningen.[85]

Det torde krävas att utgiften har uppkommit på grund av omständighet som inträffat senast i samband med fastighetens försäljning. En sådan omständighet är säljarens utfästelse att vidta vissa åtgärder.

Ett exempel kan belysa avgränsningen. Säljaren utfäster vid avyttringen att färdigställa en byggnad i visst skick. Alla kostnader som har ett normalt samband med denna utfästelse torde vara avdragsgilla vid realisationsvinstbeskattningen. Om säljaren däremot exempelvis blir skadeståndsskyldig pga försumlighet att fullfölja utfästelsen är det mer diskutabelt om den därigenom tillkommande kostnaden kan anses ha sådant normalt samband med fastighetens försäljning att den kan beaktas vid realisationsvinstbeskattningen.[86]

I RÅ84 1:31 förvärvades en tomt varpå säljaren skulle uppföra en byggnad. Byggnadskostnaden ansågs för köparen inte utgöra en del av ingångsvärdet utan som en separat förbättringskostnad; se avsnitt 7.3.1.

Civilrättsligt torde uppförandet av byggnaden inte anses vara försäljning av fast egendom; jfr Jan Hellner 1984 s 44. Skatterättsligt torde denna bedömning ofta sakna intresse, då säljaren bedriver byggnadsrörelse och såväl försäljning av fast som lös egendom beskattas i inkomstslaget rörelse. Vid en icke-yrkesmässig försäljning skulle dock en tillämpning av 35 § 4 mom kunna komma ifråga. Ofta blir slutresultatet detsamma som om ersättningen medräknas i realisationsvinstberäkningen vid försäljningen av tomten. Någon gång kan det dock vara till nackdel för säljaren då han inte effektivt kan utnyttja avdraget för det indexuppräknade omkostnadsbeloppet vid fastighetsvinstberäkningen.

Funktionella skäl talar för att medta sådana byggnadsåtgärder som ingår i köpeavtalet för fastigheten i fastighetsvinstberäkningen. Detta är även i huvudsak innebörden av RR:s dom 1985.12.18, där byggnadsåtgärden t o m endast avtalats muntligen. Fallet avsåg dock endast en begränsad byggnadsåtgärd, och det är osäkert om motsvarande gäller när en hel byggnad skall uppföras av säljaren. I detta fall

[85] Det förefaller dock inte sannolikt att detta gäller även för rena driftkostnader som inte är investeringar i fastigheten med värde för köparen.

[86] Jfr avdragsrätten för kapitalförluster behandlat i avsnitt 6.5.3. På grundval av resonemanget i avsnitt 6.5.3 skulle i och för sig en avdragsrätt kunna vara motiverad. Här tillkommer dock kravet att för rättelse skall kostnaden bero på en omständighet som förelåg redan vid avyttringen.

föreligger dock nästan undantagslöst byggnadsrörelse, varför problemet inte torde ha praktiskt intresse.

3. Ett alternativ till den ovan behandlade rättelsemöjligheten är att realisationsvinstbeskattningen hålls öppen i de fall osäkerhet råder om en väsentlig framtida utgiftspost, till dess klarhet erhållits. Exempel på en sådan rättstillämpning finns i RSV/FB Dt 1979:10 där RR angav att en realisationsförlust fick anses hänförlig till det år då anskaffningskostnaden blev känd för en post sålda aktier. I fallet uppsköts hela resultatberäkningen till det senare året, och av fallet framgår därför inte om en kostnadspost kan separeras från resultatberäkningen i övrigt och avdras det år då kostnadens storlek blir klar. Mot bakgrund av att man i praxis endast finner exempel på rättelse genom resning förefaller det inte troligt att ett sådant separat efterkommande avdrag medges.[87] De skäl som motiverar en sådan öppen beskattning på intäktssidan har inte samma relevans på kostnadssidan.[88]

Det torde dock finnas möjligheter att omvandla osäkerhet på kostnadssidan till osäkerhet på intäktssidan varigenom beskattningen kan delas upp på två tillfällen. Följande exempel kan visa hur detta kan fungera:

> Grundförhållandena på en fastighet anses som oklara och säljaren utfäster sig att bestrida alla kostnader för pålning etc som överstiger 100 tkr, dock maximalt upp till en kostnad av 250 tkr. Fastighetens omkostnadsbelopp uppgår till 1 mkr. Med nyssnämnda utformning av garantin bestäms fastighetens försäljningspris till 2 mkr. En realisationsvinst på 1 mkr beskattas då omedelbart. Måste säljaren senare erlägga garantin får han ansöka om resning.
>
> Alternativet är att sälja fastigheten för 1 850 tkr, med rätt för säljaren att erhålla tillkommande köpeskilling med ett belopp lika med 250 tkr minus pålningskostnaden, dock högst lika med 150 tkr. Detta tillkommande belopp torde beskattas först när det är klart att det kommer att utgå.[89]

12.4.3 Rättelsers påverkan på köparens ingångsvärde

En rättelse innebär en förändrad uppfattning av en omständighet vid avyttringen. Den sedermera vunna klarheten om omständighetens innebörd har därför även relevans för köparen av fastigheten. Hans ingångsvärden torde därför ändras i konsekvens med rättelsen av säljarens beskattning. Detta är en rimlig reciprocitet; jfr avsnitt 6.2.1.

[87] Jfr Englund, SST 1979 s 706, som behandlar fallet att vid fastighetens försäljning har överenskommits om andel såväl i framtida vinst som framtida förlust vid vidareavyttring av fastigheten. Han anser att ett framtida avdrag för andel i förlusten är uteslutet och att rättelse måste ske genom resning.

[88] Det går inte att beskatta en tillkommande betalning genom ändring i extraordinär ordning av den ursprungliga beskattningen, men möjligheten finns att beakta en oviss kostnad genom rättelse i extraordinär ordning.

[89] Jfr Hagstedt m fl 1979 s 124 f.

Som ett exempel härpå kan anföras RÅ 1973 ref 93 där köpeskillingen nedsattes. Som köparens ingångsvärde ansågs köpeskillingen efter nedsättningen. Detsamma torde gälla i samtliga fall där köparen erhåller en betalning från säljaren beroende på en omständighet som förelåg vid förvärvstidpunkten. Erhålls däremot skadestånd på grund av en senare inträffad omständighet, exempelvis att köparen inte på avtalad tidpunkt kan tillträda fastigheten, kan skadeståndet anses sakna samband med förvärvet. Det får då beskattas enligt de regler som gäller för skadestånd i övrigt.[90]

Vad gäller utebliven betalning från köparen kan en reservation mot ovanstående resonemang införas. Köparen kan sedermera faktiskt komma att infria sin skuld till säljaren. Oavsett om detta medför beskattning av säljaren eller ej bör kravet på att korrekt beakta den individuella skatteförmågan här ha företräde framför reciprociteten och köparens ingångsvärde måste bestämmas till vad han faktiskt erlagt.[91]

12.5 Sammanfattande synpunkter

1. I detta kapitel har behandlats frågor om den närmare tidpunkten för beskattning av realisationsvinsten eller delar av den. Grunderna för reglerna och rättstillämpningen på området är överväganden om värderingssäkerhet och betalningsförmåga.

Som huvudregel beskattas hela realisationsvinsten vid ett enda tillfälle oavsett om betalning kommer att utgå vid flera olika tillfällen. Den i praxis utformade "första kronans princip" innebär att skattskyldigheten inträder så fort någon del av köpeskillingen blir tillgänglig för lyftning. Denna betalning kan vara hur liten som helst, vilket visar att betalningsförmågan i rättstillämpningen inte har tillmätts någon större betydelse.

Osäkerhet om köpeskillingens storlek beaktas i rättstillämpningen på två sätt.

Har en del av köpeskillingen bestämts så att den är beroende av en framtida händelse inträder skattskyldighet för denna intäkt först när denna betalning blir tillgänglig för lyftning. Beskattningen av realisationsvinsten kan härigenom bli uppdelad på två beskattningsår, vilket kan betraktas som ett undantag från huvudregeln.

Tillämpas däremot huvudregeln så att köpeskillingen i sin helhet har ansetts möjlig att värdera vid avyttringen kan osäkerheten vid denna värdering beaktas genom en rättelse. Visar sig den ursprungliga värderingen senare vara felaktig, kan den ursprungliga vinstberäkningen rättas.

[90] Avser skadeståndet hinder i fastighetens nyttjande innebär detta att det är skattepliktigt vid konventionell beskattning, men skattefritt vid schablonbeskattning; 19 § anv p 1.

[91] Angående egendomslivräntor har dock dep chefen i prop 1983/84:140 s 18 förordat reciprocitet. Se avsnitt 3.2.4.3 angående motiv för en annan uppfattning.

2. *Huvudregeln* för skattskyldighetens inträde är inte likformig och beaktar inte heller betalningsförmågan. Det förra är fallet genom att väsentligt likartade transaktioner kan beskattas vid olika tidpunkter beroende på de former för betalning som avtalas. Det senare är fallet genom att skattskyldighet inträder även om endast en ringa del av köpeskillingen erhållits.

Huvudregeln kan ses som en kompromiss mellan en omedelbar beskattning vid avyttringen och en avbetalningsmetod som proportionerar beskattningen av realisationsvinsten i takt med att betalning erhålls. Den förefaller vara en dålig kompromiss. Å ena sidan öppnar den en möjlighet för den skattskyldige att uppskjuta beskattningen genom att förskjuta betalningen; en förskjutning som ofta kan sakna andra motiv än de skattemässiga. Å andra sidan beaktar den inte konsekvent betalningsförmågan, då även en mycket liten initialbetalning medför att hela realisationsvinsten beskattas.

Regeln är däremot lätt tillämplig. Det problem som finns är att avgöra vad som är betalning i regelns mening. Då regeln i sig inte är likformig och man i praxis inte tillmäter betalningsförmågan någon väsentlig betydelse, finns inte anledning att företa några ändamålsöverväganden vid bedömning av vad slags betalning som medför att skattskyldighet inträder. En strikt tillämpning innebär att varje annat betalningsmedel är en säljarens fordran på köparen medför att skattskyldighet inträder.

3. Praxisregeln om uppskjuten beskattning av oviss framtida betalning får anses vara en nödvändig och riktig komplettering av huvudregeln. Det ligger i regelns karaktär att det inte går att ange något exakt gräns för hur stor ovisshet som skall föreligga för att en uppskjuten beskattning skall medges.

En uppskjuten beskattning är motiverad redan vid en relativt liten osäkerhet, om möjligheten till rättelse vid dock tillämpning av huvudregeln är begränsad. I praxis förefaller man dock tillämpa rättelseinstituten extensivt. Den uppskjutna beskattningen är därför inte nödvändig på grund av att en felaktig uppskattning av den ovissa köpeskillingen inte skulle kunna rättas. Rättelsemöjligheten är en extraordinär möjlighet och försiktighet är därför ändå motiverad vid realisationsvinstberäkningen. En uppskattning av värdet skulle bli godtycklig vid en stor osäkerhet. Vidare ger en oviss betalning en begränsad skatteförmåga.

Det är oklart på vilket sätt fastighetens omkostnadsbelopp får avdras när skattskyldighet för försäljningsintäkten delas upp på två olika beskattningsår. Övervägande skäl talar dock för att resultatet av försäljningen betraktas som öppet till dess klarhet erhållits om den tillkommande köpeskillingen. Detta innebär att en realisationsvinst innan dess endast kan beskattas om den klara intäkten överstiger hela omkostnadsbeloppet och en realisationsförlust kan inte avdras förrän det står klart att totalintäkten inte kommer att överstiga omkostnadsbeloppet.

4. De relativt omfattande möjligheterna till rättelse kan förklaras med att man i praxis fingerat att köpeskillingen ursprungligen haft det lägre värde som senare påvisas. Det finns goda skäl att, såsom huvudregeln om omedelbar beskattning av hela realisationsvinsten är utformad, medge rättelse när betalning av en köpeskillingsfordran uteblir oavsett om detta beror på en omständighet som förelåg redan vid avyttringen eller ej. Förutsebarheten skulle väsentligt förbättras om en explicit regel med denna innebörd infördes. Det föreligger nämligen alltid osäkerhet om vilken omfattning och stabilitet en rättstillämpning har, när den väsentligen torde grunda sig på billighetsskäl.

13. AVKASTNING ELLER KÖPESKILLING

I detta kapitel skall i huvudsak studeras frågor angående avkastningens anknytning till den försålda fastigheten. Normalt uppbär säljaren avkastningen som belöper på tiden fram till avyttringen varefter köparen uppbär avkastningen. Upplåtelse- och överlåtelseavtal kan dock konstrueras så att avkastningen kommer att uppbäras annorlunda. Detta påverkar de vederlag som utgår i samband med överlåtelsen. Det kan därför vara nödvändigt att göra en bedömning av om de vederlag som utväxlas utgör ersättning för avkastning eller köpeskilling för fastigheten.

Framställningen disponeras på följande sätt. Först studeras något innebörden av avkastningsbegreppet; avsnitt 13.1. Därefter diskuteras ekonomiska aspekter på avkastningens fördelning mellan säljare och köpare samt den civilrättsliga regleringen av frågan; avsnitt 13.2. Diskussionen av den skatterättsliga bedömningen delas upp på två huvudtyper av fall. Först behandlas fall där avkastningen upplupit men ännu ej uppburits av säljaren; avsnitt 13.3. Därefter behandlas fall där säljaren på olika sätt förfogat över avkastning som belöper på tid efter överlåtelsen, antingen genom att han mot förskott upplåtit den till tredje man eller genom att han förbehåller sig att uppbära avkastning även efter försäljningen; avsnitt 13.4.

13.1 Vad är avkastning?

Med avkastning kan förstås en nyttighet som erhålls från en tillgång utan att tillgångens kapitalvärde förbrukas. Fastighetens ägare kan uppbära denna nyttighet direkt eller indirekt genom uthyrning till en nyttjanderättshavare. Mellan ägaren och nyttjaren av en kapitaltillgång utväxlas flera olika typer av prestationer. Ägarens huvudprestation är att ställa kapitaltillgången till förfogande. Nyttjaren betalar ersättning för nyttjandet så länge det fortgår och återlämnar därefter tillgången. En del av ersättningen för nyttjandet kan avse förbrukning av kapitaltillgångens substans och utgör därför inte avkastning. I princip bör endast vad som återstår av nyttjarens betalningar, efter det att kapitaltillgångens ursprungsvärde återställts till ägaren, anses vara avkastning.

Ovanstående har följande innebörd för fastigheter. Fastighetsägaren upplåter fastigheten till hyresmannen. Vid upplåtelsens slut återfår han dispositionsrätten över fastigheten. Under upplåtelsetiden uppbär han hyra.[1] Till viss

[1] I detta kapitel används normalt hyra som beteckning på nyttjanderättsersättningen.

del kan hyran gå åt till att täcka av upplåtelsen föranledd värdeminskning (fysiskt slitage) på fastigheten. Hyresmannen kan även ha uppfört anläggningar på fastigheten som kan ha medfört en bestående värdeökning. Dessa värdeförändringar minskar respektive ökar i princip vad som är att anse som avkastning från upplåtelsen.

Andra förändringar av fastighetens värde, som inträffar under upplåtelsetiden, kan inte inräknas i avkastningen även om de har ett samband med den pågående upplåtelsen. Om exempelvis fastigheten stiger i värde på grund av förväntningar om att hyran från den nuvarande hyresmannen framdeles skall kunna öka, är denna värdeförändring typiskt sett en orealiserad kapitalvinst.

Den löpande inkomstberäkningen är enligt KL anordnad så att alla betalningar behandlas som bruttoavkastning varifrån sedan fysisk värdeminskning, och andra kostnader, får avdras.

Den löpande beskattningen sker i inkomstslagen jordbruksfastighet, annan fastighet eller rörelse. Enligt KL beskattas även vinster på avyttringar av vissa fastighetstillbehör som intäkt av fastighet; se exempelvis 24 § anv p 4. Det rör sig här om en praktisk avgränsning mellan realisationsvinstbeskattning och den löpande beskattningen. Har tillgången fått avskrivas enligt reglerna för inventarier skall en eventuell vinst vid försäljning hänföras till den löpande beskattningen.

Av RÅ 1982 Aa 30 framgår att avyttras andra, än i 24 § anv p 4 nämnda, fastighetstillbehör skall avyttringen realisationsvinstbeskattas, även om den sker utan en samtidig avyttring av mark. I rättsfallet hade en järnvägsanläggning, som avskrivits som byggnad, rivits och försålts.

13.2 Fördelning av avkastning mellan säljare och köpare från ekonomiska och civilrättsliga utgångspunkter

1. Den viktigaste ekonomiska konsekvensen av en fastighetsöverlåtelse är att dispositionsrätten till fastighetsavkastningen övergår från säljaren till köparen. Vidare övergår en rad attribut, som har ett mer eller mindre direkt samband härmed, som fastighetens värdeförändringar, dess användning som pantsäkerhet etc.

Tidpunkten för övergången av rätten att uppbära avkastning har betydelse för kvalificeringen av betalningar som utgår mellan nyttjanderättshavare och mellan säljaren och köparen. Frågan är därför när avkastningsrätten kan anses övergå från säljaren till köparen.

Normalt bestäms köpeskillingen för fastighet när bindande avtal om överlåtelsen ingås.[2] Detta sker med utgångspunkt från fastighetens då gällande marknadsvärde. Detta värde inbegriper fastighetens framtida avkast-

[2] Se avsnitt 12.3 om undantag härifrån i form av avtal om tillkommande oviss köpeskilling.

ning. Bestäms köpeskillingen till detta värde tillkommer i ekonomisk mening fastighetens avkastning fr o m kontraktsdagen köparen.

Ofta sammanfaller inte kontraktsdagen med köparens tillträdesdag och säljaren fortsätter då att uppbära avkastning fram till denna tidpunkt. Köparen erlägger å andra sidan huvuddelen av köpeskillingen först vid denna tidpunkt och kan förränta detta kapital på annat sätt intill dess. Uppskattar parterna värdena av nettoavkastningen och förräntningen som i stort likvärdiga påverkas inte priset på fastigheten. Det förefaller i så fall åtminstone praktiskt sett inte särskilt motiverat att företa en omrubricering av de uppburna intäkterna.

I stället kan en bedömning ske med utgångspunkt från vems kapital som är investerat i fastigheten. När säljaren erhållit betalning i sådan form att han erhåller annan avkastning än från fastigheten, exempelvis ränta på en revers etc, kan säljaren inte gärna dessutom anses fortsätta att uppbära avkastning från fastigheten.[3] Det i fastigheten investerade kapitalet är nu i stället köparens. Med denna utgångspunkt är betalningsdagen den ekonomiskt relevanta tidpunkten för avkastningsrättens övergång.

Vid vissa överlåtelser fortsätter säljaren att uppbära avkastning även efter det att köparen erlagt huvuddelen av köpeskillingen. Det är åtminstone i dessa fall motiverat att i ekonomisk mening anse att denna avkastning tillkommer köparen, och således är en del av den köpeskilling köparen erlägger till säljaren. Det kan dock ändå finnas anledning att beskatta avkastningen hos säljaren; se vidare nedan avsnitt 13.4.

2. Enligt den *civilrättsliga* regeln i 4 kap 10 § JB tillkommer avkastning som fastigheten frambringar före tillträdesdagen säljaren: "Arrendeavgift, hyra och annan inkomst av fastigheten, som belöper på tiden före tillträdesdagen tillkommer säljaren."[4] Tillträdesdagen är således civilrättsligt vattendelaren mellan säljare och köpare för fördelning av fastighetens avkastning. En belöpandeprincip skall tillämpas, dvs en bokföringsmässig fördelning. Regeln är dispositiv. Säljare och köpare kan därför avtala om en annan fördelning.[5]

[3] Jfr bolagsskatteberedningens uttalande: "Till utgångspunkt har beredningen härvid funnit sig böra taga, att utdelning bör betraktas såsom avkastning av det kapital, som nedlagts i den aktie, banklott eller andel, för vilken utdelning utgått. Utdelning bör därför icke kunna betraktas som intäkt av kapital för någon, som icke ägt det ifrågavarande kapitalet ..."; citerat från prop 1943:12 s 24.

[4] Nyttjanderätt till fast egendom kan upplåtas på högst 50 år, i vissa fall dock högst 25 respektive 5 år; 7 kap 5 § JB. Nyttjanderätten åtnjuter skydd vid en fastighetsöverlåtelse om den inskrivits enligt 7 kap 10 § JB eller dess bestånd har förbehållits av säljaren; 7 kap 11 § JB.

[5] Westerlind 1971 s 237.

I 7 kap 17 § JB anges vidare att köparen är "berättigad att uppbära arrendeavgift, hyra eller annat vederlag för rättigheten i den mån vederlaget förfaller till betalning efter det att han tillträtt fastigheten." Denna regel avser endast att ange till vem nyttjanderättshavaren med befriande verkan kan betala; jfr lagrådets uttalande NJA II 1972 s 226. Regeln påverkar däremot inte fördelningen mellan köparen och säljaren.

JB innehåller däremot ingen regel om tidpunkten för köpeskillingens erläggande. Det normala torde vara att köparen erlägger handpenning vid köpeavtalets undertecknande samt resterande köpeskilling vid tillträdet. Det kan antas att lagstiftaren sett tillträdet som utväxlingsdag för prestationerna på ömse sidor.

3. Praktiskt sett bör tillträdesdagen vara den tidpunkt som normalt skall användas vid den skatterättsliga fördelningen av avkastning mellan säljare och köpare. Nedan kommer fördelningen att diskuteras med denna utgångspunkt. I avsnitt 13.4.7.2 kommer en närmare diskussion att föras om hur säljarens förbehåll av avkastningen i tiden mellan kontrakts- och överlåtelsedagen påverkar realisationsvinstberäkningen.

13.3 Avyttring av fastighet med upplupen avkastning

1. I enlighet med resonemanget i föregående avsnitt, tillkommer i normalfallen avkastning som belöper på tiden före tillträdet säljaren och avkastning som belöper på tiden efter tillträdet köparen. Säljaren kan före överlåtelsen ha ingått sådana avtal om avkastningen att denna inte direkt kommer att fördelas på detta sätt mellan köparen och säljaren. Exempelvis kan säljaren ha avtalat att nyttjanderättshavare skall erlägga hyra helt eller delvis i efterskott. Betalning för upplåtelse avseende tid före avyttringen kan därför infalla efter överlåtelsetidpunkten. Enligt 7 kap 17 § JB äger köparen rätt att uppbära sådan hyra.[6] Detta påverkar givetvis storleken på de betalningar som utväxlas mellan köpare och säljare.

Överlåtelsen kan anses omfatta två tillgångar; fastigheten samt säljarens fordran på nyttjanderättshavaren för upplupen hyra. Säljaren betingar sig betalning för båda tillgångarna, men det är inte säkert att parterna anser det nödvändigt att separera betalningen i två poster. Det kan föreligga såväl praktiska som teoretiska svårigheter att göra en sådan fördelning. Två exempel kan visa på situationer där fördelningen är mer eller mindre möjlig.

> A. En fastighet med marknadsvärdet 1 mkr upplåts för en två-årsperiod med villkor att hyran på 80 tkr i sin helhet skall erläggas vid periodens slut. Ett år senare säljs fastigheten för 1 040 tkr. Härav kan 40 tkr anses avse säljarens fordran på upplupen hyra för den gångna ett-årsperioden.
> B. En fastighet upplåts mot en hyra som står i relation till resultatet av hyresgästens verksamhet. Det förväntas att hyran kommer att bli relativt låg inledningsvis, men kommer att stiga så att hyran totalt för hela perioden förväntas bli marknadsmässig. I detta fall förefaller det såväl teoretiskt

[6] Det framgår inte klart om denna regel är tvingande eller dispositiv, och något besked härom ges inte heller i Westerlind 1984; se närmast s 178.

tvivelaktigt om delar av den framtida årshyran egentligen skall anses belöpa på tid före överlåtelsen, som praktiskt omöjligt att företa en sådan beräkning.

Diskussionen om vilken innebörd gällande rätt kan antas ha uppskjuts till avsnitt 13.3.2. Här skall däremot något närmare belysas beskattningskonsekvenserna av om en uppdelning sker eller inte sker. Siffrorna i det första fallet ovan används.

2. Alternativ *A*; en *uppdelning* företas. Om säljaren tillämpar bokföringsmässig inkomstberäkning har han intäktsfört den del av hyran som upplupit; 40 000 kr.[7] När han erhåller betalning av köparen för denna fordran sker därför ingen intäktsföring utan betalningen och fordran kvittar ut varandra. Om han tillämpar kontantmässig inkomstberäkning skall han däremot intäktsföra köparens betalning för den upplupna hyresfordran.[8]

Köparen intäktsför vid bokföringsmässig inkomstberäkning hyran i takt med att upplåtelsen fortskrider. Köparen bör vid kontantmässig inkomstberäkning omedelbart kunna dra av betalningen till säljaren och sedan intäktsföra efterskottsbetalningen i sin helhet när den blir tillgänglig för lyftning.

3. Alternativ *B*; någon *uppdelning* av betalningarna företas *ej*. Säljarens intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet ökar, då försäljningspriset kommer att inkludera den intjänade hyresfordran. Han undgår i gengäld beskattning av hyran.[9]

Köparen måste i detta fall intäktsföra hela hyresbeloppet,[10] men får i gengäld ett högre ingångsvärde på fastigheten.

4. Ett tredje beskattningsalternativ är att den uppskjutna hyresbetalningen överhuvudtaget, vare sig hos säljaren eller köparen, inte blir beskattad som avkastning, utan endast kommer att påverka realisationsvinsten vid fastighetsöverlåtelsen. Detta torde bara kunna inträffa i fall där hyresersättningen utgår i form av att hyresmannen utför förbättringar på fastigheten; se vidare nedan avsnitt 13.3.2

[7] De här använda siffrorna innebär en förenkling. För enkelhetens skull antas en linjär periodisering ske. Jfr ovan avsnitt 11.1.1 angående periodisering av förskottshyror.

[8] I fall där köparen inte erlägger full betalning omedelbart, kan det diskuteras om den först erhållna betalningen skall anses belöpa på fastigheten eller fordran. Detta kan nämligen påverka tidpunkten för deklaration av realisationsvinsten respektive intäkten av fastighet. Vad parterna avtalat härom torde ha skatterättslig verkan.

[9] Vid en kontantmässig inkomstberäkning är detta klart. Vid en bokföringsmässig inkomstberäkning har däremot beskattning redan skett av hittills upplupen hyra. Om säljaren inte skulle anses erhålla någon betalning för hyresfordran borde han få nedskriva och kostnadsföra detta belopp.

[10] För den bokföringsmässiga inkomstberäkningen finns ingen övertagen ingående fordran. När efterskottsbetalningen erhålls finns därför endast en i motsvarande mån lägre fordran (uppkommen i takt med att köparen intäktsfört upplupet arrende under sin innehavstid) att kvitta mot betalningen.

13.3.1 Den skatterättsliga bedömningen av upplupen avkastning vid avyttring av lös egendom

13.3.1.1 Allmänt om gränsdragningen mellan ränta och köpeskilling

1. Avgränsningen mellan avkastning och köpeskilling har inte närmare berörts i praxis avseende fastighetsöverlåtelser. Problemet är i princip av samma karaktär som vid avgränsningen av ränta från köpeskilling (alternativt kapitalåterbetalning) vid obligationsöverlåtelser. Ledning kan därför hämtas från detta område, där dels vissa likartade transaktioner har bedömts i praxis, och där dels en diskussion finns i förarbeten och litteratur.

Av denna anledning skall i detta avsnitt rättspraxis m m angående överlåtelse av värdepapper diskuteras. En utgångspunkt för en sådan bedömning är i vilken utsträckning avgränsningen av räntebegreppet i praxis är realekonomiskt eller formellt. Ett realekonomiskt räntebegrepp innebär att varje ersättning från låntagaren till långivaren för krediten behandlas som ränta, medan ett formellt räntebegrepp endast omfattar vad som av parterna betecknats som ränta.

2. Mutén framhåller som huvudregel för rättsläget 1959 "att en formell gränsdragning tillämpas på grund av oklarhet i de handlande subjektens uppfattning av transaktionernas realekonomiska innebörd".[11] Muténs slutsats av sin praxisgenomgång blir dock att den formella gränsdragningen även kommit att användas i fall där någon subjektiv oklarhet inte förelegat.[12] En liknande uppfattning av rättsläget finns även i SOU 1982:1, s 141:

> "Det kan . . . sägas, att ett renodlat ekonomiskt synsätt inte accepteras skatterättsligt. Ett sådant hade inneburit att ränta definierats som priset på kredit. I stort sett kan sägas att ränta skatterättsligt föreligger, då en viss betalning betecknats som ränta och beräknats med kredittiden som grund".

Rättsutvecklingen synes dock på senare tid ha inneburit en ökad tillämpning av ett realekonomiskt synsätt. Ett exempel på en ändring, jämfört med hur rättsläget uppfattades 1959, utgör RÅ 1982 Aa 152 (RSV/FB Dt 1983:3) där RR ansåg att en kapitalrabatt vid lånets inlösen skulle beskattas som ränta.[13] Ersättningar, från låntagaren till långivaren, vars belopp på förhand är kända torde således behandlas som ränta oavsett den form de utgår i.

Även ersättningar, vilkas storlek i viss utsträckning på förhand är oklar, behandlas som ränta om de är relaterade till lånebeloppet. Så har i praxis uppräkningar av skulden med penningvärdeförändringen under lånetiden behandlats som ränta. Det kan ses som en realekonomisk tillämpning av räntebegreppet, låt vara med den inskränkning-

[11] Mutén 1959 s 55.

[12] A a s 70 f.

I sin sammanfattning anger Mutén, a a s 115, att det skatterättsliga räntebegreppet är "ett formellt begrepp anknutet till nominell förräntning och icke till effektiv sådan. Såvitt kan bedömas spelar rubriceringen av en gottgörelse, liksom dess beräkning som en räntepost, en avgörande roll för hänförandet av densamma under detta formella räntebegrepp. Endast supplementärt kan i gränsfallen frågan om en beräkningsgrunds praktikabilitet eller överensstämmelse med realekonomiska förhållande åberopas gentemot detta formella betraktelsesätt."

[13] Enligt Muténs uppfattning av rättsläget 1959 beskattades kapitalrabatter inte som ränta, även i de fall den subjektiva oklarheten var ringa; a a s 55 ff samt jfr de lege ferenda-förslag på s 144 och 174 f. I RÅ 1982 Aa 152 förelåg ingen subjektiv oklarhet.

en att KL:s nominalistiska synsätt upprätthållits; RÅ 1943 ref 19, RÅ 1943 Fi 379 och RN 1953 5:4.[14]

I ett nyligen avgjort förhandsbeskedsmål, RR:s dom 1986.04.07, har dock RR ansett att överskott vid inlösen av en obligation vars värde anknutits till guldpriset skall beskattas enligt 35 § 4 mom. Förklaringen är möjligen att en sådan värdeförändring anses som så oväntad och ej går att beräkna i förväg att den inte kan anses som normal avkastning utan som en kapitalvinst; jfr definitionen på kapitalvinst i avsnitt 2.1.[15] Utslaget behöver därför inte ses som en formell tillämpning av räntebegreppet.

I praxis har inte heller kursförluster på lån i utländsk valuta jämställts med ränta; RÅ78 1:13, RÅ 1980 Aa 195, (RSV/FB Dt 1981:15) och RÅ 1984 Aa 66. Här förefaller förklaringen inte kunna vara den som angavs för guldobligationsmålet, då kursförlust i inkomstslaget rörelse ansetts vara en normal driftkostnad; RÅ 1976 ref 104. Praxis kan därför möjligtvis ses som exempel på en formell tillämpning av räntebegreppet.

I fall där transaktionerna mellan långivare och låntagare är mer komplicerade är gränsdragningen mer formell. Detta torde exempelvis gälla vid avbetalningsköp där man knappast torde frångå den avtalade beteckningen på betalningarna som ränta, expeditionsavgifter etc. I fall där betalningar av personliga levnadskostnader i mer väsentlig utsträckning givits en formell form som ränta har dock RR avvikit från den formella beteckningen och inte ansett ränta föreligga; RÅ 1979 Aa 67, RÅ 1982 Aa 72 och RÅ84 1:39.

Exempel på en mer formell gränsdragning återfinns i behandlingen av emissioner av lån förenade med optionsrätter eller rätt till aktiekonvertering; RÅ83 1:77. Rättsfallet torde få ses som ett exempel på att RR vid komplexa transaktioner inte alltid företar en realekonomisk gränsdragning mellan avkastning och kapitalvinst.[16] Genom lagstiftning har dock därefter en mer realekonomisk gränsdragning mellan ränta och kapitalvinst införts på detta område.[17] Även RÅ85 1:25, angående bedömningen av om en lånetransaktion innebar att förskotts- eller efterskottsränta utgick, kan vara uttryck för en formell tillämpning. Möjligen berodde dock utgången på den existerande lagstiftningen om förskottsräntor.[18]

[14] Denna uppfattning återfinns även hos Bylin SN 1959 s 371; se även SOU 1982:1 s 141.

[15] Enligt motiveringen tycks följande vara avgörande för gränsdragningen mellan ränta och kapitalvinst:

> "Det belopp som Investia AB (låntagaren, min anm) har att utge vid en inlösen är inte relaterat till det vederlag som erlades vid utfärdandet av obligationen utan är helt beroende av det internationella guldpriset och dollarkursen vid inlösentillfället."

Detta är dock knappast riktigt då inlösenbeloppet är en funktion av vederlaget upp- eller nedräknat med förändringen av guldpriset och dollarkursen. Detta är en form av indexering, men där indexutvecklingen är mycket svårförutsägbar.

[16] I korthet var innebörden av rättsfallet följande. Ett lån gavs ut med en ränta som understeg marknadsräntan. I gengäld erhölls en optionsrätt vid teckning av lånet. Låntagarens anskaffningskostnad borde ekonomiskt sett ha fördelats på båda värdepapperen. RR ansåg dock att hela anskaffningskostnaden var hänförlig till skuldebrevet. Resultatet härav blev att lånets kapitalrabatt inte kom att beskattas som ränta, utan att detta värde i stället kom att beskattas som en realisationsvinst på optionsrätten när denna avyttrades.

Grunden för RR:s ställningstagande går dock inte direkt att utläsa. Det kan antas att såväl associationsrättsliga som praktiska hänsynstaganden spelat in.

[17] Se 36 § anv p 2 b 10:e st.

[18] I rättsfallet argumenterade taxeringsintendenten för att en lånetransaktion med förskottsränta i ekonomisk mening likväl kan ses som en lånetransaktion med efterskottsränta. RR medgav avdrag för förskottsräntan, vilket kan ses som att den av parterna valda beteckningen på transaktionen följdes.

Genomgången av praxis kan sammanfattas så att en realekonomisk bedömning sker i sådana fall där sakomständigheterna är klara, och om en viss betalning i sin helhet kan bedömas som ränta. Det är däremot troligt att RR inte är beredd att ge sig in på omräkningar av olika betalningar där den formella uppdelningen inte mer uppenbart avviker från en realekonomisk uppdelning.

13.3.1.2 Gränsdragningen vid avyttring

1. Av närmare intresse för frågan om uppdelning på köpeskilling och avkastning vid fastighetsavyttringar, är hur ränta/aktieutdelning och köpeskilling skiljs åt vid obligations- och aktieavyttringar. Först skall något sägas om hur värdet på obligationer påverkas av förräntningen.

Värdet på en obligation påverkas dels av förändringar av det allmänna ränteläget och andra externa faktorer, dels av att räntefordran växer i tiden fram till ränteförfallodagen.

Värdeförändringar av det förstnämnda slaget utgör kapitalvinster eller kapitalförluster. De är dock inte av bestående karaktär och kommer att omvandlas och uppbäras som avkastning om långivaren behåller fordran lånets löptid ut. Realiseras värdeökningen genom att en obligation avyttras erhåller långivaren däremot en realisationsvinst.

Värdeförändringar av det sistnämnda slaget sker genom att fordran ökar successivt i värde i takt med att ränta upplöper innan räntan är förfallen till betalning. På likartad grund ökar värdet i takt med att tidpunkten för erhållande av en inlösenbonus etc rycker närmare i tiden.[19] En sådan värdeökning är ingen kapitalvinst, åtminstone ingen "ren" sådan, då den är förväntad; se avsnitt 2.1 ang värdemognad. Uppbärs bonusen etc utgör den avkastning, i enlighet med de resonemang som förts inledningsvis i avsnitt 13.1. Avyttras en obligation bör den betalning som belöper på en sådan värdemognad likaså behandlas som avkastning. Ersättningen för värdemognaden avser upplupen avkastning för förfluten tid, och avser inte ett kapitaliserat värde för avkastning som förväntas upplöpa i framtiden.

Uppdelning av betalning på upplupen ränta/aktieutdelning respektive köpeskilling finns reglerat i KL avseende aktier och i rättspraxis avseende obligationer. Enligt 38 § anv p 3 2:a st gäller för aktier att en sådan uppdelning inte sker, utan hela köpeskillingen hänförs till aktien. Då aktieutdelning bestäms i efterhand är det vid överlåtelsen normalt inte möjligt att beräkna upplupet belopp.[20] För obligationer gäller däremot enligt praxis att en sådan fördelning sker; se RÅ83 1:79. Behandlingen är densamma som gäller civilrättsligt, 20 § köplagen (1905:38 s 1).[21]

[19] Härmed får inlösen till nominellt värde av en fordran som emitterats med kapitalrabatt jämställas. Det är i bägge fall frågan om att vid inlösen, eller eventuellt vid någon tidigare tidpunkt, erhålla en betalning som överstiger återbetalning av det till låntagaren ursprungligen överförda monetära värdet.

[20] Se prop 1943:12 35 och Mutén 1959 s 62 f.
Det kan även föreligga svårigheter att beräkna upplupen obligationsränta, men problemen är mindre. Mutén, 1959 s 62 ff, har utförligt diskuterat hur ränteberäkningen vid obligationsöverlåtelser bör tillgå.

[21] Mattsson, 1977 s 143, konstaterar att "den skatterättsliga behandlingen av upplupen men ej förfallen avkastning (obligationsränta, min anm) överensstämmer således med de regler, som gäller i civilrättsligt avseende." Han menar att de civilrättsliga reglerna kan till viss del förklara rättstillämpningen avseende obligationsöverlåtelser.

2. Vid försäljning av *obligationer* torde en upplupen avkastning beräknas även om avkastningen utgår i annan form än formell ränta och är av sådan karaktär att den beskattas som ränta när den uppbärs från låntagaren; se föregående avsnitt. Som stöd för denna uppfattning kan anföras några speciella fall där så skett.

I 41 e § KL har införts en regel att vinst och förlust vid försäljning av bankcertifikat, statsskuldväxlar m m beskattas som ränta. Skatteutskottet, 1979/80:10 s 22, framhöll dock att regleringen inte skulle ses som ett ställningstagande till beskattningsfrågan vid avyttring av andra skuldebrev.

I RÅ 1972 ref 51 förklarade RSV i sitt av RR ej ändrade förhandsbesked att vinst vid överlåtelse av finansväxel till bank skulle beskattas som ränta.

I RÅ 1984 Aa 81 (RSV/FB Dt 1984:14) ansåg rättsnämnden att vid försäljning av en till underkurs utgiven obligation, en häremot svarande del av värdeförändringen på obligationen skulle beskattas som ränta vid en försäljning.[22]

I en dom den 6 mars 1986 har RR även uttalat sig på ett liknande sätt, dock angående en annan fråga: "Endast sådan differens mellan . . . obligationen och ett försäljningspris som beror på en förändring av själva obligationens marknadsvärde skall beaktas vid beräkningen av det skattemässiga resultatet av försäljningen av obligationen." Se vidare nedan avsnitt 13.4.4.

I RÅ85 1:25 ansåg RR att upplupen avkastning på andel i en s k penningmarknadsfond skulle, hos person som förvärvat andel direkt av fonden, behandlas enligt "obligationsmetoden" i stället för enligt "aktiemetoden", vilket för köparen innebar avdragsrätt för den del av betalningen för andelen som ansågs belöpa på upplupen avkastning.

Rättsläget bör uppfattas så att en uppdelning är principiellt riktig att företa när så är praktiskt möjligt och att praxis för obligationsöverlåtelser ger uttryck för denna ekonomiskt riktiga metod. Den bör i allmänhet vara tillämplig, med undantag för de fall där KL innehåller avvikande stadgande, aktieöverlåtelser, eller där sakomständigheterna är liknande som vid aktieöverlåtelser, dvs där det i praktiken är omöjligt eller mycket svårt att beräkna den upplupna avkastningen.

RN 1953 5:4 är ett fall som kan diskuteras som exempel på vad som bör hänföras till den förstnämnda respektive till den sistnämnda kategorin. En obligation skulle löpa dels med ränta, dels med viss maximerad indexuppräkning motsvarande penningvärdeförsämringen. RN förklarade att den ersättning obligationsinnehavaren erhöll för inträdd penningvärdeförsämring skulle beskattas som realisationsvinst, såväl vid lånets inlösning som vid en tidigare försäljning av obligationen. I den förra delen ändrades förhandsbeskedet av RR, som dock inte prövade den senare delen. Förhandsbeskedet har av Kuylenstierna, SST 1966 s 113, uppfattats som att "man icke funnit sig kunna eller böra i de fall där förbindelser likartade med obligationer överlåtes urskilja och med formell ränta likställa sådan del av avyttringssumman som kan beräknas utgöra upplupet indextillägg". Kuylenstierna finner ståndpunkten plausibel främst då det inte är säkert att det upplupna indextillägget blir definitivt. Han tror att ståndpunkten skulle stå sig om den kom under RR:s bedömning. I SOU 1982:1 s 143 anges att ståndpunkten allmänt antagits gälla. Mutén, SST 1953 s 322, är tveksam till att "upplupen indexkompensation" för köparen skulle behandlas i överensstämmelse med behandlingen av aktieutdelning, men synes 1959, s 58, anse att så torde vara fallet.

I och för sig kan RN 1953 5:4 anföras som ett exempel på ett fall där säkerheten om den upplupna avkastningen ligger mellan obligations- och aktiefallen. Att detta var grunden för RN:s ställningstagande är dock inte klart, och det är möjligt att RR hade ändrat förhandsbeskedet även i denna del om frågan hade underställts RR. Sannolikt

[22] Thorell 1985 s 296 håller för sannolikt att rättsläget har denna innebörd.

skulle idag indexuppräkningen konsekvent behandlas på samma sätt oavsett om den realiserades genom inlösning eller obligationens försäljning, dvs som ränta.[23] Indexuppräkningar av mycket osäker karaktär torde å andra sidan konsekvent behandlas som realisationsvinst eller realisationsförlust, oavsett om de realiseras genom inlösen eller försäljning; se guldobligationsfallet (RR:s dom 1986.04.07) i föregående avsnitt.

Sammanfattningsvis torde den principiella innebörden av rättsläget vara att i de fall det är praktiskt möjligt att beräkna den upplupna avkastningen kommer vid en avyttring en häremot svarande del av betalningarna att beskattas som ränta. Detta kan ses som en principiell metod med relevans även vid fastighetsavyttringar.

13.3.2 Den skatterättsliga bedömningen vid fastighetsavyttringar

En allmän skatterättslig princip är att all avkastning av en förvärvskälla skall beskattas, förr eller senare.[24] Har fastighetsavkastning av en eller annan anledning inte beskattats under innehavstiden bör den därför beskattas senast vid avyttringen. De praktiska förutsättningarna härför torde i allmänhet vara för handen.

Vid fastighetsöverlåtelser kan det förekomma såväl klara som mindre klara fall av upplupen avkastning. Normalt torde dock situationen vara mer likartad med obligationsöverlåtelser än med aktieöverlåtelser. De civilrättsliga reglerna i 4 kap 10 § och 7 kap 17 § JB angående fastighetsöverlåtelser samt 20 § köplagen (1905:38 s 1) angående obligationsöverlåtelser är även likartade.

Det kan därför förväntas att skattedomstolarna självständigt vidtar en uppdelning även i fall där det av upplåtelseavtalet inte går att utläsa storleken på den upplupna avkastningen. I mindre klara fall kan det ha betydelse om parterna i överlåtelseavtalet själva företagit en uppdelning, men detta torde bara vara en faktor som påverkar bedömningen, och det är inte av avgörande betydelse att en sådan uppdelning skett i avtalet.[25]

Någon klar praxis finns dock ej avseende fastighetsöverlåtelser. I praxis finns ett fall angående avyttring av fastighet, som visar att det åtminstone inte är möjligt att göra avyttringen retroaktiv med avseende på avkastning som

[23] Huruvida den vid tidpunkten för försäljningen upplupna indexkompensationen blir bestående eller ej torde inte heller vara en osäkerhetsfaktor av samma slag som osäkerhet om aktieutdelningens storlek. En eventuell senare inträffad nedgång i index minskar i och för sig indexkompensationen, men ökar i motsvarande mån realvärdet av obligationens kapitalbelopp. Köparen har därför inte anledning att låta risken för en minskning av konsumentprisindex påverka det pris han är beredd att betala för obligationen, utan betalar för obligationens kapitalvärde, påverkat av gängse marknadsfaktorer, plus upplupen indexkompensation.

[24] Se Englund och Mutén härom ovan avsnitt 3.2.4.2.
Se även Sandels, SN 1968 s 370: "Den grundläggande principen för inkomstbeskattningen är – såvitt gäller inkomst av jordbruksfastighet, 'annan fastighet' och rörelse – att all avkastning skall beskattas men beskattas blott en gång."

[25] Av RÅ 1984 Aa 81 framgår att uppdelning sker på köpeskilling för räntegottgörelse och kapitalfordran vid obligationsöverlåtelser oavsett om denna uppdelning företagits i överlåtelseavtalet eller ej.

upplupit. I RÅ 1961 Fi 394 hade två fastigheter försålts enligt avtal den 15/11 1954 varvid avtalades att tillträdet skulle i avräkningshänseende anses ha skett den 1/1 1954. Säljaren beskattades dock för avkastningen den 1/1–15/11.[26]

Praxis för fastighetsavyttringar torde således skilja sig från praxis vid försäljning av rörelse, vilket kan ske retroaktivt; jfr RÅ 1976 ref 28. Här föreligger dock den skillnaden att såväl intäkten av rörelseavyttringen som tidigare uppburna intäkter är hänförliga till samma förvärvskälla. Ett retroaktivt övertagande av verksamhetsårets hittillsvarande intäkter och kostnader neutraliseras av en motsvarande förändring av överlåtelsepriset.

Även försäljning av handelsbolagsandel torde kunna ske retroaktivt trots att detta påverkar fördelningen av intäkterna mellan två olika förvärvskällor. Skälet härtill är i så fall de praktiska svårigheterna att företa en avräkning; jfr ovan angående aktieöverlåtelser och liknande.[27]

Sammanfattningsvis är uppfattningen att man vid fastighetsavyttringar företar en uppdelning av upplupen avkastning mellan säljare och köpare så långt detta är praktiskt möjligt; alternativ A ovan i avsnitt 13.3.

13.3.2.1 Avkastning genom hyresgästs förbättringar av fastigheten

1. *Hyresgästs förbättringsarbeten* på fastighet utgör ett specialfall vars skattemässiga konsekvenser vid en avyttring skall diskuteras kursivt.

Ersättning för fastighetsnyttjande kan utgå i form av att hyresgästen förbättrar fastigheten. Enligt gällande rätt beskattas upplåtaren inte för denna ersättning innan han kan disponera över förbättringen. För arrendators förbättringsarbeten på jordbruksfastighet är detta reglerat i 21 § anv p 4 KL; "värdet av . . . förbättring . . . som bekostats av . . . nyttjanderättshavare utgör intäkt av jordbruksfastighet för jordägaren för beskattningsår då nyttjanderättshavarens rätt till fastigheten upphört, om förbättringen utförts under tid varunder jordägaren innehaft fastigheten."

För annan fastighet har en likartad, om än inte identisk beskattning tillämpats i praxis. Det är dock inte klart om rättsläget är detsamma som beträffande jordbruksfastigheter.[28]

Varken av stadgandet i 21 § anv p 4 eller av rättspraxis framgår vilka beskattningskonsekvenserna blir om den förbättrade fastigheten säljs innan nyttjanderättstiden gått till ända. Av 21 § anv p 4 framgår dock att köparen inte kan bli beskattad i inkomstslaget jordbruksfastighet. Anledningen till att stadgandet fick denna utformning torde ha varit vad som under remissbehandlingen anfördes av lantbrukets skattedelegation.[29]

[26] Samma utgång i RÅ 1966 Fi 1240, som dock avsåg en benefik överlåtelse.

[27] Se Mattsson 1974 s 172 ff.

[28] Se Melz SN 1985 s 346 ff. En beskrivning av äldre praxis på området finns i Englund 1962 s 128 ff.

[29] Prop 1972:120 s 153 f.

"Det är enligt delegationens mening otänkbart att en ny ägare skall kunna beskattas för värdeökning av fastigheten för kostnader som arrendator nedlagt under förre ägarens tid. Den nye ägaren har självfallet betalat fulla värdet för fastigheten vid sitt köp och därmed gottgjort förre ägaren för värdeökningen av arrendatorns åtgärder. Den förre ägaren har beskattats härför i den mån skattepliktig realisationsvinst uppkommit, därvid ingångsvärdet inte påverkats av värdehöjningseffekten på grund av arrendatorns åtgärder. En ny ägare bör alltså enligt delegationens uppfattning kunna beskattas endast för värdeökning uppkommen under hans innehavstid."[30]

Remissyttrandet ger således uttryck för uppfattningen att värdet av förbättringsarbetet skall bli föremål för realisationsvinstbeskattning.

En av hyresgäst utförd förbättring påverkar betalningen vid fastighetsförsäljningen om köparen förväntar sig att framdeles kunna disponera över en kvarstående värdeökning, som inte kommer att neutraliseras av en framtida upplåtelseprestation från hans sida. I dessa fall kan värdeökningen ses som en ersättning för förfluten arrendetid, och i princip skulle därför en motsvarande del av betalningen vid fastighetsförsäljningen anses belöpa på en säljarens fordran på arrende. Detta värde borde därför separeras från köpeskillingen för fastigheten och beskattas som avkastning hos säljaren, dvs en beskattning av vid försäljningen upplupen avkastning, enligt den metod som diskuterats i föregående avsnitt.

I övriga fall påverkar däremot inte förbättringen betalningen vid försäljningen. Detta är fallet dels då förbättringen förväntas bli förbrukad under återstående arrendetid, dels då en vid arrendetidens slut förväntad kvarvarande värdeökning betraktas som ersättning för arrendetid efter köpet. Det torde i dessa fall saknas anledning att särskilt beakta förekomsten av förbättringen vid avyttringen.[31]

Det förefaller praktiskt svårt att vid en försäljning göra en bedömning av vilken av de två nyssnämnda situationerna som föreligger. Normalt torde därför betalningen i sin helhet få behandlas som köpeskilling för fastigheten. I de fall storleken på köparens betalning uppenbart påverkats av förbättringens förekomst, torde dock en sådan betalning kunna behandlas som ersättning för upplupen avkastning.

2. En särskild fråga är hur den kvarstående förbättringen skall värderas i de situationer då fastighetsägaren skall beskattas. I 21 § anv p 4 stadgas att "värdet av . . . förbättring(en)" utgör intäkt, utan att ange på vilket sätt detta värde skall beräknas. I propositionen, 1972:120 s 216, anges, att bedömningen sker "med utgångspunkt i värdet av då (vid nyttjanderättstidens utgång, min anm) kvarstående förbättring av bestående natur".[32] Av kommentaren, i SOU 1963:52 s 279 ff till skatteflyktskommit-

[30] Den av jordbruksbeskattningskommittén föreslagna regeln hade en sådan innebörd att ny ägare kunde bli beskattad när arrendet upphörde för förbättring som utförts före köpet. Departementschefen kommenterade inte frågan, men den av honom föreslagna lydelsen på regeln måste ha haft sin grund i remissyttrandet.

[31] I princip skulle man i enlighet med tidigare resonemang i uppdelningsalternativet A kunna anse att fastigheten är överlåten till sitt marknadsvärde inklusive förbättringens värde. Vid en realisationsvinstberäkning skall i så fall säljaren å andra sidan få avräkna förbättringsvärdet som en förbättringskostnad på fastigheten. Netto kan därför fastigheten anses överlåten till marknadsvärdet exklusive förbättringen. Vad köparen betalar över detta värde kan anses belöpa på upplupen avkastning.

Se vidare nedan punkt 2 angående huruvida värdeförändringar på förbättringen skall hänföras till avkastning eller fastighetens kapitalvärde.

[32] Uttalandet gäller praxis före regelns införande. Denna innebär dock en kodifiering av praxis, varför uttalandet torde ha relevans även för det nuvarande rättsläget.

téns ej genomförda förslag till reglering av frågan, framgår att man ansåg att det är värdet sådant det är vid denna tidpunkt som skall upptas som intäkt.[33]

Det kan diskuteras om rättstillämpningen är och bör vara denna. Då frågan torde ha begränsat praktiskt intresse skall diskussionen göras helt kort.

En möjlig uppfattning av situationen är att se den så att fastighetsägaren erhåller betalningen redan då förbättringen utförs och blir en del av hans fastighet. Att skattskyldighet inträffar först senare beror på att betalningen är en typ av förskottshyra som kommer att kvittas ut mot framtida nyttjande; jfr avsnitt 11.1.1. I den mån hyresgästen inte genom nyttjande kommer att förbruka hela förbättringen kommer en del av förbättringen att kvarstå. Låt oss anta att när nyttjanderätten upphör 20 % av den ursprungliga förbättringen som på sin tid kostade 100 tkr kvarstår. Dessa 20 % antas vid nyttjanderättstidens utgång ha ett värde på 30 tkr. Man kan se detta så att fastighetsägaren erhållit en förskottsbetalning på 20 tkr som han förräntat genom investering i sin egen fastighet. Denna värdestegring (10 tkr) bör då beskattas på samma sätt som annan värdestegring på fastigheten, dvs genom realisationsvinstbeskattning vid en framtida avyttring. 20 tkr beskattas då som intäkt av fastigheten.

Skatteflyktskommittén menade dock annorlunda och ville se hela värdet, 30 tkr, som intäkt av fastighet när nyttjanderätten upphörde. Denna uppfattning är plausibel om man ser det så att betalningen erhålls först vid denna tidpunkt. Det förstnämnda synsättet förefaller dock rimligare, då denna beskattning närmare överensstämmer med beskattningskonsekvenserna i de fall där fastighetsägaren själv bekostar förbättringar åt nyttjanderättshavaren.[34]

3. Som en jämförelse, med det ovan diskuterade svenska rättsläget, kan nämnas att amerikansk rättspraxis ursprungligen innebar att värdet av hyresgästs förbättringsarbeten inte behandlades som hyra. Genom Helvering vs Bruun (309 US 461 1940) ändrades dock praxis så att beskattning skedde när fastighetsägaren erhöll disposition över förbättringen, dvs som enligt gällande svensk rätt. Genom lagstiftning har dock rättsläget återställts till det ursprungliga; IRC Sec 109 och Sec 1019. Detta innebär att värdet av förbättringen kommer att beskattas som realisationsvinst i den mån något sådant värde återstår vid fastighetens försäljning.[35]

13.4 Avyttring av fastighet där säljaren förfogat över framtida avkastning

En fastighetsöverlåtelse behöver, åtminstone i dispositionshänseende, inte omfatta all fastighetens framtida avkastning. Säljaren kan tidigare ha träffat avtal om en upplåtelse som kommer att bestå även efter försäljningen och uppburit betalning för denna. Ett annat exempel är att säljaren förbehåller sig att även under en framtida period disponera över fastighetsavkastningen. I

[33] Det angavs dock att försiktighet skulle iakttas vid värderingen särskilt när förändringar i penningvärdet hade skett och att värdet maximalt skulle upptas till nedlagda kostnader; a a s 280.

[34] I så fall erhåller han en förskottshyra på 100 tkr som han använder till förbättringen. Han bekostar en förbättring för 100 tkr och erhåller värdeminskningsavdrag på 80 tkr. Netto blir han beskattad för 20 tkr som inkomst av fastigheten.

[35] Framställningen bygger på Chirelstein 1982 s 79 ff.

nedanstående avsnitt skall diskuteras hur sådana förfoganden skall beaktas vid realisationsvinstberäkningen.

13.4.1 Förskottsbetalda upplåtelser

1. Ett fastighetsköp innebär i ekonomisk mening ett förvärv av all framtida avkastning och värdetillväxt på fastigheten. Har någotdera av detta avskilts från fastigheten påverkar det givetvis fastighetens värde i negativ riktning, vilket kan visas med ett exempel:

> En fastighet har ett marknadsvärde på 100 000 kr baserat på en förväntad årlig avkastning på 3 000 kr. Fastighetsägaren har dock ingått ett hyresavtal på 20 år, där hyran i sin helhet erlagts i förskott; 44 632 kr.[36]
>
> Säljs fastigheten, belastad med upplåtelsen, är en köpare inte beredd att betala 100 000 kr. Priset reduceras med värdet av den bortfallna avkastningen. Hur detta värderas beror bl a på hur avkastningen skulle bli beskattad hos säljaren respektive köparen, vilket skall diskuteras nedan. Om vi för tillfället bortser från beskattning av avkastningen kan det reducerade fastighetsvärdet beräknas till 100 000 ./. 44 632 = 55 368 kr.

Exemplet visar den betalning fastighetsägaren kan erhålla vid en försäljning, när han redan uppburit *framtida avkastning*.[37]

2. Det är i verkligheten omöjligt att separera framtida avkastning från en fastighet. Det faktum att en fastighets säljare i förväg upplåtit och erhållit betalning för avkastning, som avser tiden efter överlåtelsen, innebär inte att fastigheten kommer att existera utan denna avkastning. Avkastningen produceras alltfort från fastigheten, men dess ägare (köparen) äger inte fritt förfoga över den. Ekonomiskt sett får en överlåtelse av ovanstående slag anses omfatta fastigheten, med dess avkastning, samt en skyldighet för ägaren att upplåta fastigheten till nyttjanderättshavaren. För denna skyldighet erhåller han ersättning från säljaren som tidigare uppburit denna ersättning från nyttjanderättshavaren.

En beskattning anordnad efter detta synsätt är det ena alternativet. Enligt det anses betalningen för fastigheten erhållen dels kontant, dels genom köparens övertagande av den framtida upplåtelseförpliktelsen. Köparen erhåller i avräkning häremot en andel i förskottsbetalningen avseeende den återstående upplåtelsetiden. Det får anses vara det realekonomiskt riktiga alternativet.

[36] Diskonterat värde av 20 årliga betalningar à 3 000 kr med diskonteringsräntan 3%.

[37] Likartade konsekvenser inträffar i fall där fastighetsägaren överlåter rätten att uppbära framtida avkastning till tredje man. Ersättning för sådan överlåtelse torde, liksom förskott från nyttjanderättshavaren, beskattas som intäkt av fastighet. Motsvarande uppfattning angående överlåtelse av räntekupong till obligation finns framförd i prop 1943:12 s 30, samt reglerad för aktiekuponger i 38 § 1 mom 3:e p KL.

Det andra alternativet innebär att säljaren anses behålla hela den uppburna hyran och att fastigheten försäljs till sitt belastade värde. Detta alternativ kan ha praktiska fördelar.

Beskattningskonsekvenserna av de olika alternativen är desamma som de i avsnitt 13.3 beskrivna, men med omvända förtecken. Situationen är dock något mer svårbegriplig varför alternativen skall beskrivas mer utförligt.

Låt oss anta att fastigheten i föregående exempel överlåts efter att ett år av upplåtelsen gått till ända. Värdet av den återstående 19-åriga belastningen uppgår då till 42 971 kr.

3. Vi studerar först alternativ A att den förskottsbetalda upplåtelsen *beaktas separat* vid överlåtelsen. Detta alternativ innebär att 4 kap 10 § JB tillämpas så att köparen erhåller betalning från säljaren för det arrende som belöper på upplåtelsen efter hans tillträde. Fastigheten kan då anses försåld till sitt obelastade värde, eftersom avkastningen som belöper på tid efter överlåtelsen tillkommer köparen.

Överlåtelsen kan delas upp i följande utbyten av prestationer:[38]

	Värde för säljaren
Fastigheten	./. 100 000 kr
Befrielse från upplåtelsen	+ 42 971 kr
Betalning till köparen av dennes andel i förskottsbetalningen	./. 42 971 kr
Betalning för fastigheten	+ 100 000 kr

Vid *realisationsvinstberäkningen* upptar säljaren 100 000 kr som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Realisationsvinstbeskattningen påverkas således inte av förskottsupplåtelsen.

För att kunna ange hur den *löpande beskattningen* av upplåtelseersättningen sker krävs en något mer ingående analys. Därvid måste beaktas att inkomsten kan deklareras enligt olika periodiseringsregler. Innebörden av dessa har beskrivits i avsnitt 11.1.1.

Deklarerar *säljaren* enligt kontantprincipen ligger det nära till hands att anta att han och endast han skall beskattas för förskottsbetalningen. Det skall han även i så måtto att han föregående år har tagit upp hela förskottet (44 632 kr) som skattepliktig intäkt. Den ersättning (42 971 kr) som han lämnar köparen för dennes andel i förskottsbetalningen bör ses som en avdragsgill kostnad för säljaren i hans sista deklaration av förvärvskällan fastighet.[39] Säljaren blir således netto beskattad endast för den del av hyran som belöper på hans innehavstid; 1 661 kr.

[38] De beräknade värdena för den återstående upplåtelsen baseras på värdena före den löpande beskattningen av hyran. Dessa värden är relevanta under förutsättning att den återstående hyran kommer att bli beskattad hos köparen.

Vidare antas samma diskonteringsränta gälla när säljaren och köparen värderar den framtida upplåtelsen, som när säljaren ingick avtalet med nyttjanderättshavaren. Så behöver givetvis inte vara fallet i verkligheten; jfr prop 1943:12 s 31 och Mutén 1959 s 64 f.

[39] Ersättningen utgör en kostnad för befrielse från en plikt att prestera (en skuld). Den kan betalas separat eller kvittas mot köparens betalning av fastigheten.

Tillämpar säljaren bokföringsmässig inkomstberäkning förefaller det inte helt klart vilken periodisering säljaren bör ha tillämpat; se avsnitt 11.1.1. För jämförbarhetens skull antar vi att han intäktsfört 1 661 kr av förskottet och har en återstående skuldpost på 42 971 kr bokförd. Vid överlåtelsen kvittas denna skuld mot den ersättning han lämnar köparen, och varken intäkt eller kostnad uppstår netto.

Köparen erhåller 42 971 kr i ersättning för den återstående upplåtelsen. Tillämpar han kontantmässig inkomstberäkning skall hela beloppet omedelbart deklareras som skattepliktig intäkt. Tillämpar han bokföringsmässig inkomstberäkning passiverar han förskottet som en skuldpost, som han intäktsför i takt med att upplåtelsen fortlöper.

Sammanfattningsvis uppnås med det nu diskuterade synsättet samma beskattningsresultat, som om någon förskottsupplåtelse inte hade skett. Neutralitet föreligger således mellan dessa handlingsalternativ.

4. Det ovan återgivna sifferexemplet utgör en teoretisk beräkning. I verkligheten får parterna själva på objektiva grunder uppskatta värdet av den återstående upplåtelsen.

För det fall att den vid försäljningen gällande marknadsmässiga hyresnivån avviker från den hyra som utgår enligt nyttjanderättsupplåtelsen kan diskuteras hur detta skall beaktas.

Antag att en fastighet normalt har ett marknadsvärde på 500 tkr. Vid försäljningen belastas fastigheten av en upplåtelse. Värdet av den återstående upplåtelsetiden kan uppskattas till 60 tkr. Den bestämda förskottshyran som belöper på återstående upplåtelsetid uppgår dock endast till 40 tkr. Fastigheten försäljs för netto 440 tkr.

Det torde vara korrekt att låta förändringarna i den marknadsmässiga hyresnivån påverka realisationsvinstens storlek. Upplåtelseersättningen avräknas därför i enlighet med sin avtalsmässiga nivå, 40 tkr, och fastigheten anses försåld för 480 tkr.

Ersättningar för avlösning av en nyttjanderätt i samband med försäljningen torde kunna betraktas på ett liknande sätt. Till den del avlösningsbeloppet motsvarar en avtalad och uppburen förskottshyra[40] är avlösningsbeloppet avdragsgillt i den förvärvskälla där hyran beskattas. Till den del avlösningsbeloppet avser ett nettoövervärde för den fortsatta kontraktsbundna nyttjanderättstiden betraktas beloppet som en kostnad för försäljningsintäktens förvärvande, dvs den avdras vid realisationsvinstberäkningen.

I praxis finns några rättsfall som kan stödja denna uppfattning. I RÅ 1970 Fi 1590 fick bostadsrättsförening som förvärvat bostadsrätt från medlem räkna som "kostnad för förvärvet och avyttringen . . . förutom själva anskaffningskostnaden för kedjehuset med tomt, jämväl anskaffningskostnaden för bostadsrätten" minskad med insatser och kapitaltillskott som belöpte på den förvärvade bostadsrätten; se avsnitt 6.1 punkt 2. Denna kostnad utgjorde en bestående belastning på fastighetens värde, och var ett övervärde för nyttjanderätt av ovannämnt slag. I RRK K77 1:2 ansågs "ersättning till arrendator i samband med försäljning av del av jordbruksfastighet . . . icke . . . utgöra kostnad i förvärvskällan jordbruksfastighet". Bedömningen kan ha haft liknande grund.[41]

I RÅ 1960 Fi 1108 medgavs däremot avdrag i förvärvskällan jordbruksfastighet för ett skadestånd som utbetalades till en nyttjanderättshavare då ett av nyttjanderätten omfattat markområde såldes. Avdrag medgavs då betalningen ansågs som en kostnad för att "bibehållas vid de intäkter av fastigheten, som årligen inflyta såsom vederlag för

[40] Eller ett bibehållande av en avtalad nivå på nyttjanderättsersättningen.

[41] I avsnitt 12.4.2 behandlas ytterligare rättsfall där avdrag medgivits vid realisationsvinstbeskattningen för skadestånd som utbetalats till nyttjanderättshavare.

rätten att taga grus m m". Då relativt kort tid förflutit mellan nyttjanderättsupplåtelsen (1949) och markförsäljningen (1952) kan antas att ersättningen i huvudsak motsvarade den avtalade nivån på nyttjanderättsersättningen. I RRK K77 1:2 var däremot denna period hela 16 år och det är där sannolikt att ersättningen avsåg ett betydande övervärde som uppstått på nyttjanderätten.

5. Det andra alternativet (B) innebär att *förskottsbetalningen inte beaktas särskilt.* Parterna avtalar inte om att någon särskild ersättning för den uppburna förskottshyran skall utgå. Å andra sidan anges överlåtelsepriset till fastighetens nettovärde; värdet i belastat skick är 100 000 ./. 42 971 = 57 029 kr.

Säljaren deklarerar 57 029 kr som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet, vid beräkning av realisationsvinsten. Den löpande beskattningen av hyran torde, oavsett om kontantprincipen eller bokföringsmässig inkomstberäkning tillämpas, i sin helhet deklareras av säljaren.[42]

Då *köparen* inte anses erhålla någon ersättning för upplåtelsen kommer han inte att beskattas för denna. Hans ingångsvärde på fastigheten blir å andra sidan lika med nettobetalningen.

Beskattningsresultatet kommer att avvika väsentligt från den beskattning som hade skett om i stället årliga hyresbetalningar hade utgått för upplåtelsen. För säljaren omvandlas vad som egentligen är köpeskilling till upplåtelseersättning. Detta kan vara en fördel för honom med avseende på tilläggsbeskattningen, men också en nackdel med avseende på egenavgifter och pga att minskningen av intäkten av tillfällig förvärvsverksamhet eventuellt inte medför en motsvarande minskning av den skattepliktiga realisationsvinsten.

För köparen sker en motsvarande omvandling. En skattepliktig upplåtelseersättning omvandlas till ett lägre ingångsvärde på fastigheten. Detta innebär att en del av anskaffningskostnaden för fastigheten blir kostnadsförd vid den löpande beskattningen, genom att någon intäkt för upplåtelsen inte deklareras. För köparen är detta en väsentlig periodiseringsfördel. Han undgår beskattning för upplåtelsen, men får ett lägre ingångsvärde vid en framtida fastighetsavyttring.[43] Fördelar kan även uppnås med avseende på egenavgifter.

De skattemässiga för- och nackdelar, som en beskattning i enlighet med ovanstående synsätt leder till, lär dock utjämnas något mellan säljare och köpare genom att de påverkar fastighetspriset. Detta skall endast diskuteras översiktligt.

[42] Om säljaren inte anses ha lämnat ersättning till köparen för dennes övertagande av upplåtelseförpliktelsen, kan säljaren inte erhålla något avdrag härför. Vid kontantmässig inkomstberäkning har han omedelbart intäktsfört hela beloppet. Vid bokföringsmässig inkomstberäkning måste han intäktsföra den återstående skuldföringen av förskottet vid överlåtelsen, eftersom hans skuld avseende framtida upplåtelse försvinner i och med överlåtelsen.

[43] Denna nackdel försvinner om hans innehav blir så långvarigt att alternativregeln för 20-årigt innehav kan tillämpas.

Antag att omkostnadsbeloppet för säljaren är 60 000 kr. Vid en normal beskattning (alternativ A) skulle den skattepliktiga intäkten av försäljningen vara 100 000 kr. Med 50 % marginalskatt på realisationsvinsten blir skatten 20 000 kr. Nettobehållningen av alternativ A blir 100 000 ./. 42 971 ./. 20 000 kr = 37 029 kr. Detta är således säljarens minimikrav.

I alternativ B beskattas säljaren för hela förskottshyran. Skatten på det vid försäljningen återstående förskottet blir 21 485 kr (50 %[44] av 42 971). Säljaren vill då ha minst 21 485 + 37 029 kr = 58 515 kr i köpeskilling för fastigheten.

Köparen skall enligt alternativ A beskattas för återstående hyra. Det är inte helt klart hur periodiseringen och beskattningen skulle utformas. Vid ett antagande om periodisering i takt med att det kapitaliserade värdet av belastningen sjunker, kan det kapitaliserade värdet av de framtida skattebetalningarna beräknas till ca 18 000 kr.[45]

Köparen kommer i alternativ B att undgå denna skattebetalning. Han är därför beredd att betala för fastighetens marknadsvärde 100 000 kr minus värdet av belastningen efter skatt (42 971 ./. 18 000 kr) = ca 75 000 kr, minus en reduktion för vad han uppskattar att det sämre ingångsvärdet kan kosta i skatt i framtiden.

Nettobetalningen för överlåtelsen hamnar, vid en beskattning enligt alternativ B någonstans mellan säljarens minimum (58 515 kr) och köparens maximum (lägre än 75 000 kr). Definitiv förlorare är fiscus. Säljaren har omvandlat sin realisationsvinst till avkastning för vilken han beskattas. Hos säljaren försvinner i princip inget beskattningsunderlag. Det gör det däremot åtminstone momentant hos köparen som undgår beskattning av avkastningen till priset av ett lägre ingångsvärde på fastigheten.

6. Uppdelningsalternativet A motsvarar den realekonomiska innebörd av transaktionerna som ligger närmast till hands att anse som riktig; nettobetalningen för upplåtelser av detta slag separeras till två skilda i motsatt riktning utgående ersättningar. För detta alternativ talar även att det ger resultat som är konsekventa och neutrala med fall där någon förskottsupplåtelse ej skett. Det är vidare i överensstämmelse med 4 kap 10 § JB att företa en uppdelning av avkastningen mellan säljare och köpare efter vad som belöper på innehavstid före och efter tillträdesdagen.

Beskattningen bör ske enligt uppdelningsalternativet. Denna metod torde vara gällande rätt.

13.4.2 Säljarens förbehåll av framtida avkastning

Fastighetsavyttringar där säljaren förbehåller sig framtida avkastning har likheter med de ovan diskuterade fallen. Samma synsätt som förordats nyss enligt det s k uppdelningsalternativet (A) kan även hävdas här; i verkligheten

[44] Från eventuella egenavgifter bortses.

[45] Beräkningen grundar sig på en periodisering över 19 år i takt med att det kapitaliserade värdet av förskottet sjunker. Intäkten är lika med det belopp som det kapitaliserade värdet sjunker med under året. Härpå beräknas 50% skatt, varefter skattebetalningarna diskonteras ner till överlåtelseåret med användning av 1,5% diskonteringsränta efter skatt.

kan den framtida fastighetsavkastningen inte separeras från fastigheten. Den förbehållna avkastningen utgör köpeskilling då den utgör en del av det marknadsvärde som säljaren förfogade över vid överlåtelsetidpunkten. Det kan vidare hävdas, i enlighet med vad som sades i avsnitt 13.2, att efter det att köparen investerat kapital i fastigheten avkastningen primärt tillkommer honom. Om detta synsätt, utan att ytterligare reservationer tillfogas, tillämpas på förbehållsfallen innebär det att man anser att köparen primärt uppbär avkastningen, och sedan förfogar över den så att säljaren erhåller denna som köpeskilling.

Det finns dock viktiga ekonomiska skillnader mellan en förskottsbetald framtida upplåtelse och säljarens förbehåll om framtida avkastning. I förbehållsfallet har säljaren ännu inte uppburit den framtida avkastningen och denna betalning är därför varken värde- eller betalningsmässigt helt säkerställd.

Frågan är om en köpeskilling i form av förbehållen avkastning är så säker att den omedelbart kan beskattas, eller om en uppskjuten beskattning är motiverad. Frågan är likartad med frågan om uppskjuten beskattning av oviss framtida betalning, som diskuterats i avsnitt 12.3.

Förbehålls viss del av den framtida avkastningen kan den del av kapitalvinsten som är en funktion av denna avkastning inte anses mer säkerställd än före överlåtelsen. Säljaren står fortfarande risken för att avkastningen minskar.[46] Omfattar förbehållet en stor del av den framtida avkastningen uppbär säljaren även endast en begränsad omedelbar betalning.[47] Det är då inte till fullo köparens kapital som är nedlagt i fastigheten, utan säljaren har fortfarande kapital investerat i fastigheten. Dessa två omständigheter kan motivera att säljaren beskattas för den förbehållna avkastningen allteftersom den blir beloppsmässigt klar och uppbärs.

Det existerar dock som alltid en glidande skala där avtal om framtida betalningar innefattar större eller mindre osäkerhet om värdet och betalningen av den förbehållna framtida avkastningen. Att säljaren skall fortsätta att bruka fastigheten och uppbära dess avkastning innebär exempelvis större osäkerhet än ett avtal om att säljaren skall uppbära en bestämd kvantitet av bruttoavkastningen. Frågan var gränsen skall anses gå är densamma som diskuterats i avsnitt 12.3.3, angående vilken osäkerhet som skall föreligga för att uppskjuten beskattning av en tillkommande köpeskilling skall anses motiverad.

[46] I de i föregående avsnitt diskuterade fallen har osäkerheten om värdet på den framtida avkastningen däremot överflyttats på nyttjanderättshavaren som gjort förskottsbetalningen med ett bestämt belopp.

[47] Om betalningsförmågan verkligen brister är som alltid beroende på den skattskyldiges totala förmögenhetssituation. I den mening som betalningsförmåga är ett argument för realisationsprincipen får den dock anses bristande i detta fall. Som visats i avsnitt 12.2 tillmäts dock betalningsförmågan begränsad betydelse i rättstillämpningen.

I motsats till de problem som diskuterats ovan i avsnitten 13.3.1 och 13.4.1 innehåller KL en reglering av ett fall med förbehåll om framtida avkastning; undantagsförmån. Innebörden och räckvidden av detta stadgande skall därför först studeras; avsnitt 13.4.3. Därefter diskuteras allmänna principer för bedömningen av förbetald och förbehållen avkastning på lös egendom, avsnitt 13.4.4, varefter framställningen återkommer till praxis angående förbehållen fastighetsavkastning; avsnitt 13.4.5. Avslutningsvis diskuteras i avsnitt 13.4.7 utformningen av en uppskjuten beskattning, och särskilt beskattningen i tiden mellan kontrakts- och tillträdesdagen.

13.4.3 Undantagsförmån i KL och i rättspraxis

1. Undantagsförmån kan preliminärt definieras som ett förbehåll att säljaren skall fortsätta att direkt tillgodogöra sig delar av fastighetens avkastning.

Begreppet undantagsförmån är av gammalt ursprung.[48] 1908 angavs den civilrättsliga innebörden av begreppet på följande sätt:

> "Undantaget konstitueras i samband med överlåtelse av en fastighet; den förutvarande ägaren bibehåller för sin räkning något av fastighetens ekonomiska värde under form av vissa honom eller annan tillförsäkrade förmåner. Dessa förmåner erhålla sin egenartade karaktär därav, att de i stort sett äro nyttigheter, som frambringas å fastigheten eller äro avsedda att därifrån hämtas. Den förutvarande ägaren fortfar, trots förändringen i äganderätten, att av fastigheten bereda underhåll åt sig och de sina; något av fastighetens avkastningsförmåga är förbehållet honom."[49]

De äldre stadganden som funnits angående undantagsförmån och andra s k reallaster överfördes inte till 1970 års Jordabalk. Praktiskt sett torde förändringen dock inskränka sig till att det numera saknas möjlighet att ålägga en fastighetsägare en positiv prestation.[50] Det är däremot alltjämt möjligt för en fastighets säljare att i försäljningsavtalet förbehålla sig fortsatt nyttjanderätt till fastigheten.[51]

[48] För en närmare beskrivning av historiken, se Hellner 1959 s 164 ff.

[49] Lagberedningens förslag till Jordabalk II 1908 s 217; citerat efter Hellner a s.

[50] En nyttjanderätt eller ett servitut kan inte innefatta en skyldighet för fastighetsägaren att exempelvis utföra någon arbetsprestation bestående i leverans av vissa produkter från fastigheten. Ett undantag är rätt till elektrisk kraft. Reallaster kunde däremot omfatta positiva prestationer; se Westerlind 1984 s 67 ff.

[51] Westerlind 1984 s 182.

Se även a a s 21, 22, och 198. På samma sätt kan ett servitut tillskapas vid försäljningen, med en av säljaren alltjämt innehavd fastighet som härskande; a a s 54.

Civilrättsligt torde transaktionen ses som två rättshandlingar, en samtidig försäljning och nyttjanderättsupplåtelse, låt vara att de sker i samma avtal. Nyttjanderätten kan ges sakrättsligt skydd genom inskrivning.

2. KL stadgar i 31 § skatteplikt för undantagsförmån, som intäkt av tjänst, och i 22 § anv p 1 stadgas avdragsrätt i inkomstslaget jordbruksfastighet.[52] Stadgandena har sitt ursprung i 1910 års SF. De infördes utan större förändringar i KL. I lagförarbetena återfinns inga teoretiska resonemang av den art som förts i föregående avsnitt.[53] Lagstiftaren har troligen endast ansett det naturligt att beskattningen sker hos den som tillgodogör sig avkastningen. Regelns placering i 31 § torde visa att man sett förmånen som en form av pensionering. Det ansågs även ursprungligen som oklart om avdragsrätten endast avsåg f d anställda eller om den även omfattade säljaren av fastigheten.[54] I detta avseende är dock rättsläget sedan länge klart:

> I RÅ 1946 ref 11 hade säljaren (föräldrar) förbehållit sig undantagsförmån för sin återstående livstid. Köparen (barn) medgavs avdrag för undantagsförmånens värde vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet.
>
> I konsekvens med denna behandling av undantagsförmånen som periodisk intäkt, fastslogs i RÅ 1946 ref 26 att dess värde inte utgjorde försäljningsintäkt för säljaren.

Det är således klart att undantagsförmånsbeskattning kan förekomma i fall med förbehållen avkastning vid fastighetsförsäljning. Det är däremot mer oklart vilken omfattning KL:s stadgande om undantagsförmån har. Två alternativ är tänkbara:

A. Regeln kan ses som uttryck för en allmänt gällande princip, motiverad av de skäl som angivits i föregående avsnitt 13.4.2, att förbehåll av fastighetsavkastning skall beskattas först när denna uppbärs.

B. Regeln torde i huvudsak inte ha tillkommit på grund av sådana överväganden, och det är därför möjligt att stadgandet har en mer restriktiv tillämpning, inskränkt till vad som historiskt varit undantagsförmånsinstitutets funktion.

Nedan skall två frågor behandlas i syfte att försöka fastställa omfattningen av regelns tillämpning i praxis.

Nedanstående genomgång bygger i allt väsentligt på äldre rättspraxis. Under denna period gällde parallellt med reglerna om undantagsförmån reglerna om egendomslivränta vars innebörd i huvudsak var likartad. Fr o m den 1 juli 1984 behandlas egendomslivräntor som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet, medan reglerna för undantagsförmåner är oförändrade. Gränsdragningen mellan de två kategorierna har därför fått en betydelse den tidigare saknat. Detta gör det svårare att mer exakt

[52] Liknande regler finns även i Norge; se Aarbakke 1984 s 144 och 157.

[53] Se Hellner 1959 s 165 f. För en längre redogörelse av den historiska bakgrunden; se Sandström 1945 I s 413 ff.

[54] Hellner, 1959 s 166 ff, diskuterar om avsikten var att även ägare skulle omfattas av stadgandena. Härför kritiseras han av Kuylenstierna, SST 1960 s 142, som anser att lagtexten klart innebär att sådan avdragsrätt föreligger.

I Ds Fi 1984:1 "Egendomslivräntor", se prop 1983/84:140 s 35, beskrivs dock rättsläget så att s k förvärvskälleavdrag förutsätter att mottagaren haft anställning på fastigheten eller i rörelsen. Stöd för ståndpunkten redovisas dock inte.

fastställa avgränsningen i praxis av tillämpningsområdet för undantagsförmånsbeskattning, då det centrala problemet tidigare varit de periodiska förmånernas avgränsning från icke-periodiska förmåner. Att en förmån i äldre praxis ansetts vara egendomslivränta i stället för undantagsförmån, skall därför inte tillmätas alltför stor vikt för denna gränsdragning.

3. Den första frågan är om en förmån måste ha viss *periodicitet* för att betraktas som en undantagsförmån. I RÅ 1958 ref 52 förbehöll sig säljaren av en jordbruksfastighet att under fem år disponera bostad hyresfritt. RR ansåg inte att förmånen var skattepliktig, dvs värdet härav måste ha ansetts vara köpeskilling för fastigheten vilken var skattefri på grund av innehavstiden.[55] Detta tyder på att förmånens karaktär av förbehållen avkastning inte ensamt har varit avgörande för stadgandets tillämpning i praxis, utan att även periodicitet måste föreligga för att en uppskjuten beskattning skall tillämpas.

4. Den andra frågan är om avdragsrätt för undantagsförmån till fastighet i inkomstslaget annan fastighet medfört avdrag direkt i förvärvskällan (analogt med stadgandet om undantagsförmån i inkomstslaget jordbruksfastighet) eller som allmänt avdrag (vilket gällde enligt äldre rätt för med livränta jämställda betalningar). För inkomstslaget annan fastighet finns inga regler om undantagsförmån angivna i KL. Tillämpas undantagsförmånsregeln analogt i inkomstslaget annan fastighet kan tillämpningen uppfattas som ett uttryck för en mer allmän princip. Medges däremot ett allmänt avdrag torde man i praxis i stället mer ha utgått från förmånens periodicitet och likhet med livränta.

Rättspraxis ger inget entydigt svar på hur förbehållen avkastning på annan fastighet behandlas.

I RÅ 1938 ref 54 ansågs en livsvarig rätt till fri bostad på såld annan fastighet inte vara skattepliktig, och ansågs således varken som undantagsförmån eller periodisk betalning. I och med ovannämnda RÅ 1946 ref 11 ansågs dock rättsläget ändrat även för annan fastighet, så att beskattning som för undantagsförmån kunde ske.[56]

Det finns dock inte något rättsfall som klart visar om avdrag för undantagsförmån avseende annan fastighet ansetts kunna ske i förvärvskällan.[57] Ett flertal rättsfall antyder dock att så är fallet. I RÅ 1958 Fi 169 beskattades fastighetsägaren inte för hyresvärdet av för säljaren av (annan) fastighet förbehållen fri bostad. Detta innebär, genom tyst kvittning, avdrag för undantagsförmånen i förvärvskällan. Mutén, 1959 s 183 not 7, menar att fallet innebär en ändring av en tidigare praxis med den motsatta

[55] Samma utgång i RÅ 1937 ref 13.

I 1958 års fall påstod säljaren att försäljningsavtalets egentliga innebörd, vilket avvek från dess avfattning, var att fastigheten hade sålts till visst pris varifrån ett engångsbelopp för dispositionen av bostaden skulle avräknas. Av referatrubriken att döma tycks dock tiden ha varit avgörande för RR:s ställningstagande och påståendet torde inte ha haft någon självständig betydelse.

[56] Sterner SST 1946 s 166.

[57] Hellner, 1959 s 170 ff, uttrycker tvekan om rättsläget 1959.

innebörden.[58] I RÅ 1969 ref 62 använde RR termen undantagsförmån om förbehållen fri bostad på annan fastighet, utan att dock ta ställning till någon rättsfråga varigenom sättet för avdragsrätten angavs.

Rättsfallen tyder på att undantagsförmånsbeskattning skett även på annan fastighet, genom tyst kvittning av avkastningen och avdraget för undantagsförmånen. Ett uttalande av dep chefen vid lagregleringen av avdragsrätten för periodiskt understöd, kan även tolkas som att detta är hans uppfattning; prop 1973:181 s 25. Uttalandet återges nedan i avsnitt 13.4.5.

I litteraturen återfinns olika uppfattningar angående undantagsförmånsbeskattningens tillämplighet utanför det direkt reglerade området i 22 §. Mutén anser, som anförts ovan, att sådant avdrag kan göras i inkomstslaget annan fastighet, medan Hellner, 1959 s 170 ff, är tveksam. Kuylenstierna och Welinder är mera avvisande.[59]

5. Sammanfattningsvis kan inga säkra slutsatser om omfattningen av undantagsförmånsregelns tillämpning dras av de ovan angivna rättsfallen. Avsaknaden av nyare praxis tyder dock på, taget tillsammans med den äldre praxisen, att själva undantagsförmånsstadgandet har ett ganska inskränkt tillämpningsområde.

Stadgandet kan dock vara uttryck för en allmän princip och det skall därför undersökas om det utanför regelns tillämpningsområde finns en liknande rättstillämpning.

13.4.4 Den skatterättsliga bedömningen av förbetald och förbehållen avkastning på lös egendom

1. KL innehåller en uttrycklig regel om vem som skall beskattas för utdelning på *aktier* i fall där utdelningsrätten och aktien avskilts från varandra, 38 § anv p 3:e st:

> "Har, då svensk aktie överlåtits, överlåtaren behållit en eller flera av kupongerna eller eljest för längre eller kortare tid förbehållit sig rätten att lyfta utdelningen, och tillkom denna rätt alltjämt överlåtaren då utdelningen blev tillgänglig för lyftning, skall utdelningen oavkortad räknas såsom intäkt för denne."

[58] För äldre rättsfall med synbarligen annan utgång; se RÅ 1949 Fi 640 och RÅ 1954 Fi 1276. Av referaten framgår dock inte om bostadsförmånerna hade benefik eller onerös grund.

[59] Kuylenstierna, SST 1960 s 143, anser att analogislut inte bör göras från 22 §: "Ty den regel som finns i kommunalskattelagen om undantagsförmån från jordbruksfastighet är från de principiella utgångspunkterna ologisk och bör följaktligen icke gärna i lagtillämpningen analogivis vidgas utöver vad som är uttryckligen stadgat." Han menar dock att man ändå eventuellt kan komma fram till att avdragsrätt föreligger i inkomstslaget annan fastighet.

Welinder, 1981 del 1 s 97, anser att "då undantagsförmån av tradition är ett institut, som enbart är knutet till jordbruksfastighet, kan reglerna härför inte tillämpas vid förvärv av andra förmögenhetsobjekt."

Se även Muténs, 1960 II s 388, kommentar till 1958 års fall och Kuylenstiernas invändning mot utgången i detsamma.

Till grund för regeln låg bl a en inom finansdepartementets skatteberedning författad PM av Kuylenstierna.[60] Promemorian behandlade dels rättsläget angående obligationer så som det uppfattades av utredaren, dels hur motsvarande frågor borde regleras för aktier.

För *obligationer* ansågs särskilda lagregler vara obehövliga, men promemorians beskrivning av rättsläget "föref(öll)" dep chefen "i huvudsak riktig".[61] Promemorian gav följande beskrivning av rättsläget beträffande obligationer i de situationer som är av intresse här (som referens till den följande diskussionen betecknas med bokstäver de olika typfall som diskuteras i promemorian):

(a) "Mer komplicerad blir frågan, därest den obligationsägare, som försålt en kupong, sedermera försäljer även obligationen innan den frånskilda kupongen förfallit till betalning. Det är givet, att köparen av obligationen i detta fall i verkligheten beräknar skälig avkastning på sitt kapital. Eftersom köparen icke kan få någon ränta när kupongen – som icke ägs av honom – förfaller till betalning, måste räntan i stället anses tillgodokomma honom i form av diskontoavdrag å köpeskillingen. Han erlägger full köpeskilling för själva obligationen enligt gällande kurs men bekommer samtidigt förskottsbetalning av den ränta, som belöper på köpeskillingen till den dag, då ränta åter börja löpa å en ny kupong. Köpeskillingen för själva obligationen minus diskontoavdraget utgör det belopp som köparen faktiskt erlägger, och en avräkning sker sålunda vid likviden. Rätteligen bör, om den verkliga kapitalavkastningen skall beskattas, konsekvensen dragas av detta förhållande och köparen beskattas för det honom i form av avdrag å köpeskilling tillgodogjorda beloppet såsom för ränta och det faktiskt betalda beloppet ökas med det belopp som sålunda avdragits, när det gäller att bestämma hur mycket som erlagts för själva obligationen. Ett belopp svarande mot den köparen genom diskontoavdrag tillgodokomna räntan bör då också räknas såsom återburen ränta för säljaren, som får avdraga densamma såsom utgift under förvärvskällan kapital." . . .

(b) "I det hittills förda resonemanget har förutsatts, att obligationen och kupongen skilts åt på det sätt att, i första hand, obligationen behållits men kupongen försålts. Om i stället det motsatta fallet antages föreligga, att kupongen behålles men obligationen försäljes, blir emellertid förhållandet i huvudsak enahanda. . . . Från försäljningsdagen blir den bråkdel av kupongen, som belöper på den följande tiden, kapital för säljaren av obligationen . . . Det belopp som från nämnda tidpunkt utgör kapital för säljaren av obligationen vilken behållit kupongen – är detsamma som obligationsköparens ränta under denna tid."

För aktier anfördes i PM:en följande angående det mot sistnämnda svarande fallet:

(d) "Om aktieägaren säljer aktien men behåller kupongen, vet man . . . ej vilket värde kupongen skall anses representera. Det ligger därför nära till hands att beskatta säljaren av aktien för hela utdelningen. Köparen, som ingen utdelning får, blir i stället fri från skatt å utdelning och överhuvud å kapitalavkastning

[60] Se prop 1943:12 s 28 ff.

[61] A prop s 35.

belöpande på tiden intill utdelningen, fastän det kan antagas att hans köpeskilling blir mindre därför att han icke får någon utdelning och att således ett diskontoavdrag skett vid köpeskillingens bestämmande."

(c) Beträffande fallet att såväl kupongen som aktien försålts anfördes att det fanns "större möjlighet att följa de för obligationer gällande reglerna".

De situationer som här återgivits motsvarar vid försäljning av fastighet de ovan diskuterade fallen där förskottsbetalning erhållits (13.4.1) respektive förbehåll för framtida avkastning gjorts (13.4.2).

För att åskådliggöra vilken beskattningsmetod som gäller i olika situationer för värdepapper kan en uppställning göras:

Beskattningsmetod A innebär att överlåtelsen av kapitaltillgången anses ske till sitt fulla marknadsvärde, samt att avkastningens värde fördelas så att säljare och köpare beskattas för vad som belöper på deras innehavstid; se närmare den utförligare beskrivningen av metod A ovan i avsnitt 13.4.1 punkt 3.

Metod B innebär att kapitaltillgången anses överlåten till sitt reducerade värde, efter det att framtida avkastning frånskilts genom förskottsupplåtelse eller säljarens förbehåll, och att säljaren blir beskattad för avkastning som belöper på tid efter försäljningen; se vidare ovan i avsnitt 13.4.1 punkt 5.

(a) Obligationer, förskottsfall; metod A, enligt ovan återgivna PM vid (a).
(b) Obligationer, förbehållsfall; metod A enligt ovan återgivna PM via (b) samt RR:s dom 1986.03.06.[62]
(c) Aktier, förskottsfall; troligen gäller metod A.[63]
(d) Aktier, förbehållsfall; metod B; 38 § anv p 3.

Nedan skall diskuteras vilka av de omständigheter, som motiverat respektive metods tillämpning i ovanstående fall, som gäller vid fastighetsavyttringar.

2. Metod A tillämpas i förskottsfallen (a och c). Metod A är den som närmast uttrycker den reella innebörden av transaktionen. Metoden innebär att neutralitet föreligger i valet mellan normala överlåtelser och överlåtelser där

[62] På fråga om avdragsgill realisationsförlust skulle anses uppstå om en obligation försåldes utan räntekuponger angav RSV:s nämnd för rättsärenden i sitt, av RR ej ändrade, förhandsbesked: "Frågan huruvida realisationsvinst eller realisationsförlust uppkommer vid DS avyttring av obligationen skall bedömas med utgångspunkt i vad DS erlagt vid förvärvet och erhåller vid avyttring av själva obligationen. Den differens som uppkommer till följd av att DS förbehåller sig avkastningen under fyra år är inte till någon del hänförlig till den vidaresålda obligationen. . . . Endast sådan differens mellan vad DS gett för obligationen och ett försäljningspris som beror på en förändring av själva obligationens marknadsvärde skall beaktas vid beräkning av det skattemässiga resultatet av försäljningen av obligationen".

[63] Kuylenstiernas PM anger att den för obligationer gällande metoden kan följas; prop 1943:12 s 32. Härmed torde han möjligen dock inte avse annat än att säljaren av aktiekupongen beskattas som för intäkt av kapital vid försäljningen av kupongen; vilket nu är regel enligt 38 § 1 mom KL 3:e p. Att en uppdelning enligt metod A skall ske vid aktieförsäljningen anges åtminstone inte explicit. En sådan är dock praktiskt möjlig och är då lika motiverad som i obligationsfallet (a).

Förvärvaren av utdelningsrätten skall erlägga kupongskatt när han uppbär utdelning; 4 § 3:e st kupongskattelagen (1970:624). Den dubbla beskattning som härigenom inträder har ett prohibitivt syfte; a prop s 27.

viss framtida avkastning från kapitaltillgången uppburits före försäljningen. Härigenom erhålls inget skattemässigt motiv för konstlade transaktioner. Har förskott erhållits för framtida *fastighetsavkastning* talar dessa skäl, samt avsaknaden av väsentliga praktiska problem, för att metod A tillämpas.

3. De nyssnämnda synpunkterna talar även i *förbehållsfallen* för att beskattningsmetod A skall tillämpas. För metod B talar dock den osäkerhet som föreligger om storleken på den framtida avkastningen, vilken har motiverat metodens tillämplighet för aktier (d).[64]

I RN 1962 4:9 a) finns ett exempel på tillämpning av metod B vid en aktieöverlåtelse, där utgången inte förefaller direkt ha grundat sig på 38 § anv p 3 utan mer på tillämpning av allmänna grunder:

> I fallet bedömdes, vid en eldistributionsförenings försäljning av aktier i ett kraftaktiebolag, vederlag i frikraftsleveranser, som en typ av förbehåll av avkastning. Leveransen skulle, för den händelse föreningen trädde i likvidation, avlösas med ett engångsbelopp. RR ansåg vid sådant förhållande den årliga leveransen ha karaktär av ränta på vederlag för aktierna. Härav följde att värdet av de årliga leveranserna inte behandlades som köpeskilling utan som en löpande skattepliktig intäkt.

För obligationer är däremot osäkerheten om avkastningens storlek mindre, varför motsvarande beskattning inte ansetts motiverad.[65] *Fastighetsavkastning* torde inta ett läge mellan aktie- och obligationsfallen.

Metod B torde även tillämpas i inkomstslaget *rörelse*. Sker försäljning av en rörelse mot andel i framtida vinster torde beskattning ske allteftersom dessa vinstandelar upplöper.[66] Som stöd kan särskilt framhållas RÅ 1957 ref 1 där försäljningsintäkten för vissa rättigheter och aktier ansågs utgöra royalty, då ersättningen bestämdes uteslutande i förhållande till omsättningen i det sålda aktiebolaget, även om den utgjorde köpeskilling för annan egendom än rätt till royalty.[67]

Ställningstagandet avseende fastigheter får anstå till efter en genomgång av praxis avseende olika typer av förbehållen fastighetsavkastning för att se vilken beskattningsmetod som tillämpats i olika fall, vilket behandlas i nästa avsnitt.

[64] Dep chefen framhöll att "beträffande aktieutdelningar tillkommer att deras storlek i regel ej är känd förrän balansräkningen blivit av bolagsstämman fastställd"; prop 1943:12 s 35.

[65] Idag kan dock en obligationsränta i större utsträckning än på 1940-talet bli justerad i framtiden med hänsyn till diskontoförändringar.

[66] Jfr Mutén, SN 1968 s 209, som framhåller att då man regelmässigt inte kan räkna med tillräckligt säkra framtidsbedömningar, föreligger knappast skyldighet att aktivera en allframtidsupplåtelse mot föränderliga periodiska betalningar.

[67] I RÅ 1984 Aa 111 har en köpare inte medgivits avdrag för ett som royalty betecknat belopp, vilket utbetalades som likvid för köpta aktier. Beloppet skulle utbetalas i sex år och bestämmas i relation till resultaten i köparens rörelse.

13.4.5 Beskattning av förbehållen fastighetsavkastning i praxis

Något klart stöd för att värdet av ett förbehåll av fastighetsavkastning i praxis beskattas enligt metod B, dvs att avkastningen beskattas allteftersom den uppbärs, går inte att finna. I de fall beskattningen uppskjutits har detta synbarligen skett inom ramen för stadgandet om undantagsförmån, med den ovan beskrivna inskränkta tillämpningen, eller enligt praxis för egendomslivräntor. RÅ 1947 ref 7 är ett exempel härpå:

> Köparen hade förbundit sig att under säljarnas livstid "utgiva den på visst sätt beräknade nettoavkastningen av den försålda egendomen" till dem. RR medgav avdrag enligt 46 § 2 mom och ansåg följaktligen att en periodisk betalning förelåg.

Avkastningsförbehållet tycks således ha behandlats som en egendomslivränta.[68]

I prop 1973:181 s 25[69] finns ett uttalande som tyder på att dep chefen ansett att det föreligger en principiell skillnad mellan avkastningsförbehåll och andra periodiska betalningar:

> "Skall avkastning av viss egendom enligt avtal eller annan bindande förpliktelse helt eller delvis tillfalla annan än ägaren, uppkommer frågan om ägaren ändock skall beskattas för avkastningen och – om förutsättningar härför föreligger – få avdrag med motsvarande belopp enligt reglerna för periodiskt understöd, eller om den som uppburit avkastningen skall beskattas direkt. Förpliktelser av denna typ har förekommit främst i samband med köp, gåva eller testamente av jordbruksfastighet, annan fastighet och aktier . . . Mottagarens rättighet kan vara mer eller mindre långtgående. I vissa fall kan han ha rätt att själv förvalta egendomen eller uppbära avkastningen. I andra fall kan det anses att avkastningen utbetalas till honom först sedan den tillfallit ägaren. Utbetalningarna blir då oftast att jämställa med . . . periodiska utbetalningar."

Uttalandet synes stöda uppfattningen att det kan förekomma en allmän metod (B) för uppskjuten beskattning, vid sidan om de numera avskaffade reglerna om periodiska betalningar i 46 § 2 mom, och att denna metod skulle ha en mer allmän tillämpning än vad undantagsförmånsstadgandet tycks ha i praxis.

Några rättsfall med uppskjuten beskattning av sådana avkastningsförbehåll, som inte kan inräknas i vad som typiskt sett förstås med undantagsförmån eller egendomslivränta, finns dock inte. Tvärtom finns fall med synbarligen motsatt innebörd, dvs att värdet av avkastningsförbehållet beskattats på en gång som köpeskilling.

[68] En beskattning som för undantagsförmån hade varit naturligare. Lagrumsvalet bör dock inte tilläggas alltför stort intentionsdjup, då skillnaden i rättsföljd mellan periodisk betalning och undantagsförmån vid denna tidpunkt och i detta fall var begränsad. Utgången kan även ha sin förklaring i att fastigheten hade beskattningsnaturen annan fastighet och att undantagsförmån till sådan, åtminstone vid denna tidpunkt, inte ansågs kunna föreligga.

[69] Ett liknande uttalande finns i SOU 1972:87 s 187 f.

RÅ 1942 ref 48. Som likvid vid delavyttring av fastighets rätt i strömfall hade förbehåll gjorts om rätt till leverans av ersättningskraft. Kraften skulle levereras, synbarligen för all framtid, till säljarna och efterföljande fastighetsägare att intill viss effekt fritt disponeras inom den by där fastigheterna var belägna. RR ansåg att utredning ej förebragts som föranledde ändring av PN:s beslut, att det kapitaliserade värdet av denna rätt skulle behandlas som köpeskilling för de avyttrade fastigheterna.[70]

I RÅ84 1:60 hade en fastighets rätt till vattenkraft avyttrats mot ersättning i kraft. Rätten till ersättningskraft skulle nu avlösas med engångsbelopp. RSV:s nämnd för rättsärenden förklarade i sitt, av RR ej ändrade, förhandsbesked att engångsbeloppet skulle "behandlas som ett vederlag vid avyttring av fastighet".

Härav framgår dock inte hur RR ansåg att beskattningen borde ha tillgått då strömfallsrätten utbyttes mot ersättningskraften. Ett regeringsråd tillade dock för sin del en uppfattning angående rättsläget som motsvarar innebörden i 1942 års rättsfall.[71]

I RÅ85 1:34 beskattades förmån av fri kraft, som knutits till fastighet i samband med avyttring av mark och vatten för utbyggnad av vattenkraft, som intäkt av jordbruksfastighet.

Fallet kan synas utvisa en uppskjuten beskattning enligt metod B. Beskattningen kan dock även ha sin grund i att förmånen ses som avkastning på frikraftens vid avyttringen beskattade kapitalvärde (metod A). RR framhöll även att ". . . den omständigheten att frikraftens värde kan ha betraktats som köpeskilling vid beskattning av realisationsvinst i samband med rättighetens uppkomst föranleder inte annan bedömning." Ett regeringsråd var skiljaktig i fråga om motiveringen och framhöll explicit att en sådan beskattning skulle ha skett vid avyttringen.

Utgången i 1942 års fall är förvånande då man vid denna tidpunkt generellt beskattade periodiska betalningar allteftersom de blev tillgängliga för lyftning. Hellner, 1959 s 200, anser att "utgången i 1942 års rättsfall beror på att det är fråga om en ständig förmån. Därmed har fastighetens kapitalvärde ökat." Denna förklaring till skillnaden i beskattningen förefaller dock inte sannolik. Fastighetens värde efter försäljningen torde inte i teorin vara högre än värdet omedelbart före strömfallsrättens avyttring.[72] Ett värde i form av strömfallsrätten bortgår, men ersätts av ett annat värde i form av rätten till ersättningskraft.

[70] RÅ 1947 ref 45 berör indirekt den aktuella frågan, då fallet gäller säljarens beskattning efter fastighetsavyttringen. Värdeminskningsavdrag medgavs på värdet av förbehållen rätt till leverans av elektrisk kraft, vilket värde synes ha uppfattats som köpeskilling vid avyttringen. Värdeminskningsavdrag medgavs då den förbehållna rätten var tidsbegränsad till 20 år, och därefter till ytterligare 20 år mot en jämförelsevis låg ersättning.

[71] Måhända kan utgången, trots att RR ej explicit tog ställning härtill, tolkas som ett bekräftande av att utgången i 1942 års fall upprätthölls. Utgången i 1984 års fall torde få tolkas så att avlösningen skall beskattas som en nu företagen avyttring. En beskattning enligt praxis för avlösning av periodiska förmåner borde däremot ha inneburit en beskattning som för en vid den ursprungliga allframtidsupplåtelsen av vattenkraften företagen avyttring; se RÅ 1967 ref 7 och Muténs kommentarer härtill i SN 1968 s 210.

[72] En annan sak är att fastighetens värde kan vara högre än anskaffningspriset.

Inte heller de skillnader som finns mellan tidsobegränsade och tidsbegränsade förmåner är tillräckliga för att motivera att de förra skulle vara mer lämpade för omedelbar beskattning. Som betalning betraktad är inte en tidsobegränsad förmån lättare att värdera än en tidsbegränsad förmån.[73] En till fastigheten knuten rätt torde dock vara lättare att avyttra, genom fastighetsförsäljning, än en tidsbegränsad rätt.

Utgången i 1942 års rättsfall kan således sannolikt inte förklaras med att den erhållna förmånen var tidsobegränsad. Utgången beror då sannolikt i stället på att en uppskjuten beskattning i princip inte ansetts kunna föreligga utanför de direkta tillämpningsområdena för reglerna om undantagsförmån eller livränta[74], och att någon allmän metod för uppskjuten beskattning av avkastningsförbehåll inte existerade. Rättsfallet är dock gammalt och gäller en speciell fråga, och modernare avgöranden belyser inte klart om denna praxis fortfarande anses gälla. Det i avsnitt 13.4.4 refererade fallet RN 1962 4:9 a), där betalning vid en försäljning i form av förmån av fri kraft ansågs successivt skattepliktig som ränta, visar på en annan tillämpning i en liknande situation, och rättsläget förefaller därför oklart.

13.4.6 Slutsatser om rättsläget när avkastning uppburits i förskott eller förbehållits

Som framhållits ett flertal gånger tidigare finns två olika metoder för beskattning av framtida avkastning som säljaren redan tillgodogjort sig eller skall tillgodogöras efter försäljningen. Enligt metod A (se ovan avsnitt 13.4.1 punkt 3) behandlas värdet som en omedelbart uppburen köpeskilling och ingår därmed i realisationsvinstberäkningen. Enligt metod B (se ovan avsnitt 13.4.1 punkt 5) beskattas värdet som avkastning hos den som uppburit eller skall uppbära avkastningen. Närmast ovan har behandlats fall där den framtida avkastningen förbehållits av säljaren, men ännu inte uppburits. Detta fall diskuteras först, varefter förskottsfallet behandlas.

Såväl i formell[75] som i realekonomisk mening torde en överlåtelse med *förbehåll* om avkastning omfatta hela fastighetens värde, och förbehållets värde är då i denna mening köpeskilling för den avyttrade fastigheten; se ovan avsnitt 13.4.2.[76]

[73] Jfr Mutén SST 1963 s 246.

[74] Det förra skulle i så fall bero på att man haft en restriktiv syn på vad slags avkastning som kan undantas, och att fastighetsavkastningen som här kom säljaren till godo i förädlad form inte ansågs innefattad häri. Det senare skulle bero på att förmånen var knuten till fastigheten och inte till säljaren personligen, och att därför likheten med livränta inte var tillräckligt stark.

[75] Civilrättsligt torde, som tidigare angivits, transaktionen anses innefatta en försäljning och en samtidig nyttjanderättsupplåtelse till säljaren.

[76] Möjligen kan man i ekonomisk mening säga att då säljaren fortfarande kan anses ha ett visst kapital investerat i fastigheten, den förbehållna fastighetsavkastningen kan till viss del ekonomiskt sett anses vara avkastning på i fastigheten investerat kapital.

Argumenten för att ändå uppskjuta beskattningen av den förbehållna fastighetsavkastningen är följande. Den förbehållna avkastningen kan liknas vid en oviss tillkommande köpeskilling; se avsnitt 12.3.2. Enligt praxis beskattas sådan köpeskilling när den blir beloppsmässigt känd. Värdet av förbehållen avkastning från annan egendom har i praxis behandlats som omedelbar köpeskilling i de fall dess värde varit säkert (obligationsfallen) men beskattats successivt när osäkerhet förelegat (aktiefallen och rörelse); se ovan i avsnitt 13.4.4. Även regeln om undantagsförmån kan anses ge uttryck för en allmän princip att uppskjuta beskattningen till dess värdet är klart.[77] De 1984 införda inskränkningarna i denna princip avseende egendomslivräntor torde inte ha principiell betydelse utanför det därvid lagreglerade området; se avsnitt 12.3.1.

Osäkerheten om värdet av en förbehållen avkastning från en fastighet torde i och för sig normalt inte vara lika stor som i aktiefallen och vid avtal om tillkommande oviss köpeskilling. Så kan dock vara fallet och det förefaller då märkligt att exempelvis värdet av att successivt få uppbära hela eller delar av det försålda objektets avkastning skulle beskattas på en gång, medan ett framtida engångsbelopp som kan vara en funktion härav, i enlighet med den praxis som behandlats i avsnitt 12.3.2, beskattas först när det blir klart vilket belopp som kommer att uppbäras.

Slutligen kan anföras att avkastningsförbehåll uppvisar likheter med byten där det erhållna bytesobjektet är värdemässigt identiskt med det lämnade bytesobjektet; se avsnitt 5.1.1 punkt 2. Denna värdemässiga identitet är ett ytterligare argument för att inte låta vederlaget i denna del utlösa realisationsvinstbeskattning när bytet sker.

Sammanfattningsvis talar principiella argument, på grundval av realisationsprincipens innebörd, för en uppskjuten beskattning av förbehållen fastighetsavkastning, åtminstone när väsentlig osäkerhet föreligger om avkastningens storlek. Rättsläget är dock oklart och det finns inget direkt stöd för att en sådan beskattning skulle kunna ske utanför det begränsade tillämpningsområdet för stadgandet om undantagsförmån. För förbehållen avkastning förordas således någon form av uppskjuten beskattning (metod B).

För fall där avkastningen uppburits i *förskott* har däremot ovan (avsnitt 13.4.1 och 13.4.4) angivits att metod A torde gälla, vilket innebär att en avräkning sker mellan säljare och köpare. Avkastning som belöper på tid efter överlåtelsen tillkommer köparen och till den del säljaren uppburit denna kommer avräkningen av detta belopp att behandlas som en del av köpeskillingen. Metod A torde vara tillämplig då någon osäkerhet, i motsats till vid förbehållsfallen, inte existerar om den framtida avkastningens värde.

[77] Mutén, SN 1968 s 209, framhåller att "det är en klar regel, vars giltighet knappast ens ifrågasatts i praxis, att någon aktiveringsplikt resp passiveringsrätt inte föreligger vid upplåtande av royaltyrätt, livränta, undantagsförmån och liknande rättighet."

Således bör skilda metoder tillämpas för de båda fallen. Det är dock möjligt att metod A är tillämplig även i förbehållsfallet. Det vore däremot helt ologiskt och därför knappast sannolikt att metod A gällde i förbehållsfallen, medan metod B tillämpades i förskottsfallen.

13.4.7 Utformningen av beskattningen av förbehållen fastighetsavkastning

I detta avsnitt skall något mer i detalj beskrivas hur beskattningen sker enligt reglerna för undantagsförmån samt hur en mer allmän tillämpning av uppskjuten beskattning av avkastningsförbehåll bör vara utformad. Vidare skall studeras några speciella förbehålls- eller förbehållsliknande situationer och diskuteras hur beskattningen i dessa fall kan ske.

13.4.7.1 Undantagsförmånsreglerna

Undantagsförmån utgör för *säljaren* intäkt i inkomstslaget tjänst; 31 § 2:a st.[78] Värdet utgör inte en del av försäljningsintäkten; se exempelvis RÅ 1946 ref 26.

Det är en allmänt omfattad uppfattning att avdrag medges för fastighetens hela omkostnadsbelopp vid realisationsvinstbeskattningen. Detta följer av att någon del av fastighetens omkostnadsbelopp knappast kan avräknas mot undantagsförmånens värde när denna tas upp som intäkt enligt 31 §. I RÅ 1946 ref 26 har synbarligen realisationsvinsten även beräknats så att fullt avdrag för omkostnadsbeloppet medgivits. Hellner, 1959 s 201, menar att t o m en avdragsgill realisationsförlust kan tillskapas.

Köparen medges avdrag årligen för undantagsförmånens värde vid taxeringen av fastigheten. Detta torde i praktiken ofta ske genom tyst kvittning, så att den förbehållna avkastningen (exempelvis bostadsförmån) varken tas upp som intäkt eller dras av som kostnad. För schablonbeskattade fastigheter är dock troligen den lagtekniska regleringen ett oöverstigligt hinder för en undantagsförmånsbeskattning.[79]

Värdet av undantagsförmånen inräknas inte i ingångsvärdet för den förvärvade fastigheten; se exempelvis RÅ 1969 ref 62.

Avlöses undantagsförmån med ett engångsbelopp bör säljaren uppta detta belopp som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet när engångsbeloppet blir tillgängligt för lyftning.[80] Häremot får eventuellt en tidigare outnyttjad del av omkostnadsbeloppet

[78] Undantagsförmånen bör beräknas till nettovärdet av den förbehållna avkastningen. I RÅ 1953 Fi 2028 beskattades förmånshavaren för skillnadsbeloppet mellan erlagd hyra och marknadshyran. Avdrag har även medgivits för reparationskostnader vid beskattningen av (benefik) undantagsförmån; RÅ 1957 Fi 215. Annan utgång i RÅ 1957 Fi 110 och RÅ 1963 Fi 1468, men med motiveringen av värderingen av undantagsförmånen var så låg att den inte kunde anses täcka de kostnader för vilka avdrag yrkades.

[79] 25 § 3 mom kan inte extenderas att omfatta avdrag för undantagsförmån. Det är inte heller möjligt att låta säljaren direkt ta upp den förbehållna avkastningen i form av schablonintäkt, då RR intagit en formell syn på vem som skall deklarera denna; se nedan avsnitt 13.4.7.2 om RÅ80 1:24.

[80] Hellner 1959 s 201 och Mutén SST 1963 s 245.

avräknas; jfr avsnitt 12.3.3. Köparen får tillägga lösenbeloppet till ingångsvärdet för fastigheten. Mot bakgrund av praxis för avlösning av egendomslivräntor är det dock osäkert om ovanstående gäller, eller om beskattningen sker på samma sätt som vid avlösning av egendomslivränta, dvs som skattepliktig intäkt av tjänst; se RSV/FB Dt 1980:8.[81]

Härefter skall studeras situationen när säljaren uppbär avkastning efter avyttringen men före köparens tillträde.

13.4.7.2 Avkastning i tiden mellan kontrakts- och tillträdesdagen

1. I den skatterättsliga litteraturen finns en omfattande diskussion av frågan vem som skall beskattas för avkastning i tiden mellan köpeavtalets ingående och tillträdesdagen. Bergström, 1978 s 206 ff och 1983 s 111 ff, och flera av honom återgivna författare förordar att säljaren skall beskattas för avkastningen fram till tillträdesdagen.

I RÅ80 1:24 har RR dock hållit fast vid en härifrån avvikande behandling:

> "För de fall då KL anknutit en beskattningsregel till ägande av fast egendom har i praxis den principen tillämpats att den till vilken egendomen överlåtits anses – om inte särskilda förhållanden föreligger – såsom ägare av egendomen fr o m den dag bindande avtal om överlåtelsen träffats även om egendomen enligt avtalet skall tillträdas först vid en senare tidpunkt."

Denna praxis har avsett schablonintäkt och garantibeskattning och torde även gälla värdeminskningsavdrag; jfr RÅ 1950 ref 5 II. Däremot torde ställningstagandet inte omfatta verkligt uppburna intäkter (hyror, arrenden etc) och verkligt havda kostnader. För dessa torde den i litteraturen förordade behandlingen gälla. En sådan beskattning är av samma karaktär som den metod (B) som ovan förordats för avkastningsförbehåll.

Innebörden av RÅ80 1:24 torde vara att säljaren inte kan beskattas som fastighetsägare efter kontraktsdagen. Lagtekniskt finns dock en möjlighet att beskatta säljare av jordbruks- och rörelsefastighet enligt stadgandena om brukare av sådan fastighet; 21 och 28 §§ KL. För annan fastighet finns inte denna möjlighet. Om säljaren inte alltjämt kan betraktas som fastighetsägare med avseende på avkastningen, kan avkastningen eventuellt beskattas som rörelseinkomst[82] eller enligt 35 § 1 mom KL.[83]

[81] Se vidare LLMS 1984 s 309 ff angående livräntefallen.

[82] Se RÅ 1949 ref 48 där "inkomst från förhyrd, såsom annan fastighet taxerad fastighet har hänförts till förvärvskällan rörelse". Se även RÅ79 1:65. Detta förutsätter dock att verksamheten är yrkesmässig. Detta torde dock normalt vara fallet då konventionellt beskattade hyresfastigheter avyttras.

[83] Se härom Bergström 1978 s 220. Enligt mitt förmenande bör beskattning primärt ske som för rörelseinkomst och stadgandet i 35 § 1 mom kan bara bli tillämpligt subsidiärt.

Nedan i punkt 2 skall närmare diskuteras hur långt en fortsatt beskattning av avkastningen hos säljaren kan sträcka sig. Här fortsätter framställningen med utgångspunkten att säljaren i tiden fram till köparens tillträde beskattas för avkastningen, samt har rätt till avdrag för kostnader för avkastningens förvärvande. Rätten till avdrag torde även kunna omfatta värdeminskningsavdrag om en s k äganderättsklausul intagits i köpeavtalet; se RÅ 1950 ref II.[84]

Vid realisationsvinstbeskattningen är frågan hur förbättringskostnader som säljaren nedlagt och värdeminskningsavdrag som säljaren åtnjutit skall beaktas vid vinstberäkningen. Enligt Englund, 1962 s 110, torde det inte vara möjligt att ta hänsyn till dessa omständigheter vid säljarens realisationsvinstberäkning.[85]

Rättelse till den skattskyldiges fördel kan dock ske genom resning; se avsnitt 12.4.2. Det är däremot inte möjligt att i extraordinär ordning återlägga värdeminskningsavdrag. Värdeminskningsavdrag som utgått efter överlåtelsen torde därför inte påverka säljarens realisationsvinstbeskattning. Det är däremot inte uteslutet att köparen måste återlägga dessa värdeminskningsavdrag. I 36 § anv p 2 a 4:e st stadgas endast att "omkostnadsbeloppet skall minskas med värdeminskningsavdrag m m som belöper på tid före avyttringen". Stadgandet är formulerat i syfte att alla värdeminskningsavdrag som kunnat utgå skall återläggas, även om avdragsmöjligheterna inte till fullo utnyttjats.[86] En strikt tolkning av lagrummet innebär att återläggningsperioden omfattar tiden fram till avyttringen och att den börjar vid föregående ägares avyttring. I praxis angående indexuppräkning har som period mellan "förvärv och avyttring" strikt tillämpats tiden mellan bindande avtal om förvärv och avyttring, utan hänsynstagande till tillträde el dyl; se avsnitt 7.3.1. Det kan inte uteslutas att man i praxis skulle tillämpa samma period för återläggning av värdeminskningsavdrag, vilket skulle innebära att köparen fick återlägga värdeminskningsavdrag som säljaren åtnjutit efter kontraktsdagen fram till köparens tillträde. En sådan rättstillämpning upprätthåller kontinuiteten i beskattningen, men är knappast ekonomiskt riktig, vilket framgår nedan av de lege ferenda-diskussionen i punkt 2.

[84] Bergström, 1984 s 113 not 1, menar att det är osäkert om denna praxis alltjämt är gällande. Bland av Bergström anförda rättsfall finns ett nyare avgörande, RK83 1:6, som talar för att man alltjämt anser denna praxis vara gällande. De sakliga skälen för denna praxis är oklara.

Englund, 1962 s 110 not 20, menar att det är möjligt att säljaren vägras avdrag för värdeminskningsavdrag efter överlåtelsen om dessa inte kan beaktas vid realisationsvinstberäkningen.

[85] Englund menar att detta inte är möjligt om förbättringarna etc utförs ett senare beskattningsår än det då realisationsvinsten beräknas.

Bergström, 1979 s 38, diskuterar återläggning av värdeminskningsavdrag, och anser att sådan ej kan ske enligt gällande rätt. Han föreslår därför en lagändring.

[86] Se prop 1975/76:180 s 138. Regeln torde dock inte tillämpas fullt så strikt. Har överhuvudtaget inga värdeminskningsavdrag utnyttjats torde återläggning inte ske.

2. I avsnitt 13.2 angavs att överlåtelsen, om köpeskillingen bestäms till fastighetens marknadsvärde på kontraktsdagen i ekonomiskt hänseende, får anses innefatta fastighetens avkastning och värdeförändringar från denna tidpunkt. Köpeskillingen kan dock anges till ett lägre värde om säljaren skall fortsätta att uppbära avkastning. Värdet av ett sådant förbehåll kan i och för sig även det betraktas som köpeskilling då det utgör en del av det marknadsvärde som säljaren förfogade över vid överlåtelsen, se avsnitt 13.4.2, men om säljaren och köparen inte kunnat uppskatta detta värde på kontraktsdagen motiverar osäkerheten en uppskjuten beskattning, såsom tillkommande köpeskilling eller som avkastning. Detta har i avsnitt 13.4.6 förordats generellt. För förbehållen avkastning i tiden mellan kontrakts- och tillträdesdagen föreligger dessutom den omständigheten att civilrättsligt tillkommer avkastningen säljaren; 4 kap 10 § JB. Vidare torde köparen bara ha erlagt en begränsad del av köpeskillingen före tillträdesdagen och det är därför i ekonomisk mening motiverat att alltjämt se avkastningen huvudsakligen som förräntning på säljarens kapital. Sammanfattningsvis finns därför anledning förmoda att förbehållen avkastning i tiden fram till köparens tillträde beskattas som avkastning hos säljaren, även om detta inte generellt skulle gälla i rättstillämpningen avseende förbehållen avkastning; se avsnitt 13.4.6.

En reservation får dock ske för försäljningar där tillträdesdagen förlagts mycket lång tid efter försäljningen. De realekonomiska argumenten för att inte behandla avkastningen som en omedelbar köpeskilling har i och för sig än starkare tyngd i dessa fall, men å andra sidan avlägsnar sig situationen från vad som torde avses med JB:s stadgande om tillträdesdag. De för tillträdessituationen specifika argumenten försvagas därför, och det är mer sannolikt att beskattningen sker på samma sätt som vid andra förbehåll om framtida avkastning.

Om säljaren beskattas för bruttoavkastningen skall han även få avdrag för alla faktiska kostnader för avkastningens förvärvande. *Värdeminskningsavdrag* är däremot inte en faktisk utgift, och det kan diskuteras om den närmast drabbar säljarens eller köparens kapital. Har köpeskillingen minskats med hänsyn till den fysiska värdeminskning fastigheten undergår fram till tillträdet bär säljaren kostnaden. Har köpeskillingen däremot bestämts utan beaktande härav bär köparen kostnaden. Det förra torde normalt gälla, men återigen kan det faktum att köparen i huvudsak ännu inte vidkänns några kapitalkostnader för fastighetsförvärvet vara ett skäl till varför köpeskillingen möjligen inte reduceras.

Med avseende på den löpande beskattningen synes det mest ändamålsenligt att värdeminskningsavdragen anknyts till avkastningen vid beskattningen, dvs säljaren gör värdeminskningsavdrag fram till köparens tillträde. Härigenom undviks bl a normalt att värdeminskningsavdragen ger upphov till underskott i förvärvskällan hos köparen som inte upptar någon avkastning till beskattning.

Med avseende på realisationsvinstbeskattningen kan det vara opraktiskt att

säljaren kan erhålla värdeminskningsavdrag lång tid efter överlåtelsen. Värdeminskningsavdragen bör inte heller i sådana fall återföras till beskattning hos köparen som inte utnyttjat dem. Det kan å andra sidan vara opraktiskt att beskatta säljaren genom någon form av omräkning av den ursprungliga realisationsvinstberäkningen.[87] En enkel metod vore dock att redan vid den ursprungliga realisationsvinstberäkningen minska säljarens omkostnadsbelopp med de värdeminskningsavdrag han kommer att kunna utnyttja framdeles vid den löpande beskattningen. Mot denna metod kan dock anföras att den skulle innebära en förtida återföring av värdeminskningsavdragen. Denna kompenseras dock av den uppskjutna beskattningen av den förbehållna avkastningen varför netto någon överbeskattning knappast kan inträffa.

Övervägande skäl talar de lege ferenda för att värdeminskningsavdrag kostnadsförs hos säljaren fram till tillträdesdagen.

13.4.7.3 Metoder för uppskjuten beskattning av förbehållen avkastning

Som framgått ovan föreligger osäkerhet i flera avseenden om hur förbehållen avkastning skall beskattas. Följande alternativ finns: a) omedelbar beskattning av avkastningens värde, b) beskattning enligt reglerna för undantagsförmån, c) beskattning enligt praxis för oviss tillkommande köpeskilling, d) beskattning som avkastning i tiden mellan kontrakts- och tillträdesdagen eller e) någon variant av de föregående alternativen. Alternativen skall endast kort kommenteras nedan.

1. En omedelbar beskattning förordas inte, men det kan inte uteslutas att en sådan tillämpas. Metoden framgår av ovan i avsnitt 13.4.5 återgiven praxis. Det kapitaliserade värdet upptas som köpeskilling. Avkastningen beskattas därefter allteftersom den uppbärs som en förräntning på denna köpeskilling. Har förbehållet tidsbegränsat värde får köpeskillingsbeloppet kostnadsföras mot förräntningen, eljest icke.

2. Även om omedelbar beskattning skulle vara huvudregeln torde en uppskjuten beskattning enligt reglerna för undantagsförmån kunna ske i särskilda fall. Metoden för beskattningen har behandlats ovan i avsnitt 13.4.7.1. Sannolikt är tillämpningsområdet för undantagsförmånsregeln begränsat, och om en uppskjuten beskattning får tillämpas mer generellt torde denna få ske enligt någon av de nedan angivna metoderna.

[87] Bergström, 1979 s 38, har föreslagit en lagändring varigenom säljaren skulle bli beskattad för värdeminskningsavdrag han erhållit i tiden mellan kontrakts- och tillträdesdagen. Han anger dock inte hur beskattningen närmare skulle utformas.

3. Enligt praxis för oviss tillkommande köpeskillingen beskattas de tillkommande beloppen allteftersom de blir tillgängliga för lyftning. Säljaren upptar således det belopp som uppburits av nettoavkastningen som tillkommande köpeskilling. Omkostnadsbeloppet får avräknas enligt vad som angivits i avsnitt 12.3.3.3.

Köparen upptar nettoavkastningen som intäkt av fastigheten. Avkastningen anses således tillkomma köparen, men uppbärs av säljaren som avräkning på säljarens köpeskillingsfordran. Detta förfarande får anses vara det principiellt mest riktiga. Om säljaren aktivt brukar fastigheten är dock normalt viss del av den uppburna nettoavkastningen ett resultat av hans arbete. Det är då inte helt korrekt att behandla hela nettoavkastningen som tillkommande köpeskilling. Nästa metod för beskattning kan då ligga närmare till hands.

4. Säljaren behandlas i skattehänseende som om han alltjämt ägde fastigheten. Han beskattas således för uppburen avkastning som intäkt av fastigheten.

Köparen upptar inte denna avkastning som intäkt av fastigheten. Beskattningen blir således, med undantag för tillämpligt inkomstslag för säljaren, densamma som enligt undantagsförmånsregeln. Detta innebär att köparen genom tyst kvittning kan kostnadsföra en del av vad som i realiteten får anses vara köpeskilling.

5. En beskattning enligt punkt 3 förefaller motiverad vid långvariga förbehåll av avkastning, då eljest köparen skulle kunna kostnadsföra en väsentlig del av ingångsvärdet. Metoden enligt punkt 4 förefaller av praktiska skäl motiverad normalt i tiden fram till köparens tillträdesdagen, och vid andra kortvariga förbehåll.[88]

[88] Om tillträdesdagen förlagts mycket långt fram i tiden är metod 3 motiverad att tillämpa.

14. BENEFIKA ÖVERLÅTELSER

Benefika överlåtelser medför inte realisationsvinstbeskattning. Gåvotagaren/arvingen övertar överlåtarens skattemässiga ingångsvärden etc och kommer därför vid sin framtida avyttring att beskattas för värdestegring som uppstått såväl före som efter hans övertagande av fastigheten. Inledningsvis skall motiven för och effekterna av denna beskattningsmetod diskuteras; avsnitt 14.1. Då beskattningskonsekvenserna är väsentligt annorlunda än vid en avyttring är gränsdragningen mellan benefika och onerösa överlåtelser viktig. Denna fråga behandlas i avsnitt 14.2. I avsnitt 14.3 sker en samlad utvärdering av gällande rätt samt förslag till förändringar de lege ferenda.

14.1 Principer för kapitalvinsters behandling vid benefika överlåtelser

Av 35 § KL framgår att realisationsvinster beskattas endast vid avyttring och inte vid benefika överlåtelser. Inte heller förvärvaren av det benefika fånget inkomstbeskattas för själva kapitalförvärvet; 19 § KL. Kapitalförvärvet är i stället föremål för arvs- eller gåvobeskattning. Dessa kapitalskatter avser att beskatta värdet av själva kapitalförvärvet och beräknas på fångets hela värde vid överlåtelsetidpunkten.[1] Denna beskattning träffar därför även den värdestegring som uppstått under den benefika överlåtarens innehavstid. Detta skulle kunna motivera att denna värdestegring inte inkomstbeskattades, om arvs- och gåvobeskattningen anses träda i stället för inkomstbeskattningen. Denna uppfattning benämns *principen om de konkurrerande skatterna.*

Den motsatta åsikten är att all avkastning av en förvärvskälla, inklusive dess värdestegring, skall bli föremål för inkomstbeskattning. Arvs- och gåvobeskattning kan därför inte ersätta inkomstbeskattningen av en inträffad värdestegring. Detta är en del av inkomstbeskattningens *kontinuitetsprincip.*

Frågan om vilken av principerna som inkomstbeskattningen skall baseras på har varit föremål för diskussion i skilda sammanhang.[2] Uppfattningen av inkomstskatten som en med arvs- och gåvoskatten konkurrerande skatt synes ursprungligen ha varit dominerande vid inkomstbeskattningen.[3] Kontinuitets-

[1] Pga AGL:s värderingsregler är beskattningsvärdet dock ofta lägre än fångets marknadsvärde.

[2] Denna diskussion återges inte närmare; se i stället historiken i Skatteflyktkommitténs betänkande SOU 1963:52 s 102 ff.

[3] Se härom SOU 1963:52 s 134.

principen har därefter successivt vunnit insteg i lagstiftning och praxis och är idag nästan fullständigt förhärskande i inkomstbeskattningen; se avsnitt 3.2.4.2.[4]

14.1.1 Införandet av kontinuitetsprincipen på realisationsvinstbeskattningens område

1. Kontinuitetsprincipen kan motiveras på följande sätt. All avkastning av en förvärvskälla bör bli föremål för inkomstbeskattning. Detta är numera en genomgående princip för inkomstbeskattningen.[5] Arvs- och gåvobeskattning kan inte anses träda i inkomstbeskattningens ställe, då skattesatserna kan vara väsentligt lägre samt kapitalbeskattningen i princip avser att träffa kapitalförvärv och inte inkomst.[6]

Genom kontinuitetsprincipen kommer man även närmare idealet av *neutralitet* mellan de olika sätt varigenom en skattskyldig kan frigöra en förvärvskällas avkastning och värdestegring. En benefik överföring kan ske antingen genom att förvärvskällans ägare först realiserar värdestegring varefter han bortskänker nettot, eller genom att tillgången bortskänks varefter förvärvaren realiserar värdestegringen. Enligt neutralitetsprincipen bör de båda alternativen så långt som möjligt likabehandlas.

Kontinuitetsprincipen medför en principiellt mer riktig skattemässig behandling av de benefika överlåtelserna än den behandling som följer av principen om de konkurrerande skatterna. Kontinuitetsprincipen medför dock särskilda samordningsproblem med arvs- och gåvobeskattningen, då en merbeskattning av benefika överlåtelser kan ske; se vidare nedan avsnitt 14.1.3.

2. Kontinuitetsprincipen tillämpas vid realisationsvinstbeskattning sedan dess principiella utvidgning 1966–67. Tidigare beskattades inte kapitalvinster på egendom som förvärvats eller överlåtits benefikt.[7] Anledningen till denna behandling torde endast i mindre utsträckning ha varit principen om de konkurrerande skatterna.[8] Mer avgörande torde ha varit att realisationsvins-

[4] Principen om den konkurrerande skatterna är numera inskränkt till att samma transaktion inte samtidigt kan betraktas som gåva och inkomst; exempelvis remuneratoriska gåvor.

[5] Se SOU 1963:52 s 139 samt avsnitt 3.2.4.2.

[6] I prop 1966:90 s 103 f framhåller dep chefen att "en viss beskattning av icke realiserade kapitalvinster (kan) sägas äga rum genom den årliga förmögenhetsskatten och arvsskatten. Dessa skatter beräknas på värdet av tillgångarna inklusive den värdestegring som skett. Det ligger i sakens natur att en förmögenhets-, arvs- eller gåvoskatt skall beräknas på verkliga värdena och någon speciell beskattning av värdestegringsvinster är inte åsyftad genom dessa skatter."

[7] Ett särskilt undantag fanns sedan 1951 i form av den s k skyldemannaregeln.

[8] I prop 1928:213, s 254, framhöll dep chefen i och för sig, motsatsvis, att det vid arv fanns skäl att ta hänsyn till att arvsskatten så att säga avbröt förutvarande förhållanden.

ter endast beskattades då spekulationssyfte förelåg. Ett benefikt förvärv kan inte anses ha skett i vinstsyfte, och försäljning av benefikt förvärvad egendom har inte heller det spekulativa moment som motiverade beskattning.[9]

Vid införandet av kontinuitetsprincipen vid realisationsvinstbeskattning anlades endast ganska allmänna synpunkter. Spekulationssyftet hade kommit i bakgrunden och i den allmänna diskussionen ansågs värdestegringen som en väsentlig del av den verkliga inkomsten från kapitalinvesteringar. Mot denna bakgrund fanns knappast anledning att låta värdestegringen undgå beskattning på grund av att förvärvet var benefikt.[10] De invändningar som vid remissbehandlingen restes häremot gällde i huvudsak utformningen av beskattningen. Särskilt framhölls problem med den merbeskattning som kunde uppstå. Dep chefen tycktes dock, i prop 1966:90 s 108, anse det tämligen självklart att en evig beskattning även fick till konsekvens att försäljning av benefikt erhållna aktier skulle realisationsvinstbeskattas.

Markvärdekommittén föreslog i SOU 1966:23 en med aktievinstbeskattningen likartad behandling av benefikt överlåtna fastigheter. Dock föreslogs en särskild regel för beräkning av ingångsvärdet på arvfången fastighet; se vidare avsnitt 14.1.3.1 nedan. Som stöd för att beskattningen borde utsträckas anförde kommittén särskilt, s 300, att inlåsningseffekter eljest kunde uppstå genom att äldre fastighetsägare skulle bli obenägna att sälja sina fastigheter. I prop 1967:153, s 121, konstaterades endast kort, i likhet med i 1966 års proposition, att en konsekvens av en evig realisationsvinstbeskattning blev att skatteplikt kom att föreligga även vid försäljning av benefikt förvärvade fastigheter.

14.1.2 Realisation eller överföring av kapitalvinst vid benefika överlåtelser

1. Enligt kontinuitetsprincipen skall den värdestegring som inträffat före en benefik överlåtelse beskattas. Detta kan ske antingen vid den benefika överlåtelsen eller när förvärvaren avyttrar tillgången.

Det första alternativet kan benämnas *avskattningsmetoden*. Den innebär att en benefik överlåtelse medför samma beskattning som en onerös överlåtelse skulle ha medfört.

Den andra metoden kan benämnas *överföringsmetoden*. Förvärvaren övertar överlåtarens skattemässiga värden, vilka sedan får ligga till grund för resultatberäkningen vid närmast efterföljande onerösa överlåtelse. Förvärva-

[9] Se Englund 1960 s 108, SOU 1923:69 s 87 och SOU 1965:72 s 230.

[10] Se SOU 1965:72 s 230 f.
Jfr vad som sades inledningsvis i detta avsnitt att kontinuitetsprincipen bl a grundar sig på en allmän princip att all avkastning från en förvärvskälla skall beskattas. Det var därför naturligt att införa kontinuitetsprincipen i realisationsvinstbeskattningen, när kapitalvinsten i större utsträckning sågs som en del av inkomsten av förvärvskällan.

ren kommer härigenom att vid en onerös överlåtelse bli beskattad för såväl den värdestegring som inträffat under hans egen innehavstid som den värdestegring som inträffat under den benefika överlåtarens innehavstid.

I KL används båda metoderna för att tillgodose kontinuitetsprincipen.[11] Den förstnämnda metoden tillämpas på benefika överlåtelser av enstaka tillgångar i rörelse och jordbruk. Den senare metoden tillämpas vid realisationsvinstbeskattningen samt vid benefika överlåtelser av förvärvskälla i inkomstslagen rörelse och jordbruksfastighet.[12]

Här är närmast av intresse att undersöka motiven till att överföringsmetoden valts framför avskattningsmetoden vid realisationsvinstbeskattningen. Därför är det intressant att först undersöka omfattningen av avskattningsmetodens tillämpning på benefika överlåtelser.

2. Alltsedan 1910 års inkomstskatteförordning finns regler om beskattning vid uttag ur förvärvskälla. Genom lagstiftning och rättspraxis har uttagsbeskattningens omfattning utvidgats och klargjorts.[13]

På grundval av de ursprungliga lagreglerna stod det från början klart att uttag för egen och närståendes direkta konsumtion medförde beskattning. Det var däremot oklart i vilken utsträckning benefika överlåtelser av mera bestående rörelsetillgångar, vilka inte kunde ses som normala dispositioner över förvärvskällans avkastning, skulle medföra beskattning.[14] Klarhet erhölls genom RÅ 1955 ref 41 där byggmästare uttagsbeskattades för gåva av lagerfastigheter till barn. Detta fall visar att även omfattande benefika dispositioner över bestående förmögenhetsvärden medför uttagsbeskattning; se även RÅ81 1:89. Det är även klart att uttagsbeskattningen omfattar anläggningstillgångar, vars försäljning medför rörelsebeskattning; RÅ 1967 ref 28, RÅ 1976 ref 6 och tidigare även ett uttryckligt stadgande i 29 § anv p 3 d.

Rättsläget idag kan beskrivas så att en rörelseidkare blir uttagsbeskattad för varje slags benefik överlåtelse av rörelsetillgångar som han företar, med undantag för de fall då förvärvskällan bortges. Detta gäller åtminstone när hela förvärvskällan och förmodligen även när en ideell andel bortges.[15] I RSV/FB Dt 1985:6 förklarades en överlåtelse av en hel rörelse till flera barn inte medföra uttagsbeskattning. Det avgörande är troligen att det är samma verksamhet som fortsätter att bedrivas.

I lagförarbetena till realisationsvinst- och uttagsbeskattningsreglerna återfinns vissa överväganden beträffande valet mellan avskattningsmetoden och överföringsmetoden. En samlad principiell diskussion återfinns endast i skatteflyktskommitténs betänkande SOU 1963:52. Därtill återfinns synpunkter i litteraturen.

[11] SOU 1963:52 s 141.

[12] Som nämnts i avsnitt 5.1.1 punkt 5 förekommer metoden även vid vissa onerösa överlåtelser (bolagsbildningar) etc, där de skattemässiga restvärdena överförs på det mottagande subjektet. Vidare kan överföringar ske inom koncern utan vinstrealisation; se LLMS 1984 438 f.

[13] För närmare redogörelser om denna utveckling hänvisas till Hedborg SST 1949 s 261 ff och SST 1951 s 20, Bratt SST 1950 s 7 ff samt Englund 1960 s 64 ff och 140 ff.

[14] Se bl a Hedborgs uppfattning om rättsläget i SST 1949 s 271.

[15] LLMS 1984 s 64.

Argumenten för och emot realisationsvinstbeskattning av benefika överlåtelser är följande:

3. *Skatteförmågeprincipen.* En benefik överlåtelse innebär en förmögenhetsminskning hos överlåtaren och en förmögenhetsökning hos förvärvaren. Överlåtelsen kan därför knappast anses öka överlåtarens skatteförmåga. Skatteförmåga anknyts vid realisationsvinstbeskattning enligt KL till betalningsförmåga; se avsnitt 3.1.1. Detta synsätt återfinns även i detta sammanhang. Så uttalar skatteflyktskommittén, SOU 1963:52 s 139, att det vid avgörandet av vem som ligger närmast till hands att beskatta kan anföras "en regel i vår skattelagstiftning, som torde kunna sägas äga i stort sett allmän giltighet, nämligen att inkomst skall tagas till beskattning hos den som uppburit densamma".[16] Motsvarande inställning återfinns vid reformeringen av aktievinstbeskattningen. I SOU 1965:72 s 232 ansågs att någon vinstrealisation i egentlig mening inte äger rum vid en benefik överlåtelse. Vinsten har inte materialiserats i pengar eller annat som ökar skatteförmågan. Propositionen upptog utredningens förslag utan egna kommentarer.[17]

Enligt förarbetena till de lagrum där uttagsbeskattning stadgas tycks däremot avskattningsmetoden uppfattas som lika självklar, exempelvis uttalar bevillningsutskottet, 1933:40 s 9, följande:

> "Emellertid föreligger enligt utskottets mening fog för det betraktelsesättet, att ägaren eller givaren redan genom avkastningens bortskänkande måste anses hava förfogat över densamma på ett sådant sätt, att det framstår som helt naturligt att han beskattas för inkomsten."

I lagförarbetena kan man således finna principiellt motstridiga uppfattningar.

Man kan hävda att skatteförmåga i viss utsträckning uppstår redan då värdestegring inträffar på kapitaltillgången; se avsnitt 2.2.1. Ägaren kan erhålla förmåga att disponera över förmögenhetsökningen till konsumtion och skattebetalning genom försäljning men i viss mån även genom belåning. En gåva kan ses som en form av sådan disposition. Om detta synsätt accepteras kan skatteförmågeprincipen inte sägas vara något direkt argument för överföringsmetoden.[18]

[16] SOU 1963:52, s 108, återger i sin tur ett uttalande i SOU 1942:35 s 105 (Betänkande med förslag till omläggning av den kommunala beskattningen): "En allmän princip är ..., att avkastningen av en förvärvskälla skall beskattas då den föreligger i den bemärkelsen att den kan sägas vara fallen, och att blott den skall beskattas, för vilken avkastningen fallit. Ingen bör alltså beskattas för annan inkomst eller avkastning än den han faktiskt åtnjutit."

[17] Vid remissbehandlingen framförde en remissinstans förslag om att avskattning skulle kunna införas som en åtminstone alternativ regel vid dödsfall; prop 1966:90 s 83.

[18] Jfr Sandström 1947 s 74, som i ett kapitel om "inkomsten såsom mått på skatteförmågan" uttalar: "Huruvida en person haft någon verklig inkomst genom värdestegring, är ... omöjligt att avgöra förr än persons innehav av egendomen upphört, dvs då han avhänt sig densamma eller han avlidit."

4. Överföringsmetoden innebär ett överflyttande av inkomster mellan olika skattesubjekt, som skattemässigt inte accepteras i öppen form. Den svenska inkomstbeskattningen torde idag helt bygga på synsättet att en gåva inte är en förmögenhetsminskning som minskar givarens skatteförmåga. Därmed är inte sagt att detta synsätt är principiellt oomtvistligt. Det kan dock konstateras att överföringsmetoden innebär en avvikelse från den i KL i övrigt gällande bedömningen av gåvors påverkan på skatteförmågan.[19] Denna avvikelse är givetvis ett medvetet inslag i överföringsmetoden.

Den till 1984 års taxering föreliggande avdragsrätten för periodiska gåvor innebar att en öppen överföring av beskattningsunderlag accepterades. Grunderna härför torde ha varit att en kontinuerlig periodisk överföring av inkomster ansågs innebära en överföring av skatteförmåga.[20] Avskaffandet av avdragsrätten motiverades med att denna vållade kontrollsvårigheter och att behovet av sådana understöd minskat.[21] Något uttalande av principiell karaktär gjordes inte.

I Ds B 1977:2 "Avdrag för gåvor", diskuterades införandet av en avdragsrätt för vissa gåvor. Förslaget ledde inte till lagstiftning. Betänkandet innehåller ingen principiell diskussion om skatteförmågan, men återger däremot en rad exempel på att avdragsrätt för gåvor föreligger utomlands.

Lagen (1980:865) om skatteflykt har inte ansetts tillämplig i ett fall där överföringsmetoden använts; RÅ84 1:46. Målet gällde gåva av fastighet varefter gåvotagarna omedelbart skulle försälja fastigheten. Förfarandet ansågs inte "medföra någon sådan skatteförmån för (givarna) som enligt punkt 1 av 2 § uppställs som förutsättning för tillämpning av lagen mot skatteflykt". Därvid behövde RR inte ta ställning till om förfarandet stred mot lagstiftningens grunder.

Överföring av kapitalvinstens beskattning till gåvotagaren är den normala och medvetna effekten av överföringsmetodens tillämpning vid gåvor av kapitaltillgångar och man kan därför inte säga att ett sådant förfarande står i direkt strid med lagstiftningens grunder.[22] Normalt torde skatteflyktslagen därför inte heller vara tillämplig i fall där givaren erhåller en skatteförmån; se dock vidare avsnitt 14.3.2.2.

5. *Realisationsprincipens* krav om objektiv värdering samt betalningsförmåga uppfylls inte vid en benefik överlåtelse.[23] Om givaren och gåvotagaren saknar medel att erlägga inkomstskatt skulle avskattningsmetoden kunna framtvinga

[19] Mutén, 1966 s 142, har framhållit att kontinuitetsfrågorna i realisationsvinstbeskattningen bör ses i samband med lagstiftningens allmänna inställning. "If the law permits the distribution of ordinary income to dependants or charitable trusts, there should not be any sincere objection to capital gains tax provisions, according to which an heir or a donee may take over the basis of the deceased or the donor, respectively. If, however, the law is strict in these respects, there is a better case for strict provisions concerning capital gains as well, leaving it to the estate or the donor to carry the capital gains tax on accrued gains at death or gifts."

[20] Prop 1927:102 s 350, Hellner 1959 s 47 f och LLMS 1984 s 297.

[21] Prop 1981/82:197 s 68.

[22] Detta var uppfattningen hos två dissidenter i RSV:s nämnd för rättsärenden.

[23] Betalningsförmåga hänförs i denna framställning till realisationsprincipen i stället för till skatteförmågeprincipen.

oönskade försäljningar eller leda till att gåvan inte kom till stånd. Hänsyn till de skattskyldiga har varit ett avgörande argument, då metoden avvisats i mer begränsade utredningssammanhang.[24] Angående dessa skäl för överföringsmetoden kan följande sägas.

Värderingsproblem kan normalt ändå inte undvikas vid arvs- och gåvobeskattningen, och när fånget är av blandad karaktär inte heller vid inkomstbeskattningen; se vidare avsnitt 14.2.

Givaren erhåller uppenbarligen ingen betalningsförmåga. Det faktum att han frivilligt minskar sin förmögenhet med gåvans värde, innebär dock ett ställningstagande att han kan disponera över detta värde. Liksom en försäljning medför att en del av intäkten bortgår i skatt, och inte kan konsumeras, skulle en del av gåvobeloppet kunna bortgå i skatt och därigenom inte kunna överföras till gåvotagaren.

Denna syn på betalningsförmågan är dock beroende av hur man i allmänhet betraktar gåvor. Ser man på gåvor som man ser på konsumtion, så får deras storlek anpassas till vad som återstår efter beskattning. En givare får acceptera att om han önskar bortge ett visst belopp detta kan kräva uppoffring av ett större obeskattat bruttobelopp.

Ett annat synsätt är däremot att gåvans storlek är given. Utgår då därutöver en inkomstskatt uppstår betalningsproblem. Detta synsätt har relevans när gåvan avser en specifik sak och inte bara ett belopp. En avskattning skulle försvåra överföringar av fastigheter etc. Då det kan antas vara en allmänt omfattad värdering att sådana överföringar skall kunna ske inom familjer och släkter, torde detta vara ett avgörande motiv för överföringsmetoden. Detta är dock endast ett antagande, och något stöd härför finns inte i förarbetena.

Uppskjutandet av beskattningen enligt överföringsmetoden ökar de negativa effekter som realisationsprincipen har i form av inlåsningseffekter etc; se avsnitt 2.4.1.2.

Enligt David, 1968 s 158, och Wetzler, 1977 s 137, är det teoretiskt inte klart om överföringsmetoden medför mindre inlåsningseffekter än ett avbrott i beskattningen. Ett sådant avbrott i beskattningen av kapitalvinst som uppstått före överlåtelsen finns i Sverige vid arv av fastighet; se nedan avsnitt 14.1.3.1 om dödsfallsregeln. Denna regel ökar inlåsningseffekten genom att avbrottet i beskattningen kan få äldre ägare att avstå från försäljningar.[25] Överföringsmetoden ökar däremot den latenta kapitalvinst som kan bli beskattad vid arvingen/gåvotagarens försäljning varigenom inlåsningen av tillgången ökar hos dessa, såvida de inte har lägre marginell inkomstskatt än arvlåtaren/givaren.

Avskattningsmetoden minskar däremot inlåsningseffekterna jämfört med båda de nyssnämnda alternativen, då skattemässiga motiv saknas för äldre ägare att avstå från försäljning och någon latent skatteskuld inte övertas av arvingen/gåvotagaren.

[24] Englund 1960 s 379 som hänvisar till SOU 1942:35 s 105 f.

[25] Se Goode, 1977 s 201 f, för en beräkning av inlåsningseffekten för olika variabler på innehavarens ålder och uppfattning om fortsatt innehavstid.

Däremot kan en inlåsning uppstå i form av att en antal gåvor som eljest skulle bortskänkts inte kommer till stånd.

6. *Kontinuitetsprincipen.* Både avskattnings- och överföringsmetoderna tillfredsställer i teorin principen att all inkomst från en inkomstkälla skall inkomstbeskattas. Gällande skatteregler kan dock medföra att en tillgångs skatterättsliga karaktär kan förändras vid en benefik överlåtelse, varigenom kontinuiteten bryts. Detta är ett starkt argument för uttagsbeskattning i rörelse,[26] men saknar betydelse för realisationsvinstbeskattningen.

I praktiken tillfredsställs kontinuitetsprincipen säkrast vid en avskattning. Deklaration och granskning underlättas om vinstbeskattningen endast grundar sig på fakta som inträffat under den skattskyldiges innehavstid.

7. *Neutralitetsprincipen.* Överföringsmetoden kan innebära en bristande neutralitet i valet mellan realisation av en kapitalvinst före eller efter att tillgången bortgetts. Metoden uppmuntrar dock inte entydigt till det ena eller det andra handlingsalternativet. Det faktum att arvs- och gåvobeskattning sker på fastighetens taxeringsvärde utan avräkning för den latenta inkomstskatteskulden på realisationsvinsten kan innebära en merbeskattning; se nedan avsnitt 14.2.3. Om så är fallet kan det motivera att realisation sker före överlåtelsen, medan exempelvis en lägre skattesats hos mottagaren än hos givaren motiverar ett uppskjutande av realisationen. Överföringsmetoden innebär att skattemässigt betingade överväganden måste företas vid valet mellan handlingsalternativen.

8. *Övriga aspekter.* Överföringsmetoden förstärker de skäl som medfört restriktiva regler för realisationsförlustavdrag. Genom frivillig realisation av tillgångar med latenta kapitalförluster kan avdrag för dessa realisationsförluster medges, samtidigt som beskattningen av latenta kapitalvinster kan överflyttas på ett annat skattesubjekt.[27]

Avskattning vid dödsfall kan förstärka den redan existerande tendensen att "look out for cheaper countries to die in". Överföringsmetoden kan å andra sidan leda till att tillgångar tillskiftas skattesubjekt som inte är skattskyldiga för försäljning i Sverige.[28]

[26] Englund, 1960 s 244, ser detta som det avgörande skälet för att uttagsbeskattning förekommer, då han menar att "man såväl i lagstiftning som RR:s avgörande låtit sig ledas av den normen, att givaren skall beskattas enbart där det inte finns några möjligheter att i skattskyldighetsavseende sätta in gåvotagaren i dennes läge med avseende å det bortskänkta."

Mellan Englund och Welinder har förts en diskussion om detta skall uppfattas som en huvudprincip eller inte; se Welinder SST 1960 449 ff och SST 1961 209 ff samt Englund SST 1961 193 ff. Det finns inte anledning att här ta ställning till frågan. Valet mellan överföringsmetoden eller avskattningsmetoden bör inte, i avsaknad av en uttrycklig lagregel, grunda sig på att endera metoden är gällande som huvudprincip. Valet bör i stället avgöras utifrån ändamålsöverväganden i den konkreta situationen.

[27] David 1968 s 156.

[28] Mutén 1966 s 142.

9. Sammanfattningsvis tillfredsställer avskattningsmetoden bättre än överföringsmetoden ett flertal grundläggande principer för beskattningen. De skäl som uppbär realisationsprincipen, främst den bristande betalningsförmågan, är de starkaste argumenten för överföringsmetoden även om inte heller dessa skäl är helt invändningsfria. Realisationsprincipen tillmäts dock så stor betydelse vid realisationsvinstbeskattningen att dessa skäl får anses utslagsgivande till överföringsmetodens fördel.

14.1.3 Merbeskattning och latent skatteskuld

Till grund för arvs- och gåvobeskattningen ligger i princip den överlåtna egendomens marknadsvärde på överlåtelsedagen.[29] Med benefikt överlåtna kapitaltillgångar följer normalt, på grund av överföringsmetoden, en latent inkomstskatteskuld. Arvet och gåvans nettovärde uppgår därför till egendomens marknadsvärde minus den latenta inkomstskatteskulden. Enligt gällande rätt medges dock inte någon avräkning för den latenta inkomstskatteskulden vid arvs- eller gåvobeskattningen. Detta medför att arvs- eller gåvoskatten blir högre som andel av gåvans nettovärde på tillgångar med än på tillgångar utan latenta kapitalvinster.[30] Det råder enighet om att en sådan merbeskattning är principiellt felaktig.

I olika sammanhang har olika metoder för att lindra eller undanröja merbeskattningen diskuterats, men någon generell metod har, i huvudsak av praktiska skäl, inte införts. Frågan diskuterades vid skärpningarna i realisationsvinstbeskattningen för fastigheter 1981.[31]

De diskuterade metoderna kan grovt indelas i två kategorier, där den ena innebär att problemet skall lösas vid arvs- och gåvobeskattningen och den andra att det skall lösas vid den framtida inkomstbeskattningen.[32]

Enligt Sandels, SST 1945 s 357, innebär en "riktig" lösning att den sammanlagda skatten i princip skall bli densamma "som om den skattskyldige redan under livstiden till inkomstbeskattning framtagit de i inkomstskattehänseende vid dödsfallet 'obeskattade' tillgångarna och erlagt skatten härför". Detta innebär praktiskt att arvs- och gåvoskatten skall avvägas med hänsyn till den latenta inkomstskatteskulden. Englund, som utförligt diskuterar konsekvenserna och genomförbarheten av denna och andra metoder, torde likaså anse detta var den principiellt riktiga lösningen. Även kapitalskatteberedningen, SOU 1971:46 s 125, föreslår denna lösning, men det framgår inte klart om skälen härför i huvudsak är principiella eller praktiska.

[29] I praktiken används dock i vissa fall andra värden, exempelvis värderas fastigheter till taxeringsvärdet året före dödsfallet respektive gåvotillfället.

[30] Englund 1960 s 29 ff.
Även mindrebeskattning kan uppstå om en kapitalförlust överförs. Förekomsten av arvsmerbeskattning är ett motiv för att införa åtminstone en frivillig avskattning innan värdet av arvet beräknas.

[31] Se prop 1980/81:32 s 32.

[32] En närmare diskussion av skälen för och emot metoderna finns hos Sandels SST 1945 s 355 ff, Englund 1960 s 377 ff och SOU 1971:46 s 101 ff.

I Ds Fi 1986:4 föreslås att latenta skatteskulder skall beaktas vid arvs- och gåvobeskattningen på så sätt att viss egendom tas upp till lägre värde än för närvarande. Aktier etc som för närvarande värderas till marknadsvärdet skall värderas till 75 % av marknadsvärdet. För fastigheter gäller redan att värderingsnormen, taxeringsvärdet, motsvarar 75 % av marknadsvärdet. Förslaget innebär den förändringen att hälften av uppskovsbeloppet skall, om uppskov har beviljats, avräknas som skuld vid arvs- och gåvobeskattningen.

Sammanfattningsvis kan sägas att merbeskattningsproblemet i princip bör lösas vid arvs- och gåvobeskattningen, och att detta även är praktiskt möjligt. Om så sker kan man bortse från problemet vid realisationsvinstbeskattningen. Den rådande situationen är dock närmast den omvända. AGL innehåller inget direkt beaktande av latenta inkomstskatteskulder, och den enda regel som direkt kan sägas grunda sig på detta problem återfinns bland realisationsvinstreglerna. Så länge AGL inte i tillräcklig utsträckning beaktar förekomsten av arvs- och gåvomerbeskattning är det även motiverat att denna beaktas vid realisationsvinstbeskattningen.

14.1.3.1 Dödsfallsregeln i 36 § anv p 2 a

1. I markvärdekommitténs betänkande, SOU 1966:23 s 301, föreslogs en särskild regel om ingångsvärde på ärvd egendom. Motiveringen för regeln är oklar då kommittén endast framhöll att det syntes skäligt att införa en sådan regel. Den ovan diskuterade merbeskattningen torde ha varit den avgörande orsaken till att regeln ansågs skälig. Regeln syftade dock troligen längre än till att enbart undanröja merbeskattningen. Regeln utformades nämligen, enligt kommittén, med utgångspunkt från att "arvingen i princip (bör) kunna begära att bli beskattad på samma sätt som om han vid arvlåtarens frånfälle köpt fastigheten för boupptecknings värdet jämte erlagd arvsskatt". I propositionen, 1967:153 s 132, godtog dep chefen förslaget med en mindre justering. Han anmärkte vidare att någon anledning till en motsvarande regel vid gåvobeskattningen inte torde finnas.

Det finns ytterligare ett skäl för regeln, nämligen utredningssvårigheter vid försäljning av benefikt erhållen egendom. Normalt torde dessa vara mindre vid försäljning av, genom gåva erhållen, egendom än vid försäljning av ärvd egendom, och detta skulle kunna vara ett motiv till att regeln gäller i det senare men inte i det förra fallet.

I sin nuvarande utformning har dödsfallsregeln i 36 § anv p 2 a 7:e st i huvudsak följande lydelse:

> "Har avyttrad fastighet förvärvats genom arv eller testamtente eller genom bodelning i anledning av makes död, får den skattskyldige, i stället för köpeskilling eller motsvarande vederlag för fastigheten vid närmast föregående köp, byte eller därmed jämförliga fång . . ., som ingångsvärde upptaga 150 procent av fastighetens taxeringsvärde året före det år då dödsfallet inträffade

eller motsvarande i arvsskattehänseende gällande värde . . . Ägde dödsfallet rum efter år 1970 får dock som ingångsvärde upptagas endast 133 procent av taxeringsvärdet . . ."

Regeln innebär i teorin att värdestegring som inträffat före dödsfallet undgår realisationsvinstbeskattning.[33] Detta innebär att någon latent inkomstskatteskuld inte föreligger vid arv. Någon anledning att beakta en sådan finns därför inte vid arvsbeskattning av fastigheter.[34] Arvsbeskattningen kan sägas ha trätt i stället för inkomstbeskattningen, och dödsfallsregeln är därför de facto ett uttryck för principen om de konkurrerande skatterna.

Markvärdekommitténs förslag vilade inte på tanken att det nya ingångsvärdet i teorin exakt skulle motsvara marknadsvärdet, och det är därför osäkert om kommittén uppfattade regeln som ett uttryck för principen om de konkurrerande skatterna. Kommittén, SOU 1966:23 s 300, tycks inte ha sett regeln som ett direkt uttryck för diskontinuitet i beskattningen då man anförde att inlåsningseffekter hos ålderstigna fastighetsägare var ett skäl att avskaffa den dåvarande skattefriheten för fastigheter som erhållits genom arv och andra benefika fång. Genom dödsfallsregelns införande har dock ålderstigna fastighetsägare fortfarande lika stor anledning som tidigare att avstå från en försäljning, varför regeln förfelar det angivna syftet. Utan annan motivering än den ovan angivna övergick dock kommittén därefter till att föreslå införandet av dödsfallsregeln.[35]

Genom de förändringar som företogs i propositionen samt de följdändringar som företogs 1976 fick regeln dock i teorin innebörden att beskattningen av kapitalvinst som uppkommit före dödsfallet avbröts.[36]

Dödsfallsregeln är av de skäl som anförts för kontinuitetsprincipen i avsnitt 14.1.1 principiellt diskutabel. Merbeskattningen bör elimineras vid arvsbeskattningen, och regeln ger normalt en överkompensation för arvsmerbeskattningen.

Överkompensationens storlek är i det enskilda fallet beroende av storleken på de inblandade faktorerna. Lågt ingångsvärde, en hög inkomstskattesats, en låg arvsskattesats, en hög skattefri giftorättsandel samt ett i förhållande till marknadsvärdet högt taxeringsvärde (det senare dock inte med helt generell giltighet) samt en kort period mellan arvet och fastighetens försäljning är

[33] Se närmare härom avsnitt 6.2.2.

[34] I praktiken kan naturligtvis en latent inkomstskatteskuld ändå existera vid arv om taxeringsvärdet understiger 75% av marknadsvärdet. Vidare föreligger en latent skatteskuld om ett uppskovsbelopp existerar. Lagstiftaren tycks även anse att ett merbeskattningsproblem fortfarande existerar vid arv av fastigheter; prop 1980/81:32 s 32.

[35] Kommitténs ordförande Walberg uttalade dock i SN 1966 s 255 att resultatet av regeln "torde bli, att den skattskyldige slipper att betala skatt för den värdestegring som ägt rum före dödsfallet, om denna värdestegring inte varit ovanligt stor".

[36] Genom förslag i SOU 1975:53, s 91 och 97, samt i prop 1975/76:180, s 129, anpassades uppräkningsprocentsatsen till den nya värdenivån vid fastighetstaxeringen. Med 133% uppräkning omräknas ett taxeringsvärde som antas motsvara 75% av marknadsvärdet till marknadsvärdet. Se vidare i Englund SST 1980 s 664 f.

faktorer som kan medföra en hög överkompensation. Däremot är fastighetsskuldernas storlek normalt utan intresse.[37] Överkompensationens storlek kan illustreras med ett exempel:

> En fastighet har ett skattemässigt ingångsvärde på 700 tkr, ett taxeringsvärde året före dödsfallet på 750 tkr och ett marknadsvärde på 1 mkr. Fastigheten är belånad för 300 tkr. Inga andra tillgångar finns. Ett barn än enda arvingen. Inkomstskattesatsen antas vara 50 % och avsikten är att sälja fastigheten omedelbart efter arvet. Den latenta inkomstskatteskulden kan beräknas som 50 % av (1 mkr ./. 700 tkr) = 150 tkr.
>
> Den arvsskattepliktiga lotten uppgår till (750 tkr ./. 300 tkr) = 450 tkr minskat med grundavdrag 25 tkr = 425 tkr. Arvsskatten härå uppgår till 105 tkr.
>
> Ett beaktande av den latenta inkomstskatteskulden vid arvsbeskattningen skulle nedsätta den skattepliktiga lotten med 150 tkr till 275 tkr, och arvsskatten skulle minska till 52 500 kr. Arvsmerbeskattningen uppgår således i detta fall till 105 000 kr ./. 52 500 kr = 52 500 kr.
>
> Dödsfallsregeln innebär att 133 % av taxeringsvärdet = 1 mkr får användas som ingångsvärde på fastigheten. En försäljning efter arvet ger därför inte upphov till någon realisationsvinst, vilket i detta fall innebär ett inkomstskattebortfall på 150 tkr. Dödsfallsregeln har således gett en "överkompensation" på 150 tkr ./. 52 500 kr = 97 500 kr.

2. Dödsfallsregeln innebär diskontinuitet i realisationsvinstbeskattningen. Däremot bibehålls kontinuiteten i den löpande beskattningen av ärvd fastighet, då något nytt avskrivningsunderlag ej erhålls. Realiseras kapitalvinsten omedelbart blir denna inte beskattad, men beskattning sker däremot om den avkastning, som kapitalvinsten är en funktion av, löpande realiseras. Detta kan vara ett incitament att sälja fastigheten och förvärva en ny fastighet med högre avskrivningsunderlag.

3. Sammanfattningsvis kan sägas att dödsfallsregeln innebär ett kontinuitetsbrott i realisationsvinstbeskattningen, som inte till fullo kan motiveras med ett undanröjande av arvsmerbeskattningen. Motiveringen för regeln är oklar i lagförarbetena, och det är märkligt att dep chefen utan diskussion ansåg regeln motiverad i arvsfallen samtidigt som han ansåg att anledning saknades att införa en liknande regel för gåvofallen. Merbeskattningen är ju den viktigaste sakliga motiveringen för regeln och denna gäller vid alla benefika överföringar.[38]

[37] Jfr dock SOU 1966:23 s 301 där belåningen anses ha betydelse.

Den latenta inkomstskatteskulden kan i vissa fall överstiga fastighetens taxeringsvärde minskat med i fastigheten intecknade skulder. Vore den latenta inkomstskatteskulden avräkningsbar borde den få avräknas mot den totala bobehållningen, varför arvsskatten skulle minska även i ett sådant fall.

Arvsmerbeskattningen är därför lika med den marginella arvsskattesatsen gånger inkomstskatteskulden (i förekommande bodelningsfall halverad), så länge den totala arvsskattepliktiga bobehållningen (minskad med grundavdrag) överstiger inkomstskatteskulden (i förekommande bodelningsfall halverad).

[38] En motsvarande regel saknas ju även helt vid aktievinstbeskattningen.

14.1.3.2 Tillämpningen av dödsfallsregeln

1. Enligt lagtexten är dödsfallsregeln tillämplig då fastighet "förvärvats genom arv eller testamente eller genom bodelning i anledning av makes död"; 36 § anv p 2 a 7:e st. I några situationer föreligger oklarhet om regelns tillämplighet.

2. I RÅ 1977 ref 121 och RÅ79 1:2 har RR fastslagit av dödsfallsregeln är tillämplig redan på försäljningar som företas av dödsbo före arvskifte eller bodelning.[39]

I RÅ 1977 ref 121 fastslogs även att dödsfallsregeln är tillämplig på sådan fastighet som den avlidne innehaft indirekt genom andel i dödsbo. Den avlidne B innehade vid sin död andel i tidigare avlidna maken A:s dödsbo. Genom bodelning och skifte överfördes en i A:s dödsbo ingående fastighet till B:s dödsbo. RR ansåg att dödsboet förvärvat fastigheten genom arv efter B. RR jämställde således ett indirekt innehav av fastigheten med ett direkt innehav. Av rättsfallet bör knappast dras någon slutsats om att dödsfallsregeln är tillämplig även på andra indirekta fastighetsinnehav. Fallet bör inte heller tas som stöd för att dödsfallsregeln skulle vara tillämplig på fastigheter som dödsboet förvärvat genom köp.[40]

3. Dödsfallsregeln omfattar även fastighet som erhållits "genom bodelning i anledning av makes död". Arvsskatt utgår inte på makes giftorättsandel; 15 § 1 mom lag (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt. Fastigheten har dock ingått i den totala bobehållning som legat till grund för arvsskatteberäkningen och den skattefria giftorättsandelen kan inte hänföras till någon specifik tillgång. Hur tillgångarna senare fördelas vid de verkliga bodelnings- och arvskiftesförfarandena saknar därför intresse. Det är därför inte motiverat att undanta just egendom som erhållits i bodelning från dödsfallsregelns tillämplighet. Om så skedde skulle detta leda till att fastigheter i större utsträckning skulle säljas redan av dödsboet eller ingå i arvskiftet.

Även efterlevande makes fastighet som utgör giftorättsgods ingår i den bobehållning som ligger till grund för en schematisk arvsbeskattning. Med utgångspunkt från motivet att undanröja arvsmerbeskattning finns det därför lika stor anledning att tillämpa dödsfallsregeln på en sådan fastighet.[41] Detta är även lagtextens innebörd. Utredningssvårigheter motiverar däremot inte regelns tillämplighet i detta fall, och det är tvivelaktigt om lagstiftaren åsyftat att den skulle tillämpas här.[42]

[39] Englund har i SST 1980 s 661 ff behandlat dödsfallsregelns tillämpning bl a i detta fall. Englund är kritisk till vissa delar av RR:s motivering i RÅ79 1:2; se a a s 665 ff.

[40] Englund a a s 666.

[41] Anclow SN 1968 s 214 och Englund a a s 667.

[42] Anclow a s och Englund a s.

I några fall torde dock efterlevande makes fastighet inte omfattas av regeln. Enskild egendom kommer inte att ingå i bodelning eller arvskifte och kan därför aldrig omfattas av regeln.[43]

4. En fråga av annat slag är om dödsfallsregeln är tillämplig med avseende på ett först inträffat dödsfall, om fastigheten före försäljning genom ett nytt arv kommer att övergå på nya arvingar. I RÅ79 1:2 har RR ansett att så inte är fallet:

> R avled 1965 varvid hustrun E vid bodelning erhöll en fastighet. E avled 1973 varefter E:s dödsbo avyttrade fastigheten. Dödsboet yrkade att det uppräknade taxeringsvärdet året före R:s död skulle få användas som ingångsvärde enligt dödsfallsregeln.
>
> RR yttrade: "Varken utformningen av bestämmelsen eller förarbetena till densamma ger stöd för en sådan tillämpning att, när ett dödsbo säljer en i boet ingående fastighet, dödsboet skall få tillgodoräkna sig det avdrag som enligt (dödsfallsregeln; min anm) skulle ha tillkommit den avlidne, om denne i stället sålt fastigheten under sin livstid."[44]

Dödsfallsregelns ordalydelse kan tolkas så att det vid avyttring av ärvd fastighet är taxeringsvärdet året före det dödsfall varifrån säljaren härleder sitt fång, som skall användas. Det är däremot inte lika klart att denna tillämpning finner stöd i motiven till regeln. Dödsfallsregeln har i teorin den innebörden att arvingen inte skall bli beskattad för den värdestegring som inträffat före dödsfallet. Det finns inget skäl till varför detta förhållande skall ruckas genom en universalsuccession, då ju successorn med avseende på övriga regler inträder i arvlåtarens ställe; 35 § 2 mom 3:e st. I och för sig äger den nya arvingen rätt till ett nytt ingångsvärde enligt dödsfallsregeln, men det kan förekomma situationer där det nya värdet leder till en inte obetydligt sämre skattesits.

14.1.4 Tillämpningen av överföringsmetoden vid gåva

1. Överföringsmetodens innebörd framgår av 35 § 2 mom 3:e st:

> "Har avyttrad fastighet förvärvats av den skattskyldige genom arv, testamente, gåva, bodelning eller annat fång som icke är jämförligt med köp eller byte, anses fastigheten förvärvad genom det köp, byte eller därmed jämförliga fång som skett närmast dessförinnan."

[43] Englund, a a s 667, menar vidare att om redan dödsboet säljer efterlevande makes (giftorätts-)fastighet är regeln inte tillämplig.

[44] Vidare avvisade RR en tolkning av 53 § 3 mom KL med innebörden att försäljningar under dödsåret skulle beskattas efter samma regler som gällt för den avlidne om denne avyttrat fastigheten. Angående denna frågeställning finns en rad litteraturhänvisningar under rättsfallet. Se även Englund a a s 662.

Överföringsmetoden torde innebära att förvärvaren i alla avseenden övertar överlåtarens skattemässiga situation. Detta gäller med avseende på innehavstid, tillämpliga alternativregler, omkostnadsbeloppets omfattning etc. Några oklara frågor finns dock.

2. Det är osäkert om en gåvotagare kan utnyttja ett alternativt ingångsvärde enligt dödsfallsregeln i det fall givaren ärvt fastigheten. RR:s ställningstagande i RÅ79 1:2, se föregående avsnitt, och lagtextens lydelse kan tolkas så att detta inte är möjligt. Roos', 1982 s 61, och GRS', 1985 s 36:38, beskrivning av alternativreglernas tillämplighet ger en sådan bild av rättsläget.

En sådan rättstillämpning strider dock mot dödsfallsregelns motiv. Beskattningen av den vid dödsfallet existerande kapitalvinsten bör definitivt bortfalla och det finns inget skäl varför en sådan beskattning skall kunna återinträda pga att fastigheten bortges. Likaså torde motivet med överföringsmetoden vara att i alla avseenden överföra givarens skattemässiga situation på gåvotagaren. Innebörden av lagtexten i 36 § anv p 2 a 7:e st är däremot närmast att dödsfallsregelns tillämpning förutsätter att säljaren förvärvat fastigheten genom arv etc. Detta lagrum måste dock läsas tillsammans med 35 § 2 mom 3:e st och det är då vanskligt att, mot lagstiftningens grunder, anse att lagtexten entydigt utesluter dödsfallsregelns tillämpning till nackdel för den skattskyldige.

3. Enligt amerikansk rätt får, vid tillämpning av överföringsmetoden på gåvor, det övertagna omkostnadsbeloppet (basis) på gåvan ökas med *gåvoskatten*; IRC Sec 1015(d). I svensk rätt har veterligen aldrig en sådan avdragsrätt diskuterats; se dock Dahlin, SN 1981 s 327 f, i en speciell fråga därom.

Från skatteförmågesynpunkt kan avdragsrätten vara motiverad, under förutsättning att gåvoskatten inte ses som ett substitut för inkomstskatt; jfr KL:s åtskillnad mellan allmänna och särskilda skatter. Enligt principen om de konkurrerande skatterna kunde gåvoskatten ses som ett substitut för inkomstskatten. Numera, vid tillämpning av kontinuitetsprincipen, får gåvoskatten däremot ses som en särskild skatt som utgår vid sidan av den inkomstbeskattning som sker av värdestegringen på den överlåtna tillgången. Den borde då kunna behandlas som en anskaffningskostnad för tillgången.[45]

Detsamma borde gälla för arvsskatten, dock inte vid arv av fastighet där principen om de konkurrerande skatterna alltjämt tillämpas genom dödsfallsregeln.[46]

[45] En annan sak är att arvs- och gåvobeskattningens höjd eventuellt är avvägd under förutsättning av att dessa skatter inte skall vara avdragsgilla vid inkomstbeskattningen.

[46] Den diskuterade avdragsrätten är motiverad oavsett om arvs- och gåvobeskattningen innebär en merbeskattning, som för närvarande, eller om avskattning sker så att arvingen/gåvotagaren får ett nytt ingångsvärde. Avdragsrätten har därför inget direkt samband med gåvomerbeskattningsproblemet.

Den ovan förordade avdragsrätten torde dock inte överensstämma med den gängse uppfattningen av överföringsmetodens innebörd. Innebörden av 35 § 2 mom 3:e st torde vara att ingångsvärdet är lika med det som övertas från arvlåtaren/givaren, och att det träder i stället för alla kostnader arvingen/gåvotagaren kan ha haft för förvärvet, dvs eventuellt vederlag till givaren, gåvoskatt, stämpelskatt m m.[47]

14.2 Gränsdragningen mellan benefika och onerösa överlåtelser

Gränsdragningen mellan benefika och onerösa överlåtelser är inte närmare reglerad i KL. Frågan har därför blivit utförligt behandlad i litteraturen[48] och rättspraxis. Flera av de frågor som tidigare diskuterats i litteraturen har senare blivit besvarade i praxis, och diskussionen kommer inte att i dessa delar närmare återges.

Kontinuitetsprincipen i form av överföringsmetoden kan tillämpas på olika sätt på överlåtelser som har en blandad karaktär. I praxis har två olika metoder utvecklats. Antingen tillämpas överföringsmetoden på överlåtelsen i sin helhet eller också delas överlåtelsen upp på en onerös och en benefik del, varvid överföringsmetoden bara tillämpas på den senare. Den förstnämnda metoden tillämpas dels på fastighetsöverlåtelser med gåvoinslag, dels vid arv, testamente och bodelning. Vid blandade överlåtelser som innefattar både köp och gåva benämns metoden huvudsaklighetsprincipen.[49] Den andra metoden tillämpas på aktieöverlåtelser med gåvoinslag, och benämns delningsprincipen.

Behandlingen av gränsdragningsfrågorna indelas så att först diskuteras tillämpningsområdet för huvudsaklighets- respektive delningsprincipen vid blandade överlåtelser; avsnitt 14.2.1. Därefter behandlas hur gränsdragning mellan köp och gåva sker enligt huvudsaklighetsprincipen, avsnitt 14.2.2, respektive delningsprincipen; avsnitt 14.2.3. Slutligen studeras tillämpningen av överföringsmetoden vid arvs-, testaments- och bodelningsfång med onerösa inslag; avsnitt 14.2.4. Dessa avsnitt liksom avsnitt 14.1 sammanfattas och utvärderas i avsnitt 14.3.

[47] Stämpelskatt kan utgå vid blandade överlåtelser om lämnat vederlag överstiger 85 %, men understiger 100 % av fastighetens taxeringsvärde; se nedan avsnitt 14.2.2.

[48] Se Bergström 1978 s 152 ff och där gjorda hänvisningar.

[49] Benämningen framstår, åtminstone inte numera, som särskilt adekvat. Enligt huvudsaklighetsprincipen krävs endast förekomsten av någon gåvodel, om än hur liten som helst, för att överlåtelsen i sin helhet skall behandlas som gåva.

14.2.1 Huvudsaklighets- eller delningsprincipen?

Rättsläget har tidigare uppfattats på följande sätt:

> ". . . huvudsaklighetsprincipen skall tillämpas på alla fång, som betecknats som gåva. Har fång rubricerats som köp skall huvudsaklighetsprincipen endast tillämpas om det är uppenbart att man på grund av vederlagets obetydlighet kan bortse från detsamma. Övriga som köp betecknade fång skall – om de inrymmer gåvomoment – delas upp i en gåvodel och en köpdel".[50]

Rättsläget torde vara annorlunda idag. Överlåtelsens beteckning torde ha mycket begränsad betydelse för behandlingen av blandade fång; se vidare avsnitt 14.2.2.3. Vid fastighetsöverlåtelser torde alltid huvudsaklighetsprincipen tillämpas; se RÅ81 1:29.

Vid överlåtelse av annan egendom är rättsläget inte helt klart. Vid aktieöverlåtelser som betecknats som köp har delningsprincipen tillämpats; se RÅ 1943 ref 9 och RÅ 1983 Ba 14. Vad som gäller vid ett fall av blandad överlåtelse med beteckningen gåva är däremot inte helt klart. Det kan inte helt uteslutas att huvudsaklighetsprincipen, i enlighet med den äldre uppfattningen, alltjämt skulle vara tillämplig i ett sådant fall. Detta är dock inte sannolikt.[51]

Det finns knappast några sakliga skäl för att avtalsbeteckningen skulle ha betydelse för valet av princip.[52] En viss förklaring till att gåvobeteckningen ansetts skola leda till huvudsaklighetsprincipens tillämpning och därmed uteslutande av realisationsvinstbeskattning för överlåtaren kan finnas i vad Bylin, SN 1961 s 455, framhåller:

> "Anledningen till att ett sådant – som gåva betecknat fång inte av myndigheterna behandlats som köp torde vara följande. Det utslagsgivande för gåvoegenskapen är förefintlig gåvoavsikt. Då parterna själva valt beteckningen gåva, är presumtionen uppenbarligen för gåva, åtminstone ur gåvoskattemyndigheternas synvinkel."

Då realisationsvinstbeskattningen tidigare byggde på en presumtion om spekulationssyfte, var det naturligare att tillmäta syftet en större betydelse.[53] Idag torde däremot skatteförmågeaspekter och därmed fångets reella innebörd vara avgörande och det saknas anledning att låta avtalsbeteckningen påverka valet av princip. De skattskyldiga bör inte för reellt lika fall kunna

[50] Bylin SN 1961 s 456.

[51] Redan Ekman-Sterner, 1969 s 21, anger efter att ha nämnt köpfallen för aktier att "samma torde gälla om ett till formen benefikt fång till viss del är oneröst"

[52] Jfr Lindencrona 1974 s 194 f och Bergström 1978 s 159.

[53] Se Englund 1960 s 172 f som menar att man vid gränsdragningen i "princip inriktar sig på att avgöra, huruvida en gåvoavsikt förelegat eller icke. Denna fråga bedömes mot bakgrund av samtliga förhandenvarande omständigheter". Se även Helmers 1956 s 256 ff beskrivning av bakgrunden till den äldre rättstillämpningen.

åstadkomma olika beskattningskonsekvenser genom val av olika avtalsbeteckningar; likformighetsprincipen.

Nyare rättsfall stöder även denna uppfattning. RR har i RÅ81 1:29 angivit att avtalsbeteckningen inte har någon avgörande betydelse vid bedömningen av fastighetsöverlåtelser. Det finns inte anledning att tro att det förhåller sig annorlunda vid aktieöverlåtelser. Även RR:s skrivning i RÅ 1983 Ba 14 ger intryck av att delningsprincipen anses gälla utan undantag vid blandade överlåtelser av annan egendom än fastigheter.

Det får dock anses osäkert vilken princip som är tillämplig vid överlåtelse av annan lös egendom än aktier. Härtill återkommer framställningen i avsnitt 14.3.2.3.

14.2.2 Tillämpningen av huvudsaklighetsprincipen vid fastighetsöverlåtelser

En fastighetsöverlåtelses karaktär av köp eller gåva kan bedömas efter skilda principer i olika sammanhang. Diskussionen nedan gäller primärt endast bedömningen i realisationsvinstskattehänseende. Denna bedömning är normalt även avgörande för den löpande inkomstbeskattningen.[54]

Vid *gåvobeskattning* tillämpas en delningsprincip med utgångspunkt i taxeringsvärdet året före dödsfallet respektive gåvan; 37 § 1 mom lag (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt.

Vid *stämpelbeskattning* tillämpas en huvudsaklighetsprincip. Köp anses föreligga även om överlåtelsen "betecknats som gåva" om "ersättningen uppgår till minst 85 procent av egendomens värde"; lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheterna; 5 §. Fastigheten värderas därvid till taxeringsvärdet året före lagfartens beviljande; 9 §. För att överlåtelsen skall anses vara gåva krävs således att gåvodelen uppgår till mer än 15 % av fastighetens taxeringsvärde.

Behandlingen av blandade överlåtelser i arvs-, gåvo- och stämpelskattehänseende är så annorlunda och uppbärs av så skilda syften, att analogier från dessa områden inte fyller någon funktion för diskussionen av huvudsaklighetsprincipens tillämpning vid realisationsvinstbeskattningen.[55] Praxis från dessa rättsområden kommer därför endast att rent upplysningsvis beröras angående vissa frågor.[56]

[54] Som ett exempel på detta samband kan anges lag (1982:60) om beräkning av avdrag på grund av avyttring av skog i vissa fall. Lagen tillkom för att vid den löpande beskattningen korrigera en tillämpning av huvudsaklighetsprincipen som kom till uttryck i ett rättsfall om realisationsvinstbeskattning; RÅ84 1:29 se vidare nedan avsnitt 14.2.4 samt Seth SN 1982 s 271.

[55] Se RÅ 1969 ref 32 där fråga var om "huruvida tillämpliga bestämmelser i 1964 års stämpelskatteförordning och tolkningen av dessa i rättstillämpningen är ägnade att leda till en annan bedömning" än den hittillsvarande vid realisationsvinstbeskattningen. RR uttalade att "även om starka skäl talar för att samma omständigheter bedömes lika, oavsett vilken skattefråga de rör" fanns inte stöd för en praxisändring. "Varken i förarbetena till nämnda förordning eller i motiven till de nya reglerna om beskattning av realisationsvinst ... utsäges eller antydes, att en sådan rättsutveckling varit åsyftad."

[56] För en mer generell behandling av arvs- och gåvobeskattning samt stämpelbeskattning vid blandade överlåtelser, se Bergström 1978 s 146–151.

Huvudsaklighetsprincipen innebär att när en överlåtelse innefattar någon benefik förmögenhetsöverföring, överlåtelsen i sin helhet behandlas som benefik. En benefik del anses föreligga om en förmögenhetsöverföring skett i benefikt syfte. Förekomsten av en förmögenhetsöverföring är viktigast då förekomsten av benefik avsikt oftast presumeras utifrån förmögenhetsöverföringen. Rekvisiten skall behandlas var för sig nedan. Huvuddelen av problemen består i att kvalificera och värdera överlåtelsens beståndsdelar, den överlåtna fastigheten och erhållet vederlag, för att kunna avgöra om en förmögenhetsöverföring föreligger.

14.2.2.1 Förmögenhetsöverföringen; fastigheten

1. I RÅ 1950 ref 33 II fastslog RR att *fastigheten* värderas till taxeringsvärdet vid bedömningen av om en förmögenhetsöverföring föreligger. Denna värderingsnorm har bekräftats i nyare praxis; RÅ81 1:29. Av detta rättsfall framgår även att det är överlåtelseårets taxeringsvärde som används, även om annat taxeringsvärde använts vid gåvobeskattningen där man använder taxeringsvärdet året före gåvotillfället.[57]

Enligt huvudsaklighetsprincipen föreligger gåva om erhållet vederlag är mindre än den överlåtna fastighetens taxeringsvärde. Krav på att mellanskillnaden, dvs den benefika delen, skall vara av särskild storlek föreligger inte; se RÅ 1969 ref 32. Om vederlaget är lika med fastighetens taxeringsvärde anses överlåtelsen vara onerös; RR:s dom 1985.10.31.

En annan fråga är om taxeringsvärdet kan frångås om det inte längre är aktuellt till följd av förändringar på fastigheten. Om förändringarna är av tillräcklig omfattning åsätts nytt taxeringsvärde vid en särskild fastighetstaxering, och detta taxeringsvärde kommer då att beaktas. Samma bör gälla om förändringen är sådan att den kommer att medföra omtaxering, men denna har ännu inte hunnit ske.[58] I andra fall är det sannolikt i linje med den schablonmässiga värdering man tillämpar i praxis att man inte tar särskild hänsyn till sådana förändringar som inte påverkat taxeringsvärdet. En möjlighet är dock att denna omständighet beaktas tillsammans med andra omständigheter vid en helhetsbedömning som kan motivera att man avviker från den bedömning som den schablonmässigt beräknade förmögenhetsöverföringen utvisar; se härom avsnitt 14.2.2.3.

2. I RÅ83 1:34 bedömdes en blandad överlåtelse av *tomträtt*. I sitt av RR ej ändrade förhandsbesked uttalade Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden:

[57] Detta ledde till särskilda komplikationer då rättsläget tydligen dessförinnan uppfattats annorlunda. Se Seth SN 1982 s 269 ff. I anledning härav infördes särskild lagstiftning om beräkning av skogsavdrag för fastigheter förvärvade 1981; se a a.

[58] I NJA 1984 s 259 har HD, vid gränsdragningen mellan gåva och köp i stämpelskattehänseende, inte beaktat värdet av byggnadsåtgärder som inte hunnit påverka det aktuella taxeringsvärdet.

"Enligt 35 § 2 mom sista stycket KL äger vad som sägs om realisationsvinst vid avyttring av fastighet tillämpning även på tomträtt. Med hänsyn härtill och då innehav av tomträtt i andra sammanhang vid inkomstbeskattningen likställs med innehav av den med tomträtt upplåtna fastigheten, finner nämnden, att den ovan nämnda jämförelsen skall göras mellan vederlaget och det för tomträtten gällande hela taxeringsvärdet."

Förhållandet mellan taxeringsvärdet och marknadsvärdet på en tomträtt är betydligt oklarare än för fastigheter. Som angivits i avsnitt 5.4 punkt 3 är syftet att tomträttens nyttjanderättsdel inte skall ha något marknadsvärde, och tomträttens värde är då endast lika med byggnadernas. I verkligheten har dock nyttjanderätten många gånger ett betydande marknadsvärde, men detta värde torde endast undantagsvis motsvara marknadsvärdet på marken. En värdering av tomträtten lika med fastighetens hela marknadsvärde innebär därför normalt en överskattning av förmögenhetsöverföringen och överlåtelser utan något som helst benefikt inslag kan bli klassificerade som gåvor.

Ställningstagandet har troligen inte denna grund, utan torde bero på de värden som används vid inkomstbeskattningen av tomträtter i övrigt. Det saknas dock anledning att eftersträva att samma värde används i funktionellt helt olika sammanhang; se härom uppfattningen hos dissidenterna i RSV:s nämnd för rättsärenden.

14.2.2.2 Förmögenhetsöverföringen; vederlaget

1. Vid en blandad överlåtelse är förmögenhetsöverföringen inte enkelriktad. Fastighetsöverlåtaren erhåller ett *vederlag* i någon form. Enligt Bergström, 1978 s 153 not 39, lägger man i praxis inte någon vikt vid vad förvärvarens prestation består av. Man jämför endast vederlagets värde – oavsett i vilken form det utgått – med taxeringsvärdet. Detta torde vara den inställning som i princip finns i praxis, men i praktiken kan svårigheter uppstå att korrekt beakta vissa mer speciella typer av vederlag.

I princip bör vederlag värderas till sitt marknadsvärde; se avsnitt 5.2.1. Detta leder till en asymmetrisk värdering, men någon med taxeringsvärdet symmetrisk värderingsnorm finns knappast att tillgå då vederlaget kan vara av många olika slag. En undervärdering av fastighetens värde och en korrekt värdering av vederlaget har även den effekten att det ökar kravet på storleken av förmögenhetsöverföringen; se vidare härom nedan avsnitt 14.3.2. Liksom vid värderingen av fastigheten kan dock ibland schablonmässiga normer behöva tillgripas vid värderingen av vederlaget.

2. *Räntefria* reverser värderas till sitt nuvärde; RÅ85 1:51.[59] Detta är det enda rättsfall där värdering av vederlaget varit avgörande för fångets kvalificering. Värderingsnormen är således i detta fall marknadsvärdet.

[59] Se vidare avsnitt 5.3.2 punkt 5. Se även diskussionen i avsnitt 5.3.2.1 punkt 3.

3. Principiellt intressant är frågan om *latenta inkomstskatteskulder* som överförs på förvärvaren skall beaktas. Genom överföringsmetoden överförs beskattningen av den vid överlåtelsen existerande kapitalvinsten på gåvotagaren. Nuvärdet av den framtida skattebetalningen som inträffar när denna kapitalvinst realiseras minskar förmögenhetsöverföringen och kan således betraktas som ett vederlag till givaren. Frågan har inte diskuterats vare sig i praxis eller i litteraturen. Den torde dock ha ett praktiskt intresse.

Det finns ingen skatterättslig praxis om hur värdet av en latent skatteskuld skall beräknas. Frågan skall här bara beröras helt kort.

I NJA 1975 s 288 beräknades den latenta skatteskulden vid värdering av boet vid en bodelning i anledning av skilsmässa. Beräkningen skedde "med utgångspunkt i det tänkta fallet, att mottagaren genast säljer fastigheten till ett pris motsvarande det antagna marknadsvärdet". Vidare ansåg man att om en fördröjning av försäljningen några år skulle innebära skattemässiga fördelar av någon betydelse borde dessa dock beaktas. Ett justitieråd tillade för egen del: "All värdering i rättsliga sammanhang måste i princip begränsas till omständigheter som föreligger vid bedömningstillfället. Att förutsättningarna för bedömningen kan komma att ändras i framtiden är därför sällan av betydelse."

Bland förutsättningarna som föreligger vid värderingstillfället ingår dock den sannolika tidpunkten för den framtida försäljningen. Denna är måhända svår att bedöma men någon neddiskontering med hänsyn till att beskattningen sannolikt inte inträder omedelbart förefaller rimlig.[60] Den latenta skatteskulden borde därför beräknas som en funktion av uppskattat värde av kapitalvinsten vid gåvotidpunkten, samt antaganden om skattesats vid och tidpunkt för realisationen av denna kapitalvinst.

Ett exempel får illustrera den latenta inkomstskatteskuldens innebörd för bedömningen av en överlåtelses karaktär.

> En fastighet har ett marknadsvärde på 500 tkr, ett taxeringsvärde på 400 tkr och ett omkostnadsbelopp på 200 tkr. Fastigheten bortges mot att gåvotagaren övertar betalningsansvaret för skulder på 390 tkr. Den latenta inkomstskatteskulden antas vara 50 % av 300 tkr = 150 tkr. Vederlaget kan då uppskattas till 390 tkr + 150 tkr = 540 tkr och någon gåva föreligger inte vare sig fastigheten värderas till taxeringsvärdet eller marknadsvärdet.

Exemplet är tillspetsat och kan förefalla orealistiskt såtillvida att en rationell person inte skulle motta en dylik "gåva". Transaktionen kan dock vara ett rationellt sätt att lindra och uppskjuta realisationsvinstbeskattningen. Givarens och gåvotagarens skattesituation kan skilja sig åt. Sett ur givarens perspektiv kan den latenta skatteskulden ha det ovan angivna värdet och han räknar därför vid en försäljning med en behållning efter skatt på 500 tkr ./. 150 tkr = 350 tkr.[61] För honom är därför "gåvan" ett bättre alternativ, då han

[60] Vid neddiskonteringen kan man dock utgå från att kapitalvinstens realvärde kommer att vara oförändrat och hänsyn behöver därför inte tas till antagen framtida inflation.

[61] Om den latenta skatteskulden beräknats med beaktande av att förvärvaren inte kommer att sälja fastigheten omedelbart är den verkliga skatten vid en omedelbar försäljning mer än 150 tkr.

erhåller 390 tkr utan skattekonsekvenser. Förvärvarens situation kan å andra sidan vara sådan att han värderar den latenta skatteskulden till ett väsentligt lägre belopp än överlåtaren, och därför anser att överlåtelsen har ett verkligt gåvomoment.[62]

Problemet med de latenta skatteskulderna förefaller svårt att hantera vid tillämpning av huvudsaklighetsprincipen. Åtminstone i den situationen där den latenta inkomstskatteskulden är en ofrånkomlig realitet för förvärvaren, som utplånar gåvomomentet i överlåtelsen, framstår det som obilligt att inte beakta denna vid överlåtelsen.[63] Situationen kan även uppstå då överlåtelsen enligt parternas avsikt är ett *köp*, men till ett värde under taxeringsvärdet. Bedöms överlåtelsen som en gåva ökar köparens kostnad för förvärvet med ett belopp lika med den latenta skatteskulden. De skattemässiga för- och nackdelarna på ömse sidor kan i och för sig kanske delvis utjämnas genom prisreduktioner. Parterna kan dock vara okunniga om överlåtelsens skattekonsekvenser, och det är att kräva för mycket av parterna att de skall bedöma vilken prispåverkan som är rimlig. Det är därför viktigt att vid den samlade bedömningen hänsyn kan tas till att överlåtelsen inte innebär någon gåva för förvärvaren. Gåvoavsikt kan inte anses föreligga i ovanstående fall; se vidare nedan avsnitt 14.2.2.3.

De lege ferenda förordas en sådan förändring av gränsdragningen att en överlåtelse av ovanstående slag, som sett ur givarens perspektiv i realiteten är en försäljning, inte kan bedömas som en gåva; se vidare nedan avsnitt 14.3.2.1.

Även den mot ovan beskrivna omvända situationen kan föreligga. En latent kapitalförlust som överförs genom en benefik överlåtelse ökar gåvoinslaget, då gåvotagaren kan erhålla en skatteminskning om han i framtiden kan utnyttja realisationsförlusten.

4. Enligt före den 1 juli 1984 gällande regler utgjorde *periodiskt vederlag* inte intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Enligt fortfarande gällande regler skall inte undantagsförmån behandlas som sådan intäkt. Oavsett att periodiska betalningar respektive undantagsförmån inte behandlas som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet skall deras värde beaktas vid bedömningen av överlåtelsens karaktär. I RÅ 1983 Aa 137 bedömdes ett fall där en fastighet med taxeringsvärde 200 tkr skulle överlåtas mot en livränta med ett kapitaliserat värde på 150 tkr. I fallet beaktades livräntans värde, men då detta var lägre än taxeringsvärdet ansågs en gåva föreligga.

I rättspraxis återfinns vidare ett antal äldre fall där undantagsförmåner utfästs i samband med att fastighet erhållits som gåva. I dessa fall har överlåtelserna ansetts vara gåvor, men av referatrubrikerna förefaller det klart att förmånerna ansetts skola beaktas som vederlag; se RÅ 1923 ref 35, RÅ 1926 ref 5 och RÅ 1947 ref 47.

[62] Detta kan exempelvis gälla om mottagaren är ett kvalificerat skattebefriat subjekt, har en låg marginalskatt, inte avser att sälja fastigheten förrän i en avlägsen framtid eller kan erhålla ett nytt högre ingångsvärde genom tillämpning av 20-årsregeln.

[63] Mottagaren kan dock undvika de obilliga konsekvenserna, om han inser dem, genom att vägra ta emot "gåvan".

I RN 1959 3:5 (ej prövat av RR) har givarens förbehåll om viss disposition av fastigheten (i och för sig mot en efter gängse normer beräknad årshyra) samt förvärvarens övertagande av skulder till ett värde som understeg taxeringsvärdet med 20 tkr inneburit att överlåtelsen ansetts vara en försäljning.

Där så är möjligt kan periodiska vederlag värderas enligt de regler som numera finns härom i 35 § anv p 3. För överlåtelser när betalningarnas storlek är mer oviss; se nästa punkt.

5. Innefattar vederlaget en rätt för överlåtaren till en *oviss framtida betalning*, se avsnitt 12.3 ovan, måste denna beaktas på något sätt vid klassificeringen av överlåtelsen.

Englund, SST 1979 s 708 ff, har diskuterat denna fråga. Han anser den osäkra betalningen "så till den grad svårvärderad att den vid tiden för den första överlåtelsen lämpligen bör lämnas utan avseende"; s 709. En klassificering som gåva kan dock "leda till orimliga materiella resultat", då förvärvaren ej vid en framtida avyttring kan kostnadsföra en tillkommande betalning även om han totalt sett kommer att betala fullt vederlag för fastigheten; se Englunds exempel s 709. Englund anser därför att "en materiellt sett bättre lösning skulle man . . . erhålla, om man i efterhand kunde göra en omklassificering" av fånget. Englund avslutar diskussionen med att ange att strängt taget behöver begreppet omklassificering inte användas.

Det torde vara korrekt att hålla klassificeringen öppen till dess den framtida betalningen är klar. Detta överensstämmer med den metod som förordats allmänt för beskattning av överlåtelser med oviss framtida betalning; se avsnitt 12.3.2.[64]

Överstiger det omedelbara vederlaget överlåtarens omkostnadsbelopp, men är mindre än taxeringsvärdet, måste dock ett ställningstagande ske redan vid överlåtelsen. I dessa fall skall nämligen en omedelbar realisationsvinstbeskattning ske om överlåtelsen är en försäljning, men ej om den är en gåva.[65] Ställningstagandet kan givetvis ibland vara svårt. Även om värdet på den ovissa betalningen inte kan uppskattas kan förekomsten av en sådan klausul vara en omständighet, som tyder på avsaknad av benefik avsikt, att beakta i den samlade bedömningen.

I de fall det omedelbara vederlaget är mindre än omkostnadsbeloppet behöver däremot ingen bedömning ske vid överlåtelsetidpunkten, enligt den "öppna" metod som förordas. När värdet på den ovissa betalningen blir känt kan överlåtelsen klassificeras, och överstiger det totala vederlaget då fastighetens taxeringsvärde vid överlåtelsetidpunkten, beskattas överlåtaren för realisationsvinst alternativt erhåller avdrag för en realisationsförlust.[66]

[64] Det torde enligt gällande rätt inte vara enklare att i efterhand företa en omklassificering än att hålla klassificeringen öppen; se avsnitt 12.4 slutet och nedan p 7 i detta avsnitt.

[65] Några problem av ovanstående slag skulle inte uppkomma om gränsdragningen vid de blandade överlåtelserna ändrades på ett sätt som skall diskuteras i avsnitt 14.3.2.1.

[66] Detta utgör ytterligare argument för den "öppna" metod som förordats vid beskattningen av oviss tillkommande betalning; se avsnitt 12.3.3.3.

Förvärvarens fång måste klassificeras på samma sätt och därför samtidigt som överlåtarens. Detta kan medföra problem om värdeminskningsavdrag etc vid den löpande beskattningen är beroende härav. Det kan möjligen hävdas att avskrivning ändå inte kan medges på grundval av den ovissa köpeskillingen, bl a på grund av att den primärt kan anses hänförlig till marken. Förvärvaren har då endast intresse av att fånget kvalificeras som köp om det omedelbara vederlaget resulterar i större avskrivningsunderlag än de övertagna skattemässiga ingångsvärdena. I denna situation måste fånget normalt, som ovan angivits, även ur överlåtarens synvinkel kvalificeras redan vid överlåtelsen. För en framtida realisationsvinstbeskattning av förvärvaren uppstår dock normalt inga problem då storleken på den ovissa tilläggsköpeskillingen oftast torde bestämmas senast vid vidareöverlåtelsen.

Situationen förefaller således komplicerad men mest korrekt och enklast torde vara att hålla bedömningen öppen i de fall som angivits ovan.

6. Ytterligare en fråga med anknytning till kapitel 12 är om en efterkommande ändring i bedömningen av vederlagets storlek kan medföra att fångets natur omklassificeras. Antag att betalning erläggs i form av en revers vars värde överstiger taxeringsvärdet. Senare efterskänks en del av fordran eller fordrans värde visar sig vara lägre än angivet belopp på grund av förvärvarens insolvens.

Normalt torde inte detta medföra att fånget omklassificeras till gåva, då det torde krävas att en benefik avsikt förelåg redan vid överlåtelsen. I RÅ 1970 Fi 190 hade en fastighet förvärvats från en svärfader mot revers för hela köpeskillingen. Reversen hade efterskänkts redan efter några månader. Fastigheten ansågs förvärvad genom köp. För ett fall med motsatt utgång; se RN 1962 1:9.

7. *Byte* av fastigheter kan ha ett benefikt inslag. I realiteten kan gåva endast föreligga i en riktning och bytet bör därför kvalificeras som två onerösa överlåtelser eller en onerös och en benefik överlåtelse. Det senare innebär att gåvotagaren anses ha avyttrat den fastighet han lämnat i vederlag och givaren har förvärvat den genom köp. Någon latent skatteskuld medföljer därför inte vederlagsfastigheten.

Frågan är nu hur fastigheterna skall värderas för att uppnå resultat som är konsekventa med detta synsätt. Fastigheterna måste värderas både som överlåtelseobjekt och som vederlag. Vid bedömning av blandade fång värderas fastigheten generellt till taxeringsvärdet; se ovan avsnitt 14.2.2.1. Fastighet som erhålls som vederlag värderas däremot vid onerösa transaktioner till marknadsvärdet; se avsnitt 5.4. Vederlag torde även generellt värderas till marknadsvärdet vid tillämpning av huvudsaklighetsprincipen. En sådan tillämpning leder normalt till resultat som är konsekventa med huvudsaklighetsprincipen. Då taxeringsvärdet är en schablon som inte alltid står i en konstant relation till fastighetens verkliga värde, kan dock felaktiga resultat

erhållas. Det gäller i och för sig generellt vid huvudsaklighetsprincipens tillämpning, men här kan några särskilda fel uppstå. Exempelvis kan bytet för båda parterna bedömas vara gåva.[67]

Vilka alternativ finns då till denna värdering. Om fastigheterna betecknas sedda från den ena partens sida kan följande uppställning göras av de möjliga kombinationerna av värderingsnormer, varefter konsekvenserna av alternativen kan studeras:

	I	II	III	IV
Överlåten fast.	tax v	tax v	markn v	markn v
Vederlagsfast.	tax v	markn v	tax v	markn v

Alternativ II är det nyss diskuterade.

Alternativ III torde kunna uteslutas då även denna värdering är asymmetrisk och därför ger liknande resultat som alternativ II, men spegelvända.

Alternativ I och IV är symmetriska. Mot alternativen talar att kravet på benefik andel minskar.

Enligt 10 § lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheterna anses "vid byte av fast egendom . . . taxeringsvärdet av den lämnade egendomen som ersättning för den mottagna egendomen." Detta innebär att överlåtelsen enligt stämpelskattelagen bedöms enligt alternativ I. En nackdel med alternativ I är att det kan medföra problem vid byten av icke likvärdiga fastigheter om vederlagsfastigheten undervärderas. Ett exempel kan visa detta:

> En fastighet A med taxeringsvärdet 400 tkr och marknadsvärdet 532 tkr byts mot en fastighet B med taxeringsvärdet 500 tkr och marknadsvärdet 665 tkr. Mellanskillnadslikvid utgår med 133 tkr från A:s ägare till B:s ägare. Transaktionen är således onerös.
>
> Med värderingsalternativ I framstår dock transaktionen som benefik för A:s ägare som enligt dessa värderingsnormer överlåtit 400 tkr + 133 tkr men endast erhållit 500 tkr som vederlag.

En konsekvent marknadsvärdering (alternativ IV) ger däremot riktiga resultat.[68] Sammanfattningsvis kan sägas att kvalificeringen av fastighetsbyten synes problematisk, och att det är osäkert vilken metod som väljs i rättstillämpningen. En marknadsvärdering av den överlåtna fastigheten kan anses strida mot gängse värderingsprinciper. En värdering av vederlagsfastigheten till taxeringsvärdet kanske däremot framstår som möjlig.[69] Situationen

[67] Fastighet A har ett taxeringsvärde på 400 tkr och ett marknadsvärde på likaså 400 tkr. Fastighet B har ett taxeringsvärde på 410 tkr och ett marknadsvärde på 350 tkr.

[68] Ett problem i sammanhanget är dock fortfarande hur den latenta skatteskulden skall beaktas.

[69] Sker en sådan värdering, och blir resultatet att ett oneröst byte föreligger, måste däremot vederlagsfastigheten värderas till marknadsvärdet enligt praxis för onerösa byten; se avsnitt 5.4.

bör under alla omständigheter bli föremål för en samlad bedömning, som kan innebära avvikelser från det resultat en schablonmässig värdering utvisar. De lege ferenda förordas dock en mer konsekvent lösning genom en generell förändring av metoden för gränsdragning mellan benefika och onerösa överlåtelser; se nedan avsnitt 14.3.2.

8. En överlåtelse kan innefatta *flera fastigheter*. Skall en sådan överlåtelse bedömas som en enhet eller som flera separata överlåtelser? Ett fall med överlåtelse av flera fastigheter har bedömts i RÅ 1975 Aa 918.

> Karlsson hade förvärvat hälften av tre fastigheter genom att överta betalningsansvaret för hälften av skulderna som var intecknade i fastigheterna; 25 390 kr. Hälften av taxeringsvärdet uppgick till 21 850 kr. För en av fastigheterna, Hylte 1:17, utgjorde halva taxeringsvärdet 9 450 kr och hälften av de däri intecknade skulderna uppgick till 5 690 kr.
>
> KR = RR: "Såvitt framgår av handlingarna har i samband med K:s förvärv . . . ej särskilt angivits vad som av vederlaget för fastighetsandelarna belöpt på Hylte 1:17. Vid sådant förhållande kan . . . förvärvet ej särskiljas från sitt sammanhang med det samtidiga förvärvet av respektive hälftendelar av de båda övriga fastigheterna." Förvärvet av Hylte 1:17 bedömdes därför vara ett köp.

Domen tyder på att bedömningen anses skola följa den civilrättsliga utformningen av överlåtelsen. Har överlåtelsen skett i ett sammanhang jämförs det sammanlagda taxeringsvärdet med värdet på det totala vederlaget. Upprättas däremot separata överlåtelseavtal torde varje överlåtelse bedömas för sig. Det är möjligt att detta gäller t o m i det fall då endast ett avtal föreligger, men däri separat angivits "vad som av vederlaget . . . belöpt" på varje i överlåtelsen ingående fastighet.[70] Överlämnas tillsammans med fastigheten andra tillgångar torde en liknande bedömning ske.

14.2.2.3 Den benefika avsikten

Överlåtelsens beteckning torde i äldre rättstillämpning ha haft en avgörande betydelse för hur fånget behandlades i beskattningshänseende. RÅ81 1:29 kan ses som en klar markering av att så inte längre är fallet. Det kan diskuteras om fallet innebär att fångets beteckning saknar all betydelse.[71]

I RÅ81 1:29 förelåg en överlåtelse, som innefattade en förmögenhetsöverföring, men hade betecknats som köp. Förvärvarna (överlåtarens söner) hävdade själva att gåvoavsikt förelegat och anförde som stöd härför att köpeskillingen avsevärt, med 35 %, understeg taxeringsvärdet, att överlåtel-

[70] Det bör i sammanhanget hållas i minnet att det vid inkomstbeskattningen inte självklart anses att en skuld är nedlagd i den egendom vari pantsäkerhet för skulden lämnats; 44 § KL.

[71] Roos, 1982 s 55, synes dock alltjämt ha uppfattningen att det föreligger en skillnad i huvudsaklighetsprincipens tillämpning beroende av överlåtelsens beteckning, då han med hänvisning till RN 1965 I 5:3 uttalar: "Även ett såsom köp betecknat avtal torde skattemässigt bedömas som gåva om köpeskillingen på ett mera markant sätt understiger taxeringsvärdet."

sen inte redovisats som en försäljning i överlåtarens deklaration samt att lämnade vederlagsreverser successivt efterskänkts av överlåtaren. RSV:s nämnd för rättsärenden förklarade i sitt av RR ej ändrade förhandsbesked:

> ". . . köpeskillingen . . . understiger fastighetsandelens (taxerings)värde med 17 500 kr. Med hänsyn härtill och till övriga omständigheter i ärendet får den huvudsakliga innebörden av sökandenas fång anses vara gåva."
>
> Ett regeringsråd anförde till utveckling av sin mening bl a följande: "Två överlåtelser av identiskt lika innehåll bör rimligen inte bedömas ha olika innebörd enbart av det skälet att parterna själva – kanske av en tillfällighet, kanske för att åstadkomma fördel i skattehänseende – betecknat överlåtelsen på det ena eller andra sättet."

Åsikten har stöd i likformighetsprincipen och i den allmänt gällande tolkningsregeln att en rättshandling skall bedömas efter sin verkliga innebörd oavsett vilken beteckning den givits av avtalsparterna. Att denna grundsats tillämpas även på detta område får anses korrekt. Att i praxis så tydligen inte skett tidigare är märkligt.[72]

Att avtalsrubriceringen frånkänns absolut betydelse för bedömningen av överlåtelsens karaktär bör dock inte innebära att den helt skulle sakna betydelse. Det kan få materiellt orimliga konsekvenser att som gåva behandla varje överlåtelse som, enligt den tämligen schablonartade bedömning som sker, innefattar en förmögenhetsöverföring. Konstateras det att benefikt syfte saknas bör överlåtelsen anses vara onerös.

Detta torde även vara RR:s uppfattning i 1981 års fall där det sägs att bedömningen skett även "med hänsyn till ... övriga omständigheter". Denna uppfattning torde även finnas hos det nyss citerade regeringsrådet då han säger att beteckningen "inte (kan) tillmätas någon *avgörande* (min kursiv) betydelse".

De två dissidenterna som ville anse överlåtelsen som köp, torde även ha grundat sin uppfattning på en samlad bedömning av omständigheterna. Regeringsrådet Wahlgren uttalade bl a:

> ". . .att det inte finns möjlighet att upprätthålla några klara gränser mellan köp och gåva med utgångspunkt i jämförelsen mellan värdet av det avyttrade och vederlaget. Man måste kunna tillåta inte helt obetydliga avvikelser nedåt från det verkliga värdet eller marknadsvärdet som köp, även när fråga är om rättsförhållande mellan släktingar och därmed jämställda skyldemän. Den bedömning som görs måste vara samlad. . .".

14.2.2.4 Särskilt om förluster

Samma gränsdragning mellan avyttring och gåva tillämpas oavsett om en kapitalvinst eller en kapitalförlust föreligger.[73] Genom tillämpningen av

[72] Se Lindencrona, 1974 s 195. Lindencrona försöker finna andra förklaringar till tidigare praxis, men anser inte att det går att belägga några sådana.

[73] Se Bergström 1978 s 165 f och det där återgivna fallet RÅ 1974 B 293.

huvudsaklighetsprincipen och användningen av taxeringsvärdet som värderingsnorm kan även realisationsförluster som inte motsvaras av en verklig värdeminskning avsiktligen åstadkommas; RÅ 1974 B 293. Ett exempel härpå finns även i RR:s dom 1985.10.31 där RR förklarade att lagen om skatteflykt inte var tillämplig då en far till sina barn sålt fastigheter till ett pris lika med taxeringsvärdet, vilket understeg såväl anskaffningsvärdet som marknadsvärdet.[74] RR:s dom 1985.12.13 har samma innebörd i ett likartat fall. Däremot har vid en liknande försäljning till make skatteflyktslagen ansetts tillämplig varför avdrag ej medgavs för realisationsförlust; RSV/FB Dt 1985:4. Den avgörande skillnaden torde vara att i de första fallen ansågs en "betydande förmögenhetsöverföring" ha skett från överlåtaren till förvärvaren. I fallet med maken ansågs däremot överlåtaren alltjämt kunna disponera över fastigheten.

Om fallen behandlas utan avseende på skatteflyktslagen kan konstateras att RR således tillämpar en schablonmässig gränsdragning som inte frångås ens i fall där denna utvisar att köp föreligger, men i verkligheten föreligger uppenbart en förmögenhetsöverföring och gåvoavsikt.[75] Motivet härför skulle vara att en schablonmässig gränsdragning skall tillämpas på samma sätt oavsett om den leder till fördelar eller nackdelar för de skattskyldiga.[76] Denna uppfattning är principiellt riktig, men kan här möjligen ifrågasättas på den grunden att huvudsaklighetsprincipen generellt, med ett marginellt undantag,[77] leder till fördelar för överlåtaren jämfört med en beskattning enligt delningsprincipen eller andra alternativ som bättre beaktar skatteförmågeprincipen; se nedan avsnitt 14.3.2. RR borde därför i uppenbara fall ha kunnat frångå den schablonmässiga gränsdragningen, och ett sådant frångående kan även vara till de skattskyldigas fördel; se nästa avsnitt.[78]

De lege ferenda kan anföras, att om gränsdragningen mellan försäljning och gåva ändras i enlighet med vad som förordas nedan i avsnitt 14.3.2.1, avdrag för realisationsförluster inte kan erhållas i de fall där någon verklig förlust inte föreligger.

[74] Rättstillämpningen idag innebär således paradoxalt nog att avdrag i vissa fall kan medges när ingen förlust existerar (det nämnda fallet), men i andra fall vägras avdrag trots att en verklig förlust föreligger och någon avyttring inte kan komma till stånd; se avsnitt 8.2.1.

[75] I RR:s dom 1985.10.31 hade fastigheten förvärvats för 15 mkr och skulle överlåtas för 11 mkr till barnen. Överlåtaren framhöll sin önskan att berika barnen.

[76] Bergström 1978 s 165 f.

[77] Om vederlaget är större än taxeringsvärdet men mindre än överlåtarens omkostnadsbelopp och fastighetens marknadsvärde blir förvärvarens ingångsvärde lägre än om det verkliga gåvomomentet i överlåtelsen hade beaktats; se nedan avsnitt 14.3.2.

[78] Det ligger utanför avhandlingens ram att närmare diskutera skatteflyktslagens tillämplighet.

14.2.2.5 Den samlade bedömningen

Sammanfattningsvis kan följande sägas om tillämpning av huvudsaklighetsprincipen. Värderingen av fastigheten är schablonmässig och innebär normalt en undervärdering. Detta kan resultera i att överlåtelser inte anses medföra en förmögenhetsöverföring även om en benefik sådan föreligger. Värderingen av tomträtter till fastighetens taxeringsvärde kan däremot leda till en övervärdering av gåvan.

Som ovan visats är värderingen av flera olika typer av vederlag komplicerad; periodiska betalningar, oviss tillkommande köpeskilling, vederlagsfastighet m m. Även denna värdering kan därför bli schablonmässig och felaktig.

En rättstillämpning som ovillkorligen innebär att överlåtelser, som innefattar en förmögenhetsöverföring från överlåtaren till förvärvaren av fastighet, klassificeras som gåva kan få materiellt negativa konsekvenser. Bedömningen av om en benefik avsikt föreligger torde därvid kunna fungera som en korrigering av en felaktig schablonmässig bedömning.

Avtalsbeteckningen torde utgöra en presumtion för vilken avsikt som förelegat. Som exempel på faktorer som kan påverka bedömningen kan nämnas förhållandet mellan parterna, vederlagets karaktär,[79] storleken på den eventuella latenta skatteskulden samt annan osäkerhet i värderingen.

Avvikelser från det resultat den schablonmässiga värderingen visar torde kunna ske i båda riktningarna. Som exempel på ett rättsfall som bedömts vara köp trots att vederlaget väsentligt understeg taxeringsvärdet kan anföras RRK R72 1:64. Det förelåg dock speciella omständigheter i fallet.[80]

Med undantag för detta speciella fall ger praxis intryck av en mycket mekanisk och schablonmässig gränsdragning. Anledningen härtill torde vara förutsebarhetsskäl.

14.2.3. Tillämpningen av delningsprincipen

Blandade överlåtelser av aktier beskattas enligt delningsprincipen. Innebörden härav framgår av RÅ 1943 ref 9:

> En son hade köpt aktier av sin far för 100 tkr. Det verkliga värdet på aktierna var 300 tkr. Sonens fång ansågs till 1/3 vara köp och till 2/3 vara gåva.
>
> För att illustrera realisationsvinstbeskattningen enligt nu gällande regler, görs följande antaganden: Aktierna är anskaffade för 150 tkr ett år före överlåtelsen och sonen säljer aktierna för 400 tkr drygt ett år efter förvärvet.

[79] Ett övertagande av befintliga skulder skulle kunna anses ha mindre utpräglad vederlagskaraktär; Englund 1960 s 173.

[80] Se avsnitt 6.2.1.1. Fallet gällde primärt bedömningen av om vissa förbättringsarbeten, som köparen tidigare i sin egenskap av nyttjanderättshavare utfört på fastigheten, skulle bedömas som köpeskilling. Köpeskillingen i övrigt understeg taxeringsvärdet. Särskilda omständigheter förelåg således i fallet som motiverade avvikelse från den schablonmässiga värderingen.

Försäljningsdelen (1/3), faderns överlåtelse: 100 tkr ./. 50 tkr (1/3 av 150 tkr) = 50 tkr i skattepliktig realisationsvinst.

Sonens försäljning av den köpta delen (1/3): Försäljningspris (1/3 av 400 tkr) 133 333 kr ./. förvärvspris 100 tkr = 33 333 kr i skattepliktig realisationsvinst.

Sonens försäljning, av den genom gåva erhållna delen (2/3): Försäljningspris 266 667 ./. övertaget ingångsvärde (2/3 av 150 tkr) 100 000 kr = 166 667 kr i vinst motsvarande (40 %) 66 667 kr i skattepliktig realisationsvinst.

Delningsprincipen medför samma typ av värderingsproblem som huvudsakligheten. För att beräkna storleken på den onerösa och benefika delen måste såväl den överlåtna tillgången som det erhållna vederlaget värderas. I rättspraxis har delningsprincipen hittills bara tillämpats på aktieöverlåtelser. Aktierna skall i princip värderas till marknadsvärdet, såväl om aktierna är börsnoterade som i andra fall; RÅ 1983 Ba 14.[81] Vad angår vederlagets värdering hänvisas till framställningen i avsnitt 14.2.2.2.

Ett "vederlag" som är svårare och kan vara mer motiverat att beakta vid tillämpning av delningsprincipen än vid huvudsaklighetsprincipen är den latenta inkomstskatteskulden. Vid tillämpning av huvudsaklighetsprincipen kan en underlåtenhet att beakta den latenta inkomstskatteskulden motiveras med att denna normalt inte förändrar överlåtelsens huvudsakliga karaktär. Motsvarande motivering kan inte anföras vid tillämpning av delningsprincipen. Frågan har inte kommit upp i praxis. I 1943 års fall saknades anledning att beakta någon latent inkomstskatteskuld, då en sådan inte kunde vidhäfta benefika överlåtelser förrän den s k skyldemannaregeln infördes 1951.

En beräkning av den latenta inkomstskatteskuldens storlek är komplicerad då skulden är en funktion av den benefika andelens storlek. Denna är i sin tur en funktion av den latenta inkomstskatteskulden.

Den latenta inkomstskatteskulden (L) kan något förenklat uppskattas till R x I x B där R är den totala latenta realisationsvinsten och I en uppskattad inkomstskattesats samt B den benefika andelen.[82] B är i sin tur en funktion av aktiernas totalvärde T minus vederlaget V inklusive den latenta inkomstskatteskulden L dividerat med aktiernas totalvärde T; alltså B = (T ./. V ./. L) / T. Följande formel kan uppställas L = R x I x [(T ./. V ./. L) / T]. Sätts siffror in för alla faktorer utom L kan L beräknas. Detta illustreras med ett exempel:

Aktier antas vara anskaffade för 250 tkr, värda 500 tkr och överlåts för 200 tkr. Inkomstskattesatsen uppskattas till 60 %. Aktierna antas vid den framtida försäljningen vara två år gamla. Den effektiva skattesatsen är därför 24 % (från 2 000-krsavdrag bortses).

L = 250 tkr x 24 % x [(500 tkr ./. 200 tkr ./. L) / 500 tkr]. L är lika med 32 143 kr.

Detta kan kontrolleras: Den totala latenta inkomstskatteskulden är 24 % av 250 tkr = 60 tkr. Den benefika delen i överlåtelsen är (500 tkr ./. 200 tkr ./. 32 143

[81] De praktiska värderingsproblem som uppkommer för icke-börsnoterade aktier skall inte diskuteras här.

[82] Se ovan avsnitt 14.2.2.2 punkt 3 om beräkning av den latenta skatteskulden. Här antas beaktandet av att realisationsvinstbeskattningen eventuellt inträder vid en framtida tidpunkt ha skett vid bestämningen av skattesatsens storlek.

kr) / 500 tkr lika med ca 53,57 %. Av den totala latenta inkomstskatteskulden överförs således 53,57 %; 53,57 % av 60 tkr = 32 143 kr.

Skall latenta inkomstskatteskulder beaktas blir delningsprincipen än mer komplicerad att tillämpa. Det är dock oklart om grunden för delningsprincipen är sådan att värdet av den latenta inkomstskatteskulden som förvärvaren övertar bör räknas som vederlag för överlåtaren. Principen kan bygga på ett synsätt att två separata överlåtelser sker; se nedan avsnitt 14.3.2 punkt 4. Det är då inte motiverat att låta storleken på vederlaget för den onerösa överlåtelsen påverkas av värdet på den latenta inkomstskatteskulden som överförs genom den benefika överlåtelsen. Är däremot innebörden av delningsprincipen att man exakt skall beräkna storleken på den onerösa och den benefika delen är det mer motiverat att beakta den latenta inkomstskatteskulden. Skatteförmågesynpunkter talar för att det förstnämnda synsättet är mer motiverat; se nedan avsnitt 14.3.2 punkt 4.

14.2.4 Arv och bodelning

1. Även mellan överlåtelser genom arv och bodelning å ena sidan och onerösa överlåtelser å andra sidan finns gränsdragningsproblem. Helt klart är att övergången från den avlidne till dödsboet inte utlöser någon beskattning. Detsamma gäller egendomens överföring från dödsboet till efterlevande make och arvingar när överföringen sker genom bodelning eller arvskifte.

2. Arvskiften och bodelningar har mer sällan den innebörden att delägarna tilläggs lika andelar av all i boet ingående egendom. Detta torde särskilt gälla om det ingår en fastighet i bobehållningen. Om en delägare tillskiftas hela fastigheten kan detta ofta innebära att hans arvslott inte förslår härtill och att han därför måste erlägga lösen till övriga delägare. Det kan ifrågasättas om inte mottagandet av ett sådant lösenbelopp borde jämställas med en delförsäljning av fastigheten. Enligt praxis skall dock överlåtelsen inte till någon del behandlas som en försäljning:

> I RÅ 1941 ref 51 tillskiftades en dödsbodelägare en fastighet värderad till 42 150 kr mot att han lämnade vederlag till övriga delägare med 33 720 kr. Vad övriga delägare erhållit förklarades ha "tillfallit (dem) på grund av arvskifte" och var således jämlikt 19 § KL ej skattepliktig intäkt.[83]

För utgivaren av vederlaget anses likaså hela fastigheten erhållen genom arv; RÅ 1982 Aa 148. Vad han erlägger i lösen påverkar således inte hans ingångsvärde på fastigheten. Den latenta inkomstskatteskuld han övertar bör därför beaktas när lösenbeloppet bestäms vid skiftet.[84]

[83] I detta fall hade annars en försäljningsintäkt till viss del varit skattepliktig intäkt av skogsbruk.

[84] I sammanhanget kan även anmärkas RÅ 1966 ref 38 vari förklarades att överlåtelse av andelar i dödsboet inte påverkar den skatterättsliga karaktären på i boet ingående fastigheter.

Vederlagets storlek tycks vara utan betydelse vid bedömningen. Vederlaget torde därför kunna överstiga taxeringsvärdet utan att en försäljning anses föreligga. Det torde bero på att överföring i arvskiftes form alltid kan anses ha ett icke- oneröst inslag. Sker bedömningen i linje med en huvudsaklighetsprincip torde en bedömning av om en förmögenhetsöverföring har skett inte vara nödvändig.

Anser man att bedömningen vid arvskifte av aktier skall ske i linje med delningsprincipen skulle däremot realisationsvinstbeskattning ske så fort något vederlag lämnats. Denna uppfattning har dock inte framförts i litteratur eller praxis. Ekman-Tivéus, 1984 s 21, hänvisar till ovannämnda RÅ 1941 ref 51 och menar att den där angivna tillämpningen gäller även för aktier.

Sannolikt har bedömningen i praxis inte skett med beaktande av någon av de gränsdragningsprinciper som används för gåvor. Man torde ha bortsett från överföringens reella innebörd och strikt utgått från dess form. Vederlag som tillfaller dödsbodelägare "på grund av arvskifte" torde därför generellt inte betraktas som köpeskilling och realisationsvinstbeskattning är då utesluten.

3. Företar ett dödsbo en fastighetsförsäljning innan boet skiftats beskattas uppkommen realisationsvinst hos dödsboet eller, vid tillämpning av de s k handelsbolagsreglerna i 53 § 3 mom, hos dödsbodelägarna.

Vid försäljning som dödsbo företagit till delägare har i praxis en viss kvotdel, svarande mot köparens andel i dödsboet, ansetts utgöra arv för köparen; RÅ81 1:76 och RÅ84 1:92.[85]

Rättsfallen gäller beskattningen av förvärvaren, men det torde vara klart att överlåtelsen bedöms reciprokt härmed.[86] Det framgår därför inte explicit hur dödsboet beskattas i anledning härav, men vad som uttalats härom kan tolkas på det sätt som återges i nedanstående exempel:

> A avlider och efterlämnar make och ett barn. Dödsboet innehåller en fastighet med marknadsvärdet 500 tkr och omkostnadsbeloppet 200 tkr. Barnet köper fastigheten av dödsboet för 500 tkr.
>
> Köpet behandlas som köp till hälften och som arv till hälften vilket motsvarar arvingens/köparens andel i dödsboet. Såväl köpeskillingen som omkostnadsbeloppet fördelas efter denna andel. Dödsboet realisationsvinstbeskattas för (500 tkr ./. 200 tkr) / 2 = 150 tkr. Arvingens ingångsvärde blir 250 tkr (köpt del) plus 100 tkr (ärvd del).

Motivet till praxis är oklar, och metoden är praktiskt svårtillämplig. De äldre avgörandena har troligen sin grund i skälighetsöverväganden.[87] I RÅ84 1:92 ansågs metoden dock med stöd av skatteflyktslagen, t o m till den skattskyldiges nackdel, tillämplig på ett mer omständligt förfarande.

[85] Äldre rättsfall är RÅ 1953 Fi 774, RÅ 1966 Fi 506 och RÅ 1972 Fi 831.

[86] Se avsnitt 14.2.2 ovan. I domskälen diskuterades även realisationsvinstbeskattningen av överlåtaren med utgångspunkt från att reciprocitet råder.

[87] Jfr Englund 1979 s 707.

Fallet gällde beräkning av underlag för skogsavdrag, där köp medförde högre underlag än det som överfördes enligt kontinuitetsprincipen vid arv. Två alternativ bedömdes. Enligt det första köpte arvingarna fastigheten av dödsboet. Enligt det andra tillskiftades efterlevande make fastigheten varefter arvingarna köpte fastigheten. Det första alternativet är den ovan diskuterade situationen där metoden tillämpades direkt. På det andra alternativet tillämpades metoden med stöd av skatteflyktslagen.

RR tycks närmast ha ansett att lagstiftningens grunder innebär att arvinge inte bör kunna skaffa sig högre ingångsvärden än dödsboets skattemässiga restvärden, genom att välja annan form för överlåtelsen från dödsboet än arvskifte. Två dissidenter i RR ansåg att de olika tillvägagångssätten var skattemässigt neutrala. Detta med hänsyn till att det högre ingångsvärde förvärvaren erhåller vid ett köp resulterar i realisationsvinstbeskattning av överlåtaren.[88]

Generellt gäller dock att, pga kombinationen av en real realisationsvinstbeskattning och en nominalistisk löpande beskattning, avskrivningsunderlaget för den löpande beskattningen kan öka utan att motsvarande realisationsvinstbeskattning sker.[89] I arvsfallen tillkommer att dödsfallsregeln ger ett ingångsvärde vid avyttring som i teorin motsvarar marknadsvärdet vid dödsfallet, men att motsvarande förhöjning ej sker av ingångsvärdena för värdeminskningsavdrag, skogsavdrag etc efter dödsfallet.

RR:s majoritet fann således att det stred mot grunderna för lagstiftningen om skogsavdrag att dödsbodelägarna kunde erhålla ett högre ingångsvärde vid den löpande beskattningen, genom en transaktionskedja innefattande försäljning, än vad de skulle uppnått vid ett arvskifte.[90] Förvärvet ansågs därför, oavsett om köp skedde direkt från dödsboet eller efter ett skifte från modern, utgöra arv till en andel som svarade mot förvärvarens arvslott.[91] Detta är inte helt konsekvent med praxis vid snedskifte (RÅ 1941 ref 51), som innebär att tillgången i sin helhet anses ärvd, trots att arvingen lämnat vederlag för vad som skjuter över hans arvslott. Skulle praxis vid köp vara konsekvent härmed borde ett köp som arvingen företar, betecknas som arv i sin helhet och inte bara till den del som svarar mot arvslotten.

[88] Samma uppfattning i RSV:s nämnd för rättsärenden.

[89] Bergström SN 1985 s 318.

[90] Det är således inte klart att skatteflyktslagen är tillämplig på en liknande uppläggning av överföringen av fastigheten, där inte dylika fördelar avseende ingångsvärde för skogsavdrag eller liknande erhålls.

[91] I RÅ84 1:92 anges att förvärvet skall anses vara "arv, motsvarande arvslottens storlek". Härmed torde åsyftas arvinges andel enligt lag av det totala arvet. Om arvinge genom partiellt skifte vid tidpunkten för köpet har en mindre andel i dödsboet än den ursprungliga arvslotten eller rent av ingen andel alls i dödsboet torde ändå förvärvet behandlas som arv motsvarande arvslottens storlek. Detta är sannolikt eftersom situationen påminner om det alternativ som skatteflyktslagen ansågs tillämplig på. Det finns dock andra frågor vars svar är mer osäkra. Är praxis tillämplig på testamentstagares köp från dödsboet? Vad gäller om arvinge företagit avstående?

Vad som närmare motiverat att man i praxis, även utan tillämpning av skatteflyktslagen, ansett sig kunna frångå överlåtelsens civilrättsliga innebörd framgår inte. En möjlighet är att man i praxis anser dödsboet som en så särskild förvaltningsform för dödsbodelägarna att den formella innebörden av transaktioner dem emellan kan frångås.[92] Den normala överlåtelseformen för tillgångar från dödsboet är bodelning och arvskifte. Sker överlåtelsen i stället i form av ett köp av tillgången, med utskiftning av köpeskillingen, ses detta ändå som ett skifte av själva tillgången.

Från realisationsvinstbeskattningssynpunkt är praxis otillfredsställande. En möjlighet att åstadkomma avskattning av en före skiftet existerande skattepliktig kapitalvinst[93] borde existera. Därför borde dödsbodelägarna kunna välja mellan skifte och försäljning med för dessa överlåtelseformer normala skattekonsekvenser. Särskilda regler kunde införas avseende ingångsvärde för den löpande beskattningen.[94]

4. Inget av de ovan behandlade rättsfallen avser *bodelning i livstid*. Det torde dock vara klart att sådan behandlas på likartat sätt.[95] Det ligger i bodelningens natur att parterna inte kan ta lika delar i all egendom. Överföringsmetoden torde tillämpas fullt ut.

5. En annan överlåtelse som kan liknas vid ett snedskifte i livstid föreligger om ett barn får en gåva från en förälder på villkor att han skall lämna vederlag till sina syskon:

> En fastighet har ett taxeringsvärde på 500 tkr och ett marknadsvärde på 800 tkr. A erhåller fastigheten i gåva av sin mor under villkor att hans tre syskon erhåller 200 tkr var.

Transaktionen kan ses på två olika sätt. Modern har betingat sig vederlag på 600 tkr, men föranstaltat att detta skall utbetalas till hennes övriga barn. Enligt

[92] Situationen kan liknas vid den som föreligger för handelsbolag, där den formella civilrättsliga innebörden av vissa transaktioner mellan bolaget och bolagsmännen frångås och i stället betraktas transaktionen som en vinstdisposition. För ett exempel härpå se RÅ 1979 Aa 228 där en bolagsman erhöll ränta på ett lån till handelsbolaget. Betalningen ansågs vara en vinstdisposition.

[93] I praktiken kan givetvis en sådan existera trots möjligheten att tillämpa dödsfallsregeln.

[94] Jfr reglerna i 22 § anv p 3, 25 § anv p 2 a och 29 § anv p 4 angående jämkning av anskaffningsvärden då "den skattskyldige eller någon, som står honom nära, vidtagit åtgärder för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt och kan det antas att detta har skett för att åt någon av dem bereda obehörig förmån i beskattningsavseende".

Med stöd av reglerna har köparens anskaffningsvärden vid koncerninterna försäljningar jämkats ned till säljarens skattemässiga restvärden; se RSV/FB Dt 1979:8, 1982:23 och 1982:32. Reglernas förekomst skulle kunna tolkas som att man ej borde kunna jämka anskaffningsvärdena utan särskilda regler härom, vilket dock har skett i ovannämnda praxis om köp från dödsbo.

[95] Se prop 1951:170 s 42 och 1966:90 s 41. Se även utformningen av skyldemannaregeln som nu endast finns kvar i 35 § 4 mom. Jfr slutligen RÅ 1979 Aa 103.

huvudsaklighetsprincipen kan då en försäljning anses föreligga. Det andra synsättet är att transaktionen från moderns sida är helt benefik. I och för sig har hon ställt krav på ett vederlag, men hon har i realiteten inte haft möjlighet att välja mellan att själv disponera det eller att låta syskonen erhålla det.[96] Hon bör därför inte anses ha disponerat över något vederlag.[97] Syskonen kan å andra sidan inte anses ha sålt sin andel i fastigheten, då de aldrig haft äganderätt till denna andel. Erhållna belopp är därför gåvor.

Det är oklart hur denna transaktion kommer att behandlas i rättstillämpningen. Mot bakgrund av den speciella situationen, och med stöd av dess likhet med ett snedskifte, förordas en beskattning i linje med praxis för snedskiften. Den som avser att företa en dylik transaktion bör genom förfrågan om förhandsbesked förvissa sig om inkomstskattekonsekvenserna i förväg då de påverkar de belopp som skall erläggas till syskonen.[98]

14.3 Sammanfattning och diskussion av principerna för beskattningen av benefika överlåtelser

I ovanstående framställning har redogjorts för de motiv som framförts i förarbetena, eller som kan antas ha legat till grund för ställningstagandena i dessa. I detta avsnitt skall innebörden av gällande rätt diskuteras mot bakgrund av dessa motivuttalanden samt de allmänna principer som uppbär den svenska realisationsvinstbeskattningen.

14.3.1 De allmänna principerna för beskattningens utformning

Beskattningen av de benefika överlåtelserna bygger sedan 1967 på *kontinuitetsprincipen*. Detta torde vara en konsekvens av att realisationsvinster numera betraktas som inkomster.

[96] Någon formell plikt att sörja för att övriga barns rätt inte förminskas föreligger i och för sig inte. Dessa skyddas av reglerna om förskott på arv i Ärvdabalkens 6 kapitel.

[97] Bedömningen är här avhängig av hur "kanalisationer" i allmänhet behandlas vid inkomstbeskattningen. Principen torde vara att man kan inte undgå skatteplikt för en inkomst, enbart genom att föranstalta om att denna direkt skall utbetalas till annan person; se RÅ 1962 ref 46.

Ett nyligen avgjort mål (RR:s dom 1986.01.21) kan dock tolkas så att RR inte konsekvent upprätthåller denna princip. I fallet hade makan Solveig förvärvat en fastighet till underpris från andre makens arbetsgivare. RR angav att det inte hade visats att "Nils-Olof tillförts något ekonomiskt värde eller annan förmån genom Solveigs förvärv". Utgången förefaller svårförenlig med tidigare praxis, men torde inte kunna förklaras enbart med att det förelåg brister i värderings- och bevishänseende.

Jfr även avsnitt 9.2.2.1 angående avdragsrätt för egna och andras kostnader.

[98] Fastigheten bör värderas till marknadsvärde minus den latenta skatteskuld som eventuellt överförs på förvärvaren.

Dödsfallsregeln innebär en avvikelse från kontinuitetsprincipen, då kapitalvinster som uppstått före dödsfallet i teorin definitivt ej kommer att bli föremål för realisationsvinstbeskattning. En positiv effekt av regeln är att den arvsmerbeskattning som kontinuitetsprincipen kan medföra elimineras. Som angivits i avsnitt 14.1.3.1 torde dödsfallsregeln dock ofta leda till en väsentlig överkompensation för arvsmerbeskattningen. Regeln kan även motiveras som praktisk. Mot regeln kan först och främst anföras de argument som talar för kontinuitetsprincipen och mot principen om de konkurrerande skatterna; se avsnitt 14.1.1. Regeln kan även vara ett incitament till försäljning av en ärvd fastighet då den innebär att en existerande kapitalvinst inte beskattas vid en avyttring, men däremot beskattas avkastningen, som kapitalvinsten är en funktion av, fullt ut om fastigheten behålls.

Det är svårt att finna sakliga skäl för att ett kontinuitetsbrott är motiverat vid arv av fastighet, men inte vid gåva. Gåvomerbeskattningen behöver inte vara lägre än arvsmerbeskattningen utan kan t o m vara högre på grund av avsaknaden av skattefri giftorättsandel. Avgörande torde dock vara dels praktiska aspekter, att det kan vara svårt att utreda omständigheter som inträffat under den avlidnes innehav, dels att kontinuitetsbrottet inte kan missbrukas vid ofrivilliga dödsfall, men väl vid frivilliga gåvor.

Arvs- och gåvomerbeskattningen framstår idag som ett väsentligt problem. Problemet bör lösas vid arvs- och gåvobeskattningen, och därvid kan dödsfallsregeln eventuellt avskaffas. En lösning på det nämnda problemet vore att införa en avskattning i samband med benefika överlåtelser, varefter arvs- och gåvoskatt bara beräknas på det därefter återstående värdet.[99]

14.3.2 Behandlingen av blandade överlåtelser

1. Delnings- och huvudsaklighetsprinciperna samt alternativ till dem skall diskuteras med utgångspunkt från att de bör tillfredsställa de motiv som kan antas uppbära överföringsmetoden; se angående dessa motiv avsnitt 14.1.2.[100] Diskussionen i avsnitt 14.3.2.1 syftar till förslag till förändringar de lege ferenda. Mer begränsade tillämpningsproblem diskuteras i avsnitt 14.3.2.2.

2. I litteraturen har Bergström, 1978 s 162 ff, utförligt diskuterat för- och nackdelar med huvudsaklighetsprincipen.

Fördelarna med huvudsaklighetsprincipen är att den är relativt enkel att tillämpa samt att man undviker att både realisationsvinst- och gåvobeskatta samma fång.[101] Som

[99] Ett förslag om ökat hänsynstagande till latenta skatteskulder har framlagts i Ds Fi 1986:4. Det utgår dock från att dödsfallsregeln skall bibehållas, varför ett ökat beaktande av latenta inkomstskatteskulder på fastigheter endast föreslås avseende uppskovsbelopp.

[100] Avskattningsmetoden har inget stöd i grunderna för den gällande realisationsvinstbeskattningen och diskuteras därför inte närmare.

[101] I den situation som bedömdes i RÅ81 1:29 kan detta dock inträffa; se avsnitt 14.2.2.1 ovan.

nackdel anger Bergström att många fastighetsöverlåtelser som har betydande gåvomoment bedöms som köp, då taxeringsvärdet används vid fastighetsvärderingen. Detta är ofördelaktigt för de "köpare" som erhåller ett sämre ingångsvärde än vad överlåtaren hade. Som ytterligare en nackdel anför Bergström att huvudsaklighetsprincipens schablonmässiga karaktär gör att den kan utnyttjas i skatteflyktssyfte. Han framhåller att överlåtelser som i verkligheten utgör gåvor, men där vederlaget satts över taxeringsvärdet kan ske för att tillskapa realisationsförluster; RÅ 1974 B 293.

Bergström diskuterar fyra alternativ till den nuvarande tillämpningen av huvudsaklighetsprincipen:

- Alla överlåtelser mot vederlag behandlas som försäljning.
- Delningsprincipen tillämpas.
- Huvudsaklighetsprincipen tillämpas med en försiktig marknadsvärdering av fastigheten.
- Vederlag som överstiger överlåtarens skattemässiga omkostnadsbelopp beskattas.

Det första alternativet avvisas då "gåvotagarens ingångsvärde blir omotiverat lågt samtidigt som de(t) inbjuder till försök att kringgå reglerna genom att konstruera realisationsförluster genom fastighetsförsäljningar till barn".[102]

Bergström är även avvisande till alternativet att använda delningsprincipen vid fastighetsöverlåtelser, då den "torde vara alltför komplicerad och opraktisk för att de skattskyldiga skall kunna förutse hur realisationsvinstbeskattningen kommer att utfalla när de säljer sina fastigheter".[103] Något ställningstagande till principens användbarhet vid överlåtelse av andra tillgångar företas inte.

Bergström förefaller i huvudsak positiv till att använda marknadsvärdet vid tillämpning av huvudsaklighetsprincipen.[104] Den marginal som finns mellan den försiktiga marknadsvärderingen och det verkliga marknadsvärdet, torde vara en viss garanti mot att köp inte maskeras som "gåva" genom nedsättning av köpeskillingen till detta försiktigt beräknade värde.[105]

Bergström är även positiv till det fjärde alternativet. "I och med att givaren får ett vederlag från gåvomottagaren genom att denne övertar betalningsansvaret för fastighetens lån och eventuellt utfärdar ytterligare reverser till givaren, har den förstnämnde åtminstone på sikt fått sin skatteförmåga höjd".[105a] Förvärvaren skall i detta fall ändå bara erhålla överlåtarens omkostnadsbelopp som ingångsvärde.[106] Anledningen till detta ställningstagande förefaller vara att det skall "bli olönsamt att överlåta latenta realisationsvinstskatteskulder till gåvotagaren".[107] Vad Bergström slutligen förordar torde vara en kombinerad tillämpning av det tredje och fjärde alternativet.

3. Det viktigaste motivet för att ej beskatta överlåtaren vid en ren gåva torde vara hans bristande betalningsförmåga; se ovan avsnitt 14.1.2. Den bristande betalningsförmågan är i detta fall definitiv och är därför en viktig

[102] A a s 166.

[103] A a s 167.

[104] A a s 167 f.

[105] A a s 168.

[105a] A a s 169.

[106] A a s 169 not 83.

[107] A a s 169.

omständighet.[108] Huvudsaklighets- och delningsprincipen bör därför bedömas primärt med avseende på hur metoderna beaktar att en viss faktisk betalningsförmåga erhålls vid en blandad överlåtelse i motsats till vid en ren gåva.

Vid en sådan bedömning är fyra värden av intresse; fastighetens marknadsvärde (M), dess taxeringsvärde (T), dess omkostnadsbelopp (O) och vederlagets värde (V).

Bedömningen av huvudsaklighetsprincipen kan indelas i ett antal typsituationer där relationerna mellan dessa värden varierar.

A. Överlåtelsen är enligt huvudsaklighetsprincipen benefik; $T > V$.
a. En kapitalvinst existerar; $M > O$.

Vid blandade överlåtelser erhåller givaren en viss betalningsförmåga eftersom ett vederlag utgår. Överstiger vederlaget fastighetens skattemässiga omkostnadsbelopp ($V > O$), bibehålls dels överlåtarens i fastigheten investerade förmögenhet (O),[109] dels erhålls betalning för en del av förmögenhetsökningen. Den överskjutande betalningen kan anses innebära en realisation av en del av kapitalvinsten (V ./. O).[110] Enligt huvudsaklighetsprincipen beaktas inte detta vid överlåtelser som anses som benefika ($V < T$), och givaren beskattas inte för detta belopp.

Gåvotagaren erhåller en förmögenhetsökning lika med den erhållna egendomens marknadsvärde minskat med erlagt vederlag och gåvoskatt.[111] I inkomstskattehänseende överförs däremot kapitalvinsten på honom. Vid de överlåtelser där vederlaget för det blandade fånget överstiger givarens omkostnadsbelopp ($V > O$) blir därför den övertagna latenta skattepliktiga realisationsvinsten större än den verkliga förmögenhetsökning gåvotagaren erhållit.[112]

Huvudsaklighetsprincipen innebär i detta fall att gåvotagarens inkomstskatteförmåga överskattas och givarens underskattas.

[108] När betalningsförmåga diskuterats i tidigare avsnitt om skattskyldighetens inträde etc har en eventuellt bristande betalningsförmåga mer varit en temporär omständighet, då betalning kom att erhållas senare.

[109] Omkostnadsbeloppet motsvarar i princip överlåtarens investeringar i fastigheten, men kan i praktiken avvika härifrån på grund av de schablonmässiga inslag som finns i beräkningen av omkostnadsbeloppet.

[110] I likhet med helt onerösa överlåtelser är det inte säkert att överlåtaren i verkligheten erhåller medel att betala skatten, pga att han redan tidigare tillgodogjort sig förmögenhetsökningen genom belåning.

[111] Se ovan avsnitt 14.1.4 angående skäl de lege ferenda för avdragsrätt för denna skatt.

[112] I extremfall kan vederlaget och skatten på realisationsvinsten t o m överstiga fastighetens marknadsvärde; jfr vad som sagts om den latenta inkomstskatteskulden som vederlag i avsnitt 14.2.2.2.

Vid de överlåtelser där vederlaget understiger omkostnadsbeloppet (V < O) kan däremot en överföring av kapitalvinstbeskattningen till förvärvaren anses korrekt från skatte(betalnings)förmågesynpunkt.

A. Överlåtelsen är enligt huvudsaklighetsprincipen benefik; T > V.
b. En kapitalförlust existerar; M < O.[113]

Då huvudsaklighetsprincipen medför att överlåtelsen behandlas som benefik kommer gåvotagaren i inkomstskattehänseende att överta en latent avdragsgill realisationsförlust. Detta är en konsekvens av att överlåtaren inte ansetts realisera förlusten och därför ej fått avdrag. Gåvotagarens övertagande av den latenta realisationsförlusten är därför i överensstämmelse med kontinuitetsprincipen. Det kan dock diskuteras om inte även en benefik överlåtelse kan anses innebära en realisation av en existerande kapitalförlust; se vidare nedan 14.3.2.2 punkt 4.

B. Överlåtelsen är enligt huvudsaklighetsprincipen onerös; T < V.
a. En kapitalvinst existerar; M > O.

I denna situation är huvudsaklighetsprincipens beskattningskonsekvenser i huvudsak korrekta. Om överlåtelsen har ett verkligt benefikt inslag kan dock ett kontinuitetsbrott inträffa. Vederlaget utgör förvärvarens ingångsvärde även om överlåtarens omkostnadsbelopp är högre; O > V. Den latenta skattepliktiga realisationsvinsten ökar då från M ./. O till M ./. V. Detta skulle inte innebära ett kontinuitetsbrott om överlåtaren kunnat erhålla avdrag för mellanskillnaden V ./. O som en realisationsförlust. På grund av begränsningarna i indexuppräkningen och möjligheterna att utnyttja avdrag för realisationsförlust är detta dock ofta inte möjligt.

Problemet torde inte vara alltför vanligt då det förutsätter att vederlaget ligger i intervallet mellan taxeringsvärdet och marknadsvärdet.

B. Överlåtelsen är enligt huvudsaklighetsprincipen onerös; T < V.
b. En kapitalförlust existerar; M < O.[114]

Huvudsaklighetsprincipen innebär att avdrag kan medges för en realisationsförlust även om överlåtelsen har ett benefikt inslag; dvs M > V. Då vederlaget är mindre än marknadsvärdet erhålls inte bara avdrag för den verkliga realisationsförlusten (O ./. M) utan även för en fiktiv förlust (V ./. M). Den fiktiva förlusten är överlåtelsens gåvodel.

[113] För att kapitalförlusten skall resultera i en avdragsgill realisationsförlust vid en avyttring krävs att det nominella omkostnadsbeloppet överstiger marknadsvärdet.

[114] För att kapitalförlusten skall resultera i en avdragsgill realisationsförlust vid en avyttring krävs att det nominella omkostnadsbeloppet överstiger marknadsvärdet.

Det är klart felaktigt att avdrag kan medges för realisationsförluster till den del de inte motsvaras av en verklig kapitalförlust, och där mellanskillnaden egentligen är en gåva.

Det är däremot inte klart att det är principiellt felaktigt att avdrag kan medges för en verklig existerande kapitalförlust vid en överlåtelse med benefikt inslag; se vidare nedan avsnitt 14.3.2.2 punkt 4.

4. Framställningen övergår nu till att behandla *delningsprincipen* ur betalningsförmågesynvinkel. Om överlåtelsen betraktas som en enhet innebär delningsprincipen, i motsats till huvudsaklighetsprincipen, att den skattepliktiga realisationsvinsten för givaren beräknas till ett belopp som överstiger hans realiserade förmögenhetsökning (V ./. O). Realisationsvinstbeskattning kan t o m ske i fall där någon realiserad förmögenhetsökning inte alls uppkommer:

> O = 100 tkr, M = 300 tkr, V = 100 tkr. Givaren har efter överlåtelsen inte en bättre förmögenhetsställning än före aktieförvärvet; V = O. Han beskattas dock för en realisationsvinst lika med 100 ./. (1/3 av 100) = 67 tkr.

Delningsprincipen torde därför bygga på ett annat synsätt, att egentligen två separata överlåtelser skett. Den onerösa överlåtelsen ger överlåtaren en skatteförmåga, som inte påverkas av den samtidiga benefika överlåtelsen. Den blandade överlåtelsen likställs således med ett fall där en person dels säljer viss egendom, dels skänker bort viss annan egendom. Realisationsvinsten får inte minskas genom användning av den bortskänkta egendomens ingångsvärde.

Synsättet förefaller pressat, men kan knappast vederläggas. Det torde dock ha dålig förankring i överföringsmetodens grunder, och ansluter närmare till avskattningsmetoden.[115]

Delningsprincipen har den fördelen, framför huvudsaklighetsprincipen, att den latenta realisationsvinst (M ./. V ./. andel av O) som överförs på förvärvaren inte kan överstiga hans förmögenhetsökning (M ./. V) eftersom vederlaget blir en del av hans ingångsvärde.[116]

5. Med avseende på skatte- och betalningsförmågan ger således varken huvudsaklighetsprincipen eller delningsprincipen helt tillfredsställande resultat. Inte heller i andra avseenden är de helt tillfredsställande. De upprätthåller båda kontinuiteten i beskattningen, men de kan medföra arvs- och gåvomerbeskattning. Ingendera innebär heller neutralitet i valet mellan å ena sidan försäljning och efterföljande gåva, och å andra sidan gåva och efterföljande försäljning. Då delningsprincipen innebär en viss avskattning är den dock mer

[115] I litteraturen finns dock flera exempel på att delningsprincipen anses som den principiellt riktiga metoden för beskattning av blandade överlåtelser; se exempelvis Bratt SST 1961 s 328.

[116] Då gåvoskatten inte utgör en avdragsgill omkostnad vid vinstberäkningen blir dock den skattepliktiga realisationsvinsten något högre än gåvotagarens verkliga förmögenhetsökning.

tillfredsställande än huvudsaklighetsprincipen i detta avseende.[117]

Huvudsaklighetsprincipen torde vara enklare att tillämpa än delningsprincipen. Det betyder däremot nödvändigtvis inte att praktiska skäl talar för att i så stor utsträckning som möjligt bedöma överlåtelser som benefika. En sådan bedömning innebär momentant en praktisk vinst genom att någon realisationsvinstbeskattning inte sker, men den framtida beskattningen försvåras genom att underlaget för denna kommer att avse omständigheter som härrör från tiden före den skattskyldiges (gåvotagarens) innehav.

14.3.2.1 Förslag till förändringar de lege ferenda

1. Här skall sådana mer genomgripande förändringar som torde kräva lagstiftning diskuteras. I nästa avsnitt kommer tillämpningen av huvudsaklighets- och delningsprincipen i vissa speciella situationer som avgjorts i praxis samt dess tillämpning i vissa oklara fall att diskuteras.

Lämpligheten av att tillämpa en avskattningsmetod har redan diskuterats i avsnitt 14.1.2, och de förändringar som nu skall behandlas är sådana som ligger inom överföringsmetodens ram.

Som framhållits i föregående avsnitt kan överlåtaren anses erhålla en betalningsförmåga som motsvarar skillnaden mellan erhållet vederlag och den överlåtna tillgångens skattemässiga omkostnadsbelopp. I denna del uppfyller överlåtelsen alla realisationsprincipens krav, varför kapitalvinsten får anses realiserad till ett belopp som motsvarar ovannämnda mellanskillnad. En realisationsvinstbeskattning av detta belopp torde därför stå i överensstämmelse med skatteförmågeprincipen,[118] och även i övrigt ha positiva effekter.

Förvärvaren bör i ovanstående fall, då $V > O$, erhålla vederlaget som ingångsvärde och blir därför vid en framtida överlåtelse inte beskattad för ett belopp som överstiger hans förmögenhetsökning.

Bergström, 1978 s 169, förordar en praxisändring med i huvudsak denna innebörd.[119] Bergström anser, av skäl som angivits inledningsvis i föregående avsnitt, att förvärvaren endast skall erhålla överlåtarens omkostnadsbelopp och inte vederlaget som ingångsvärde. Denna metod leder till att samma värdestegring (skillnaden mellan vederlaget och överlåtarens omkostnadsbelopp) blir beskattad två gånger. Detta

[117] Delningsprincipen innebär delvis en avskattning och minskar därför den latenta inkomstskatteskulden, men eliminerar den aldrig helt.

Minskningen av den latenta inkomstskatteskulden innebär att arvs- och gåvomerbeskattningen minskar och att försäljningsalternativet kan bli mer attraktivt; jfr vidare diskussionen om avskattning i avsnitt 14.1.2.

[118] Se Davidson 1914 s 20 som anför: "(E)n person har köpt aktier, värda 100 000 kr, för detta pris och säljer dem, sedan värdet stigit till 200 000 kr, för 150 000 kr. Äfven i detta fall vore det ju orimligt att icke beskatta den framträdande vinsten å 50 000 kr; den omständigheten att, om aktierna sålts till verkliga värdet, vinsten skulle ha blifvit dubbelt så stor, kan ju ej anföras såsom något skäl emot beskattningen af de 50 000 kronorna."

[119] Då praxis, som Bergström anger, är fast och stadgad krävs dock troligen en lagändring.

strider mot kontinuitetsprincipen, och det skäl som kan anföras för ett sådant kontinuitetsbrott förefaller inte tillräckligt tungt.[120]

Om realisationsvinstbeskattning, som förordats, sker i de fall vederlaget överstiger omkostnadsbeloppet, innebär det i fall där vederlaget ligger mellan omkostnadsbeloppet och fastighetens taxeringsvärde att såväl realisationsvinstbeskattning som gåvobeskattning kan komma ifråga. Detta kan synas märkligt, men är i princip korrekt då de olika skatterna avser olika delar av överlåtelsen.[121] Den förordade metoden har även den fördelen att gåvomerbeskattningen minskar, men den elimineras inte helt.

2. Det kan diskuteras om den ovan förordade beskattningen eventuellt kan ske redan enligt gällande regler, med tillämpning av skatteflyktslagen.

I RÅ84 1:46 ansågs skatteflyktslagen inte tillämplig på en blandad överlåtelse. Enligt RR var anledningen härtill följande: "Gåvotransaktionerna i förening med försäljningen av (gåvotagarnas) andelar i tomträtten kan inte anses medföra någon sådan skatteförmån för klagandena som enligt punkt 1 av 2 § uppställs som en förutsättning för tillämpningen av lagen mot skatteflykt."

I fallet uppgick vederlaget till ett lägre belopp än givarnas omkostnadsbelopp. Hade vederlaget däremot varit högre än omkostnadsbeloppet hade givarna erhållit en skatteförmån om överlåtelsen behandlats som en gåva, eftersom de vid en försäljning mot samma vederlag hade blivit beskattade för en realisationsvinst. Det är ändå inte säkert att skatteflyktslagen kan anses tillämplig då det är svårt att säga om detta strider mot grunderna för överföringsmetodens tillämpning; se ovan avsnitt 14.1.2. Beskattningen kan åtminstone inte omfatta mer än den realiserade delen av kapitalvinsten; V ./. O.

En sådan beskattning bör dock åstadkommas genom en ändrad tillämpning av huvudsaklighetsprincipen och har primärt inget med skatteflyktslagen att göra.

3. De fall där vederlaget understiger såväl omkostnadsbeloppet som marknadsvärdet bör i sin helhet behandlas som benefika överlåtelser, med samma beskattningskonsekvenser som f n gäller. Marknadsvärdet bör kunna ersätta taxeringsvärdet som värderingsnorm för fastigheten. Då samtidigt alla överlåtelser med vederlag över omkostnadsbeloppet blir avskattade upp till vederlaget, finns ingen risk att vederlaget plus den latenta inkomstskatteskuld som överförs kan överstiga marknadsvärdet. Överlåtelser där vederlaget understiger marknadsvärdet kommer därför alltid att innebära en verklig förmögenhetsöverföring och bör normalt behandlas som benefika. Denna bedömning bör kunna frångås om överlåtelsen med hänsyn till övriga omständigheter framstår som onerös; jfr ovan avsnitt 14.2.2.5.

Med en marknadsvärdering försvinner även de övriga problem med

[120] Bergström anger att det skall bli olönsamt att överlåta latenta realisationsvinstskatteskulder; a a s 169. För givaren torde redan det faktum att han beskattas för vederlag som överstiger omkostnadsbeloppet få denna konsekvens. Den uppoffring han gör (M ./. V) måste ju alltid vara större än den skattebetalning han slipper undan; inkomstskattesatsen x (M ./. V). Att sedan totalt sett vissa inkomstskattebesparingar kan ske, ligger i överföringsmetodens natur och det finns inte större anledning att i detta fall inskrida häremot än vid rena benefika överlåtelser.

[121] Jfr Bergström a a s 170.

huvudsaklighetsprincipen som påtalats i föregående avsnitt. En överlåtelse med ett verkligt gåvoinslag blir aldrig klassificerad som köp. Detta innebär att förvärvaren inte riskerar att förlora rätten att utnyttja givarens omkostnadsbelopp när detta är högre än vederlaget. Det innebär vidare att några fiktiva realisationsförluster inte kan skapas. Vidare försvinner en del av de tillämpningsproblem som diskuterats i avsnitt 14.2.2.2. Exempelvis kan vid byten av fastigheter utan tvekan en marknadsvärdering ske av fastigheter såväl i egenskap av överlåtelseobjekt som vederlagsobjekt.

Den ovan förordade metoden har företräden framför såväl huvudsaklighets- som delningsprincipen. Den bör därför ersätta dem båda.

4. Med den förordade metoden kan, som nyss framhållits, avdrag inte erhållas för fiktiva realisationsförluster. Detta är i linje med gällande rättstillämpning vid onerösa överlåtelser; se RÅ 1984 Aa 104 i avsnitt 8.2.2 punkt 3. Genom onerösa överlåtelser torde det däremot vara möjligt att realisera verkliga kapitalförluster även genom försäljningar till eget bolag eller till barn; jfr RR:s dom 1985.12.13 ovan i avsnitt 14.2.2.4.

Det kan diskuteras om inte en verklig kapitalförlust borde kunna anses realiserad för överlåtaren genom en benefik överlåtelse. Diskussionen gäller såväl rena gåvor som sådana blandade överlåtelser som enligt den ovan förordade gränsdragningen bedöms som gåvor; $V < O < M$.

De skäl som motiverar att en befintlig kapitalvinst inte beskattas för givaren vid en gåva har ingen relevans med avseende på kapitalförluster. Genom gåvan avskärs givaren definitivt från möjligheten att en värdeökning botar förlusten. Han erhåller en definitiv förmögenhetsminskning som inte bara motsvarar gåvans belopp (M ./. V) utan som även omfattar kapitalförlusten på fastigheten (M ./. O). Kapitalförlusten kan anses av givaren realiserad, och avdrag för realisationsförlust vore därför motiverat.

En sådan behandling skulle dock inte vara symmetrisk med behandlingen av gåvor när kapitalvinst föreligger, eftersom dess beskattning överförs på gåvotagaren. Som framhållits i kapitel 8 är det dock inte alltid motiverat med en absolut symmetri i behandlingen av förluster och vinster.

Det kan även vara en fördel sett från fiskal synvinkel att förlustavdrag inte kan överföras på en annan person, något som ju skattelagstiftningen i övriga fall förhindrar.[122] Den givare som verkligen vill ha ett avdrag för realisations-

[122] Se lagen (1960:63) om förlustavdrag med där angivna begränsningar, samt den s k lex Kockum i 3 § förlustavdragslagen och i 2 § 5 mom SI. Inte heller i de fall överföringsmetoden tillämpas på benefika överlåtelser av rörelsetillgångar, gåva av hel förvärvskälla, kan i princip förluster överföras på gåvotagaren då rörelsetillgångarnas skattemässiga restvärden i princip ej får överstiga deras verkliga värden. Detta följer av den bokföringsmässiga försiktighetsprincipen samt kraven på att de skattemässiga och bokförda värdena för lager och inventarier skall överensstämma.

I USA får gåvotagaren inte överta en befintlig kapitalförlust. Enligt IRC Sec 1015 (a) är gåvotagarens ingångsvärde lika med det lägre av marknadsvärdet och givarens omkostnadsbelopp.

förlusten kan ju ändå erhålla detta avdrag genom att först sälja fastigheten till marknadsvärdet och därefter skänka bort pengarna.

14.3.2.2 Tillämpningen av huvudsaklighetsprincipen

Ovan har förordats en gränsdragning som avviker från huvudsaklighetsprincipens innebörd. Förändringen motiveras av de brister som huvudsaklighetsprincipen har och som inte går att korrigera genom smärre anpassningar i rättstillämpningen.

Vid tillämpningen av huvudsaklighetsprincipen torde finnas möjlighet att i begränsad utsträckning använda värderingsnormer som ökar eller minskar kravet på hur stort det verkliga benefika inslaget skall vara. Detta kan gälla vid värderingen av olika slags vederlag som oviss tillkommande betalning, byten av tillgångar etc. Värderas dessa vederlag så högt som möjligt ökar kravet på verkligt benefikt inslag för att överlåtelsen skall klassificeras som gåva. En försiktig värdering får omvänt resultat.

Skäl finns för båda värderingsalternativen. Skäl för att kräva en så hög verklig gåvodel som möjligt för att klassificera överlåtelsen som gåva är framförallt att inte i onödan öka de brister huvudsaklighetsprincipen har i beaktandet av såväl överlåtarens som förvärvarens skatteförmåga. Skäl för att värderingen i görligaste mån skall visa fram en gåvodel, om en aldrig så liten sådan existerar, är att sådana fång inte felaktigt skall kunna klassificeras som köp varigenom avdrag erhålls för en fiktiv realisationsförlust eller förvärvaren går miste om möjligheten att utnyttja givarens omkostnadsbelopp när detta är högre än förvärvarens vederlag.

Båda kategorierna av skäl för de olika värderingsalternativen får anses som relativt marginella, även om skälen för krav på en hög gåvoandel har viss övervikt. Skillnaderna mellan alternativen framstår likaså som marginella. Det är rätt meningslöst att försöka lösa huvudsaklighetsprincipens brister genom sådana marginella anpassningar inom ramen för den gällande rättstillämpningen. I stället förordas starkt en förändring av gällande rätt.

I praxis finns inte några klara exempel på ställningstaganden vare sig i den ena eller andra riktningen. Möjligen kan RÅ83 1:34, där hela taxeringsvärdet framför byggnadsvärdet, valdes som värderingsnorm för en tomträtt uppfattas som ett ställningstagande för en hög värdering av fastigheten och därmed lägre krav på benefik andel. Troligen har dock ställningstagandet inte denna grund, utan är en mekanisk anpassning till de värden som används vid beskattningen av tomträtt annorstädes i inkomstbeskattningen.

14.3.2.3 Huvudsaklighets- eller delningsprincipen?

Det råder viss osäkerhet vilken av huvudsaklighets- eller delningsprincipen som är tillämplig på överlåtelser av *annan egendom* än aktier och fastigheter.

Ovanstående genomgång visar att båda principerna kan ge materiellt otillfredsställande resultat.[123] Gränsdragningen mellan principernas tillämpningsområden torde därför knappast kunna utgå från att någondera principen är mer korrekt än den andra.

Man kan först diskutera anledningen till att olika principer tillämpas på överlåtelse av fastighet respektive aktier. En förklaring till principernas skilda tillämpningsområden skulle kunna vara att medan en fastighetsöverlåtelse kan betraktas endast som en överlåtelse, överlåtelse av aktier däremot kan ses som flera separata men samtidiga överlåtelser. Detta synsätt återfinns i prop 1966:90 s 13:

> "Om överlåtelsen avser en odelbar enhet, t ex en fastighet, får överlåtelsens karaktär av köp eller gåva bedömas efter överlåtelsens huvudsakliga och reella innebörd. Avser överlåtelsen delbar egendom, såsom aktier, kan däremot en uppdelning av fånget i en gåvodel och en köpdel ske."

Denna förklaring bygger dock på moment i överlåtelsen som inte har någon reell betydelse, och förklaringen har därför endast indirekt saklig relevans då skillnaden i delbarhet möjligen kan påverka givarens förmåga att betala inkomstskatt vid överlåtelsen.

Ovan i avsnitt 14.1.2 angavs olika möjliga synsätt på betalningsförmåga vid benefika överlåtelser, enligt vilka en skillnad kan göras mellan överlåtelser som primärt tar sikte på en bestämd tillgång och överlåtelser som syftar till en ren beloppsmässig förmögenhetsöverföring.[124] Typiskt sett skulle fastighetsöverlåtelser kunna inordnas i den förstnämnda kategorin och aktieöverlåtelser i den sistnämnda. Denna indelning har dock inte generell giltighet.

Slutligen är det påtagligt att delningsprincipen är praktiskt mer svårtillämplig än huvudsaklighetsprincipen. Dess tillämpning kräver en mer exakt värdering av den överlåtna tillgången än vad som krävs vid tillämpning av huvudsaklighetsprincipen. En sådan värdering kan utan svårigheter ske när börsnoterade aktier överlåts.

Sammanfattningsvis torde skälen mot delningsprincipens tillämplighet överväga när överlåtelsen omfattar tillgångar som inte delvis kan avyttras, som är svåra att belåna och/eller är svåra att värdera. Huvudsaklighetsprincipen skulle då vara tillämplig vid överlåtelse av handelsbolagsandelar, aktier i fåmansföretag, bostadsrätter samt lösöre.

Detta torde dock inte vara gällande rätt. I RÅ 1983 Ba 14 har delningsprincipen angivits som tillämplig vid överlåtelse av aktier i fåmansföretag. RR

[123] Det förordas därför att de ersätts av en annan metod som gäller generellt för blandade överlåtelser av alla slag kapitaltillgångar.

[124] Detta kan även sägas ligga i linje med uppfattningen i de äldre jordbruksekonomierna där en kapitalinvestering betraktades som bestående av saken (res) snarare än dess värde (quantum). Detta synsätt anses även ha påverkat den rättsliga synen på när en skattepliktig vinst kan anses uppstå; Seltzer 1951 s 38.

uttalade sig därvid även mer generellt för att delningsprincipen undantagslöst gäller för annan egendom än fastigheter. Uttalandet har dock knappast något prejudikatvärde för överlåtelser av annan egendom än aktier, då det i denna del inte utgjorde en logiskt nödvändig grund för domslutet.

15. UTVÄRDERING

Fastighetsförsäljningar är ofta mer komplicerade än försäljningar av annan egendom. Det beror bl a på att värdet av den sålda fastigheten är betydande, att investeringen i stor utsträckning lånefinansieras och att fastighetens löpande intäkter och kostnader påverkar försäljningens uppläggning. Detta motiverar att även realisationsvinstberäkningen utformas mer noggrant än vid försäljning av annan egendom. Lagstiftningen är även omfattande. Ett stort antal problem har dock lämnats att lösas i praxis. En omfattande praxis har utvecklats, men fortfarande råder oklarhet om rättstillämpningen i ett antal situationer. Många av dessa problem är av sådan karaktär att lösningen är beroende av de principer på vilka realisationsvinstbeskattningen grundar sig.

Utgångspunkten för den genomförda undersökningen har därför varit att först behandla de grunder som uttryckts i motiven för införandet av och förändringarna i realisationsvinstbeskattningen. Här skall dessa principer åter behandlas men nu med utgångspunkt från hur de allmänt har beaktats i rättstillämpningen. Därvid framförs förslag till förändringar av praxis i de fall denna funnits stå i mindre god överensstämmelse med dessa grunder. Mer övergripande förändringar av reglerna diskuteras kort avslutningsvis.

15.1 Skatteförmågeprincipen

Realisationsvinstbeskattningen hade ursprungligen i princip endast till syfte att träffa vinster vid spekulationsaffärer.[1] Den schablonmässiga omfattningen av beskattningen torde även ha varit ett skäl till att man inte heller alltid i rättstillämpningen företog en likformig realisationsvinstberäkning.

Vid införandet av en fullständig realisationsvinstbeskattning av fastigheter 1967 angavs att *skatteförmågeprincipen* motiverade att realisationsvinster beskattades.[2] Numera bör därför realisationsvinstbeskattningen utformas så att man i görligaste mån riktigt och rättvist beräknar den skatteförmåga som uppstår vid en fastighetsavyttring. Detta innebär krav på *likformighet* och konsekvens i inkomstberäkningen.

Lagstiftarens ambitioner i detta avseende har varit relativt höga vid utformningen av fastighetsvinstbeskattningen. Som exempel kan nämnas den

[1] Beskattningen avgränsades dock schablonmässigt till oneröst förvärvad egendom som såldes inom tio år (fastigheter) eller fem år (annan egendom) efter förvärvet.

[2] Avsnitt 3.1. Skatteförmågeprincipen angavs däremot inte explicit som motiv för utvidgningen av aktievinstbeskattningen 1966.

reala vinstberäkningen, delavyttringsreglerna och strävandena efter kontinuitet i beskattningen. De schablonmässiga inslagen i vinstberäkningen är dock i praktiken betydande. Exempel härpå är de alternativa ingångsvärdena.

Praxis ger i huvudsak uttryck för en strävan att så korrekt som möjligt beräkna den individuella skatteförmågan vid en försäljning. Ett flertal lösningar innebär ändå avvikelser härifrån. Dessa fall skall helt kort nämnas här. Flertalet kommer att diskuteras utförligare i andra sammanhang nedan.

En första kategori av avvikelser utgörs av lösningar som tillfredsställer andra grundläggande principer, på bekostnad av en inte helt korrekt beräkning av skatteförmågan. Exempel härpå är fall där fastigheten erhållits som vederlag för en skattepliktig prestation. Ingångsvärdet torde därvid i praxis bestämmas till vad som beskattades som vederlag för denna prestation, även om fastighetens verkliga värde var högre.[3] Härigenom upprätthålls kontinuitet i beskattningen då totalt sett varken mer eller mindre än den verkliga inkomsten blir beskattad, men realisationsvinsten beräknas till ett belopp som överstiger den verkliga vinsten. Liknande anpassningar har skett för att tillfredsställa reciprocitet i beskattningen när köparens ingångsvärde fördelats mellan två samtidigt förvärvade fastigheter på samma sätt som säljarens intäkt fördelades.[4] Denna kategori av fall behandlas vidare nedan i avsnitt 15.3 och 15.4.

En andra kategori av fall där den skattepliktiga realisationsvinsten kan komma att avvika från den verkliga vinsten är fall där man i praxis följer den formella innebörden av sakomständigheterna trots att den reella innebörden är en annan. Som exempel härpå kan anges valet av kontraktsdagen som utgångspunkt för indexuppräkningen även i fall där fastighetens värdeförändringar övergått på köparen vid annan tidpunkt.[5]

En närliggande tredje kategori är sådana fall där man i praxis tillskapat regler som innebär avvikelser från omständigheternas reella innebörd, utan att omständigheterna har någon entydig formell innebörd. Ett exempel härpå är delägares rätt till helt avdrag för betalda förbättringskostnader även i de fall betalningen kan anses ha skett för andra delägares räkning på benefik eller onerös grund.[6]

Slutligen torde rättstillämpningen i ett antal fall alltjämt vara påverkad av det äldre kravet på spekulationssyfte som förutsättning för beskattning av realisationsvinster. Exempel härpå är praxis angående utdelning och utskiftning av kapitaltillgångar från aktiebolag,[7] kravet på formell avyttring som

[3] Avsnitt 6.2.1.

[4] Avsnitt 6.2.1.

[5] Avsnitt 7.3.1.

[6] Avsnitt 9.2.2.1.

[7] Avsnitt 5.1.1.

förutsättning för realisationsförlustavdrag[8] samt huvudsaklighetsprincipens tillämpning vid blandade överlåtelser.[9] I dessa fall beräknas skatteförmågan inte alltid korrekt.

De nämnda kategorierna av fall är totalt sett marginella och de visar inte på någon till skatteförmågeprincipen alternativ princip för beräkning av realisationsvinster. Den allmänna utgångspunkten för rättstillämpningen torde därför vara att man så korrekt som möjligt beräknar den skatteförmåga som uppstår vid en avyttring, om inte klara schablonregler i lagen är tillämpliga. Praxis bedöms nedan med denna utgångspunkt.

15.2 Realisationsprincipen

Beskattningen av kapitalvinster sker vid realisationstidpunkten. Enligt *realisationsprincipen* motiveras en uppskjuten beskattning dels med att betalningsförmåga erhålls först vid avyttringen, dels med att en objektiv värdering av kapitalvinsten knappast kan ske dessförinnan.[10]

Lagstiftningen innebär entydigt att någon beskattning inte kan ske innan en kapitaltillgång avyttrats. Avyttring är dock inte alltid en tillräcklig förutsättning för beskattning, då avyttringen inte är en ekonomiskt kvalitativt entydig händelse. En bedömning av om beskattning kan ske bör företas med utgångspunkt från om realisationsprincipens rekvisit är uppfyllda, dvs om betalningsförmåga erhållits och om en objektiv värdering av realisationsvinsten kan ske.

Realisationsprincipens tillämpning har endast i begränsad utsträckning varit föremål för överväganden i förarbetena till lagstiftningen. Vid införandet 1984 av de nya reglerna för beskattning av egendomslivräntor företogs ett övervägande mellan likformighet och en försiktig och objektiv värdering.[11] Lagstiftaren tillmätte inte försiktighetsaspekten särskilt stor betydelse. Ställningstagandet bör dock inte ges betydelse utanför dessa reglers tillämpningsområde. Bristande betalningsförmåga samt inlåsningseffekter har i lagstiftningen beaktats genom uppskovsreglerna och likartad lagstiftning.[12]

I praxis har man tillmätt kravet på en objektiv värdering stor betydelse. Rekvisitet får anses vara en del av en allmän försiktighetsprincip vid beskattningen som motiveras av rättssäkerhetsskäl. I fall med ovisst värde på köpeskillingen har denna del av köpeskillingen beskattats först då visshet

[8] Avsnitt 8.2.1.

[9] Avsnitt 14.2.2.

[10] Avsnitt 3.2.2.

[11] Avsnitt 12.3.1.

[12] Avsnitt 3.2.2.

erhållits om dess värde.[13] Likaså ställs höga krav på utredning av vederlagets värde när detta utgörs av en tillgång utan noterat marknadsvärde, exempelvis vid fastighetsbyten.[14]

Beaktande av osäkerheten måste dock vägas mot likformighetsaspekter; jfr ovan om övervägandena härom vid införandet av lagreglerna om egendomslivräntor. Osäkerheten måste vara reell och av viss minsta omfattning, eljest skulle tämligen små skillnader i uppläggningen av en transaktion kunna leda till väsentligen olika beskattningskonsekvenser. Nedan skall diskuteras tillämpningar där värderingssäkerhet respektive betalningsförmåga tillmätts eller borde tillmätas betydelse.

15.2.1 Värderingssäkerhet

1. I praxis har beskattningen av *oviss köpeskilling* uppskjutits till dess storleken på köpeskillingen blivit klar. Det torde vara i det närmaste omöjligt att uppskatta storleken på en betalning som skall utgå i form av ett belopp som anknutits exempelvis till fastighetens värde vid en framtida tidpunkt.[15] I praxis har man inte närmare diskuterat hur stor osäkerhet som krävs för att beskattningen skall uppskjutas.

Förbehåll av *framtida avkastning* är en liknande typ av köpeskilling med osäkert värde. I äldre praxis finns exempel på att man omedelbart beskattat det uppskattade värdet av den framtida avkastningen. Osäkerheten om detta värde torde i och för sig oftast vara lägre än i ovannämnda fall, eftersom värdet ofta kan uppskattas med utgångspunkt från värdet på fastighetens nuvarande avkastning. En reell och betydande osäkerhet kan dock råda, som motiverar att beskattningen uppskjuts.

Praxis är således oklar och kan vara inkonsekvent i beaktandet av osäkerheten om köpeskillingens värde. Det förordas att en uppskjuten beskattning tillämpas i alla situationer där osäkerheten är beaktansvärd. Detta bör särskilt gälla i fall där osäkerheten är anknuten till den försålda fastigheten, och där således värderingssäkerheten i denna del inte är större efter avyttringen än före.

Om osäkerheten är anknuten till andra faktorer bör måhända större krav på osäkerhet ställas, då betalningen kan ses som en ny investering vars värdeförändringar får beaktas när denna investering framdeles realiseras.[16] En möjlighet att bedöma vilket värde parterna ansett en sådan betalning ha vid avyttringen är att värdera den avyttrade fastigheten. En sådan värdering av köpeskillingen bör ske med stor försiktighet.

[13] Avsnitt 12.3.2.

[14] Avsnitt 5.4.

[15] Avsnitt 12.3.2.

[16] Avsnitt 12.3.3.

2. När en fastighet avyttras, dels mot en omedelbar bestämd köpeskilling, dels mot en framtida oviss köpeskilling, finns det flera alternativa metoder för att avgöra hur stor del av kapitalvinsten som skall anses omedelbart realiserad. Enligt reglerna för *delavyttring* av fastighet skall omkostnadsbeloppet proportioneras mellan den sålda delen och restfastigheten.[17] Vid försäljningar med oviss framtida köpeskilling använder man en mer försiktig metod, enligt vilken någon kapitalvinst inte anses realiserad förrän de klara betalningarna överstiger det totala omkostnadsbeloppet.[18] Båda metoderna förefaller i rimlig utsträckning beakta den osäkerhet som råder om den framtida betalningen i respektive situation.

3. En värdering av köpeskillingen till belopp som överstiger dess marknadsvärde är principiellt oacceptabel. Värdering av tillgångar som erhålls som betalning, exempelvis vid byten av fastigheter, sker även med försiktighet för att den skattpliktiga intäkten inte skall överstiga marknadsvärdet.

En värdering av räntefria och lågförräntade köpeskillingsfordringar efter samma princip innebär en nuvärdeberäkning av marknadsvärdet, vilket är lägre än det nominella värdet. Man torde i rättstillämpningen förfara så åtminstone när omständigheterna är tillräckligt klara för att en sådan värdering skall kunna göras.[19] Anledningen till att säljare i vissa fall kan acceptera en övervärdering av köpeskillingen är att detta inte innebär någon nackdel, om övervärderingen av köpeskillingen inte resulterar i en realisationsvinst och säljaren slipper beskattning av en motsvarande ränta. En marknadsvärdering av köpeskillingsfordringarna är dock alltid motiverad om praktiska förutsättningar för en tillräckligt säker värdering föreligger.

15.2.2 Betalningsförmåga

1. Vissa typer av vederlag ökar inte fastighetssäljarens betalningsförmåga. I ett samhälle med väl utvecklat kreditväsen är det dock inte givet att betalningsförmåga och kontant betalning sammanfaller. Vilken betalningsförmåga som ett visst vederlag i verkligheten ger säljaren kan därför vara svårt att bedöma, och detta rekvisit tillmäts i praxis begränsad betydelse.

2. Huvudregeln för skattskyldighetens inträde anknyter skenbart till betalningsförmågan då skattskyldighet inte inträder förrän en första betalning erhållits. I realiteten beaktas dock inte betalningsförmågan närmare, då hela realisationsvinsten beskattas även om den första betalningen är mycket liten. Vid överväganden om skattskyldighetens inträde finns därför knappast anledning att närmare beakta hur likvida olika betalningsmedel är, utan

[17] Avsnitt 9.2.

[18] Avsnitt 12.3.3.2.

[19] Avsnitt 5.3.2.

betalning i all annan form än fordringar på köparen torde innebära att skattskyldighet inträder.[20]

Betalningsförmågan beaktas således inte på ett konsekvent sätt enligt huvudregeln för skattskyldighetens inträde. Regeln är inte heller likformig då små skillnader i utformningen av betalningssättet kan leda till mycket olika tidpunkter för skattskyldighetens inträde. De lege ferenda kan därför övervägas om inte skattskyldighetens inträde bör anknytas till någon annan omständighet än den första betalningen; se vidare nedan avsnitt 15.9.

3. *Allframtidsupplåtelser* beskattas som avyttringar om upplåtelsen sker mot engångsersättning. Detta rekvisit torde inte grunda sig på att betalningsförmåga skall föreligga utan snarare på att ersättningen skall vara objektivt bestämd på en gång.[21] Realisationsvinstbeskattning bör därför ske även om ersättningen kommer att utgå i form av successiva betalningar.

4. Bristande betalningsförmåga har således mindre betydelse som skäl för att uppskjuta beskattningen, när bristen är temporär. Vid *benefika överlåtelser* erhåller däremot givaren definitivt ingen betalningsförmåga och det torde vara ett avgörande skäl för att en existerande kapitalvinst inte avskattas vid de benefika överlåtelserna.[22] Vid blandade överlåtelser erhåller däremot överlåtaren vederlag och kan då även erhålla viss skatteförmåga; se vidare nedan avsnitt 15.5.

15.2.3 Identitet

1. Såväl betalningsförmågan som säkerheten i värderingen kan vara bristfällig vid *byte* av kapitaltillgångar. I lagstiftningen undantas från beskattning på denna grund vissa utbyten av mark mellan fastigheter.[23] Denna reglering kan dock inte förklaras enbart med beaktandet av betalningsförmåga och värderingssäkerhet, då dessa grunder skulle motivera att byten generellt inte blev föremål för realisationsvinstbeskattning. Vad som särskiljer markutbytet är snarare att det i huvudsak inte förändrar identiteten på den innehavda kapitaltillgången. På denna grund har i praxis vissa byten av värdepapper inte ansetts utgöra skattepliktiga realisationer.[24]

2. Vissa transaktioner mellan samägare av fastighet kan innebära att en delägares andel ökas som kompensation för förbättringar han bekostat på fastigheten. Detta utgör strikt betraktat ett byte.[25] Företar samägare som

[20] Avsnitt 12.2.

[21] Avsnitt 11.2.3.

[22] Avsnitt 14.1.2.

[23] Avsnitt 5.1.1.

[24] Avsnitt 5.1.1.

[25] Avsnitt 9.2.2.1.

gemensamt äger flera fastigheter byten i syfte att separera fastighetsinnehavet föreligger strikt sett likaså avyttringar, såvida förfarandet inte kan ske genom klyvning.[26] I båda de ovannämnda situationerna kan identitetsförändringarna vara begränsade.

I praxis torde man dock endast i mycket speciella situationer kunna undanta en transaktion från beskattning på den anförda grunden. En utvidgad möjlighet härtill förordas de lege ferenda.

3. Slutligen kan identitetsresonemanget anföras som ett ytterligare skäl till varför förbehållen avkastning inte bör beskattas omedelbart som köpeskilling. Genom förbehållet bibehåller säljaren viss del av sin ursprungliga investering.

15.3 Kontinuitetsprincipen

1. Där det ovan har konstaterats att en överlåtelse inte behandlas eller inte bör behandlas som en skattepliktig realisation, förordas inte att en existerande kapitalvinst definitivt skall undgå beskattning. Det förordas endast att denna beskattning skall anstå till dess en skattepliktig realisation sker. Detta är en tillämpning av kontinuitetsprincipen.

2. I lagstiftningen infördes tillämpningen av kontinuitetsprincipen vid arv och gåva av kapitaltillgångar 1966–1967 och ersatte den diskontinuitet som tidigare normalt inträdde vid denna typ av överlåtelser.[27] Realisationsvinstbeskattningen innehåller dock en regel som alltjämt medför diskontinuitet i beskattningen. Vid arv av fastighet bryts kontinuiteten genom möjligheten att använda ett alternativt ingångsvärde (dödsfallsregeln) som i teorin motsvarar marknadsvärdet vid arvstillfället.[28]

I övrigt tillämpas kontinuitetsprincipen konsekvent så att den värdestegring, som inträffar fr o m ett oneröst förvärv blir beskattad vid närmast följande onerösa överlåtelse, oavsett om benefika överlåtelser sker däremellan.

3. Vid arvinges köp från dödsboet tillämpas kontinuitetsprincipen så att viss del av förvärvet anses vara arv oaktat att överlåtelsen formellt i sin helhet är ett köp.[29] Härigenom har en form av frivillig avskattning förhindrats. Motivet för praxis är närmast konsekvenserna för den löpande beskattningen. Den diskontinuitet som dödsfallsregeln medför vid realisationsvinstbeskattningen innebär ofta att en försäljning kan ske utan realisationsvinstbeskattning.

[26] Avsnitt 5.1.1.
[27] Avsnitt 14.1.1.
[28] Avsnitt 14.1.3.1.
[29] Avsnitt 14.2.4.

Härigenom kan nya ingångsvärden erhållas och därmed kan delvis en diskontinuitet inträda även vid den löpande beskattningen. Praxisregeln torde idag grunda sig på att man för arvingarna inte velat acceptera denna diskontinuitet. Regelns utformning grundar sig på en äldre praxis med annat motiv och innebär att kontinuiteten endast delvis upprätthålls.[30] Ett mer konsekvent och allmänt ställningstagande bör företas till i vilken utsträckning dödsfallsregeln skall kunna medföra diskontinuitet även i den löpande beskattningen av fastighetens avkastning.

4. Vid onerösa överlåtelser kommer kontinuitetsprincipen till uttryck i en rad tämligen självklara tillämpningar. Exempel härpå är att, om endast en del av en kapitalvinst anses realiserad vid en delavyttring, resterande del av kapitalvinsten kommer att beskattas vid försäljning av restfastigheten. Vidare inräknas inte den del av investeringarna som kostnadsförts under innehavstiden i omkostnadsbeloppet etc.

Vid byten av fastigheter innebär en tillämpning av kontinuitetsprincipen att intäkten för överlåten fastighet och ingångsvärdet på erhållen fastighet bör beräknas med utgångspunkt från en och samma av de utbytta fastigheterna, förslagsvis den erhållna fastigheten. En sådan rättstillämpning förordas, men är inte helt säkert gällande. Det kan nämligen hävdas att det är mer realistiskt och i överensstämmelse med reciprocitetsprincipen att beräkna ingångsvärdet med utgångspunkt från den lämnade köpeskillingen, vilket är den lämnade fastigheten.[31] Kontinuiteten i beskattningen, och härigenom totalt sett en riktig beräkning av de kapitalvinster som realiseras från det sammanlagda fastighetsinnehavet, framstår dock som viktigare än en individuellt riktig realisationsvinstberäkning i det enskilda fallet.

Generellt bör även gälla att där man i lagstiftning eller praxis utvecklat en klar värderingsmetod vid beskattningen av ett erhållet vederlag, samma värdering bör användas vid åsättandet av ingångsvärde på vederlaget. Ett exempel på denna tillämpning av kontinuitetsprincipen finns i praxis vid bolagsbildning där avräkningspriset på apporterade tillgångar kan sättas under marknadsvärdet, varav följer att ingångsvärdet på de i vederlag erhållna aktierna beräknas till samma låga avräkningspris.

Motsvarande bör däremot i princip inte gälla vid avyttringar där vederlaget skall marknadsvärderas, men en korrekt beskattning försummats. En sådan försummelse bör inte kunna rättas annat än genom de särskilda rättsmedel som finns härför.[32] Det får då vara fråga om en klar försummelse. En försiktig värdering som företagits medvetet till den skattskyldiges fördel, bör däremot

[30] Ursprungligen torde motivet däremot ha varit att man velat sätta köparen i samma förmånliga skattesits han skulle ha varit i om han i stället hade erhållit fastigheten genom arvskifte.

[31] Avsnitt 5.4.1.

[32] Avsnitt 6.2.1.

medföra att samma värdering används vid bestämmande av hans ingångsvärde.

Kontinuitetsprincipen kan således ibland komma i strid med principen om beskattningsårets slutenhet och med reciprocitetsprincipen.

15.4 Reciprocitetsprincipen

Reciprocitetsprincipen har kommit till uttryck i lagstiftningens motiv,[33] och synes även vara grunden för viss rättstillämpning. Reciprocitet i beskattningen fyller inte någon funktion för en konsekvent beskattning av *en* skattskyldig. Reciprocitet kan därför inte motiveras på grundval av skatteförmågeprincipen, utan kan tvärtom komma i strid med denna. Reciprocitet är motiverad i den triviala betydelsen att sakomständigheterna i realiteten endast kan ha en innebörd, och att bedömningen därför bör bli densamma oavsett om transaktionen ses från säljarens eller köparens sida.[34] Exempel härpå är värdering av köpeskillingen. Exempelvis bör de rättelser av säljarens realisationsvinstbeskattning, som skett i praxis genom nedvärdering av köpeskillingen, normalt även påverka storleken på köparens ingångsvärde.[35] Fördelningen av betalningar på upplupen avkastning respektive köpeskilling för avyttringen skall likaledes ha samma innebörd för säljaren som för köparen, etc.[36]

I linje härmed är det även motiverat att vid en mer formell tolkning av sakomständigheterna denna sker på samma sätt för säljare och köpare. Eftersom exempelvis säljarens rätt till värdeminskningsavdrag upphör på kontraktsdagen, oavsett om han skall frånträda fastigheten senare, har köparen rätt till värdeminskningsavdrag från samma tidpunkt, dvs kontraktsdagen.[37]

Det är däremot omotiverat att en i praktiken företagen felaktig bedömning av sakomständigheterna vid säljarens beskattning upprätthålls vid köparens beskattning. I praxis kan en sådan rättstillämpning ha skett i några fall angående fördelning av köpeskillingen mellan flera samtidigt försålda fastigheter.[38] Möjligen kan dock fallen förklaras med att den tidigare bedömningen legat inom ramen för vad som ansetts rimligt, och att denna bedömning då alltjämt måste anses rimlig.

[33] Avsnitt 3.2.4.3.

[34] Ibland får även denna reciprocitet åsidosättas till förmån för kontinuiteten i beskattningen; se ovan avsnitt 15.3.

[35] Avsnitt 12.4.1.

[36] Avsnitt 13.3 och 13.4.1.

[37] Avsnitt 13.4.7.2.

[38] Avsnitt 6.2.1.

15.5 Den individuella skatteförmågan

1. I de föregående avsnitten har förordats att man vid vinstberäkningen av en enskild avyttring i vissa fall kan företa en avvikelse från de verkliga ingångsvärdena i syfte att uppnå kontinuitet, men däremot normalt ej i syfte att uppnå reciprocitet, i beskattningen. Skillnaden i inställning motiveras av att i det förra fallet åstadkoms en för individen korrekt inkomstberäkning i ett längre perspektiv, medan i det senare fallet en fördel som individen erhållit korrigeras genom att en annan individ får en motsvarande nackdel.

Kontinuitet i beskattningen innebär totalt sett en individuellt korrekt beräkning av skatteförmågan, även om realisationsvinsten vid en enskild transaktion inte behöver bli helt korrekt beräknad. Kontinuitetsprincipen tillämpas dock inte alltid så att detta resultat uppnås.

2. Vid tillämpning av huvudsaklighetsprincipen vid beskattning av blandade överlåtelser kommer varken mer eller mindre än den verkliga kapitalvinsten att beskattas, men beskattningen fördelas mellan överlåtare och förvärvare på ett sätt som innebär att den individuella skatteförmåga som var och en erhåller inte alltid korrekt beaktas. Detta är fallet om det erhållna vederlaget överstiger överlåtarens omkostnadsbelopp. Vederlaget ger här liksom vid rena försäljningar upphov till en realiserad kapitalvinst som är objektivt fastställbar och skapar förmåga att betala skatt. Att någon realisationsvinstbeskattning inte sker innebär därför en omotiverad underskattning av överlåtarens skatteförmåga. Den motsvaras av en lika omotiverad överskattning av mottagarens skatteförmåga vid hans framtida försäljning, då vinsten inte kommer att beräknas med avdrag för det erlagda vederlaget utan i stället med avdrag för det övertagna lägre omkostnadsbeloppet.

Huvudsaklighetsprincipen har tillkommit innan skatteförmågeprincipen hade någon beaktansvärd betydelse vid realisationsvinstbeskattningen, och när dess brister med avseende på gåvotagarens beskattning var utan intresse eftersom försäljning av benefikt erhållna fastigheter inte beskattades. Man kunde vid tillkomsten av regeln anse det motiverat att behandla varje överlåtelse med ett benefikt inslag som gåva. Idag borde däremot krävas ett bättre beaktande av den betalningsförmåga som överlåtelsen ger överlåtaren respektive förvärvaren.

Vid överlåtelser av annan egendom än fastighet tillämpas i praxis den s k delningsprincipen. Även denna metod uppvisar brister i beaktandet av överlåtarens skatteförmåga, som här tvärtom regelmässigt överskattas. I gengäld underskattas därför mottagarens skatteförmåga. Delningsprincipen är således inget lämpligt alternativ till huvudsaklighetsprincipen. Den medför även stora praktiska tillämpningsproblem.

De lege ferenda förordas att blandade överlåtelser medför beskattning av

överlåtaren till den del vederlaget överstiger hans omkostnadsbelopp, och att förvärvaren i denna situation erhåller vederlaget som ingångsvärde.[39]

3. I praxis har skapats en regel som torde innebära att avdragsrätten för förbättringskostnader kan fördelas på ett sätt som ger möjlighet till överföring av skatteunderlag mellan fastighetsdelägare, av ett slag som inte accepteras i öppen form.[40] Varje delägare erhåller avdrag för vad han betalat för fastighetens förbättring. Avdragsrätten tycks inte förutsätta att delägaren härigenom erhåller en motsvarande ökad rätt till försäljningsintäkten vid fastighetens försäljning. Hans avdragsrätt kan därför i realiteten avse en förmögenhetsöverföring till den andra delägaren. Denna överföring kan ha onerös eller benefik grund. I det senare fallet föreligger således rätt till avdrag för en gåva.

Rättstillämpningen kan i viss mån liknas vid tillämpningen av kontinuitetsprincipen vid gåvor av fastigheter.[41] Realisationsvinsten kan dock inte anses individuellt korrekt beräknad såvida man inte gör avkall på principen att avdragsrätt endast föreligger för egna kostnader, och att betalning av annan persons kostnader inte kan behandlas som en avdragsgill kostnad som minskar betalarens skatteförmåga.

15.6 Källteorin

1. Utvidgningen av realisationsvinstbeskattningen 1966–1967 innebar ett brott med källteorins krav på att endast varaktiga inkomster skulle beskattas. Däremot sker inkomstberäkningen ännu i förvärvskällor, vilka är slutna enheter för resultatberäkningen.

Uppdelningen i olika resultatberäkningsenheter i kombination med KL:s regler som begränsar värdet av och möjligheterna att avdra realisationsförluster, inskränker möjligheten till utjämning mellan vinster och förluster på olika delar av den skattskyldiges förmögenhet. En kapitalvinstbeskattning anordnad efter realisationsprincipen innebär i och för sig ofrånkomligen en uppdelning på ett antal separata resultatberäkningar. Risken för att härigenom den totala beskattningen av förmögenhetens realisation kommer att överstiga den verkliga totala förmögenhetsökningen bör dock beaktas vid utformningen av rättelsemöjligheter etc.

[39] Avsnitt 14.3.2.1.

[40] Avsnitt 9.2.2.1.

[41] Grunden för denna överföring av kapitalvinsters beskattning vid gåva motiverar dock inte den här diskuterade rättstillämpningen. Gåvan avser primärt tillgången och överföringen skall inte förhindras av att givaren beskattas för en eventuell existerande kapitalvinst; avsnitt 14.1.2. I de här diskuterade fallen är dock inkomstöverföringen inte en bisak utan huvudsaken. Vidare kan praxisregeln användas för att tillskapa fiktiva realisationsförluster.

I praxis har utvecklats en relativt omfattande möjlighet att i extraordinär ordning rätta en för hög realisationsvinstberäkning. I praktiken torde även efterkommande värdeminskningar på betalningen beaktas genom denna *rättelse*. En sådan rättelse förutsätter i så fall en fiktion att omständigheten som orsakat förlusten redan förelåg vid försäljningen. Detta gör rättelsemöjlighetens omfattning oklar och begränsad. En formell utvidgning är därför motiverad.

Det föreligger en viss oklarhet om var gränsen går mellan vad som bör beaktas genom rättelse av den ursprungliga realisationsvinstberäkningen och vad som är en separat förlust på den erhållna betalningen. Gränsdragningen beror på hur strikt man skall avgränsa olika resultatberäkningsenheter från varandra.[42]

En realisationsvinstbeskattning som bygger på skatteförmågeprincipen, dvs i grunden konsumtionsförmågan, bör anordnas så att över tiden inte en större del av realisationsvinsten beskattas än vad som slutligen kan konsumeras. Rättelsemöjlighetens formella omfattning bör utsträckas att gälla värdeminskningar på betalningsmedlen, främst köpeskillingsfordringar, fram till den tidpunkt då säljaren i realiteten kan disponera över betalningen för konsumtion. Därefter får betalningsmedlen anses som en ny investering vars värdeförändringar beaktas vid en framtida avyttring.

2. Beskattningen skiljer sig åt mellan olika förvärvskällor. Detta medför att gränsdragningen mellan löpande inkomster av fastighetsanvändningen och realisationsvinstbeskattningen kan ha betydelse avseende exempelvis uttag av socialförsäkringsavgifter. Vid gränsdragningen mellan upplåtelse och avyttring[43] och avkastning och köpeskilling[44] är det dock primärt tidpunkten för inkomstens beskattning som motiverar att inkomster hänförs till rätt förvärvskälla.

15.7 Neutralitetsprincipen

Av lagmotiven kan inte utläsas att reglerna för den löpande beskattningen och realisationsvinstbeskattningen av fastigheter har utformats i syfte att stimulera till någon särskild typ av investeringar. Tvärtom har, vid lagstiftningsåtgärder på området, uttalats en strävan att åstadkomma neutralitet. I rättstillämpningen finns inga exempel på att neutralitetsaspekten ensam varit avgörande för någon bedömning. Att sakomständigheter bedöms efter sin verkliga innebörd

[42] Som angivits ovan i avsnitt 15.3 kan kontinuitetsprincipen i vissa fall motivera att en resultatberäkning påverkar en senare resultatberäkning där samma tillgång ingår.

[43] Kapitel 11.

[44] Kapitel 13.

medför dock normalt neutralitet mellan olika alternativ. Neutralitet är därför tillsammans med likformighet ett argument för en sådan rättstillämpning.

Som exempel på frågor där neutralitetsaspekten utgör ett argument för en realistisk rättstillämpning kan nämnas förordandet av att utrangeringsavdrag skall medges inte bara vid rivning utan även vid försäljning av fastighet med värdelös byggnad[45] samt att avräkningar skall företas mellan säljare och köpare av upplupen respektive i förtid uppburen avkastning.[46]

Gällande regler innebär neutralitetsbrister i några avseenden. Ett smärre exempel härpå är reglerna för avdrag för förbättringskostnader på schablonbeskattade fastigheter.[47] Då förslitningen av byggnaden inte beaktas erhålls fullt avdrag för dess ingångsvärde oavsett skick vid försäljningen, medan däremot en renovering till förvärvsskicket inte medför något avdrag. Detta kan avskräcka fastighetsägaren från att företa reparationer på en fastighet han avser att sälja inom en nära framtid.[48]

Exempel på en annan neutralitetsbrist är att nya ingångsvärden erhålls genom dödsfallsregeln vid realisationsvinstbeskattningen, men ej vid den löpande beskattningen. Detta kan stimulera till försäljning av ärvda fastigheter och förvärv av nya fastigheter med högre avskrivningsunderlag för den löpande beskattningen.

Förekomsten av en partiellt real inkomstberäkning i ett i övrigt nominalistiskt inkomstskattesystem kan generellt utgöra en neutralitetsbrist vid val av investeringsalternativ. Även utformningen av reglerna för indexuppräkning kan innebära mindre neutralitetsbrister i valet mellan olika handlingsalternativ. Ett exempel härpå är valet att reparera en skada på en schablonbeskattad fastighet, för vilken försäkringsersättning erhållits, omedelbart eller vid en senare tidpunkt. Gällande regler kan uppmuntra till en senareläggning av reparationen.[49]

Däremot har reglerna för indexuppräkning av återlagda värdeminskningsavdrag, medvetet eller omedvetet, givits en utformning som minskar incitamentet att realisera en skattefri inflationsvinst genom försäljningen av en fastighet för att få ett motsvarande högre nominellt avskrivningsunderlag vid förvärv av en annan fastighet. Värdeminskningsavdragen kan nämligen ofta anses ha ett realt värde även om fastigheten behålls, om deras inverkan på realisationsvinstberäkningen beaktas.[50]

[45] Avsnitt 6.3.2.1

[46] Avsnitt 13.3 och 13.4.1.

[47] Avsnitt 6.4.2.

[48] Förhållandet är likartat för konventionellt beskattade fastigheter där det normalt är bättre att låta köparen företa reparationer. Detta beror dock inte på realisationsvinstbeskattningsreglerna utan på metoden för gränsdragning mellan reparationer och ny-, till- och ombyggnadskostnader vid den löpande beskattningen.

[49] Avsnitt 7.2.3.

[50] Avsnitt 7.2.2.

15.8 Symmetri

1. Reglerna om beräkning av och avdrag för realisationsförluster är i väsentliga avseenden inte symmetriska med reglerna för realisationsvinsters beskattning. Detta medför att regelutformningen i vissa andra avseenden får en betydelse den eljest skulle saknat. Det gäller resultatberäkningsenhetens omfattning samt möjligheterna att beakta efterkommande förluster på erhållen betalning.

Realisationsförluster beräknas ogynnsamt på grund av att inflationen inte beaktas. Vid fastighetsförsäljningar som ger förlust får indexuppräkning av omkostnadsbeloppet inte ske. Eftersom beaktandet av penningvärdets försämring är ett partiellt realt inslag i en i övrigt nominalistisk beskattning kan det måhända vara motiverat att detta beaktande inte utsträckts till förluster. Vid försäljningar av lös egendom förs dock asymmetrin ett steg längre genom att avdragen schablonmässigt reduceras med samma procentsats som skatteplikten skulle reducerats med vid en eventuell vinst. Vissa av de skäl som motiverar en reduktion av skatteplikten har dock omvända förtecken med avseende på en förlust. Den reala förlusten är större än den nominella förlusten.

En bedömning av begränsningen i avdragsrätten för realisationsförluster är mer komplicerad då här finns beaktansvärda skäl som argument å ömse sidor. En utvidgad avdragsrätt borde dock ha närmare övervägts i takt med att realisationsvinstbeskattningen utvidgats, eftersom denna utvidgning inneburit att det huvudsakliga argumentet för begränsningen minskat något i vikt.[51] Om praxis avseende gränsdragningen mellan benefika och onerösa överlåtelser ändrades så att möjligheten att erhålla avdrag för fiktiva förluster på fastigheter eliminerades,[52] borde förutsättningarna för att utvidga avdragsrätten ytterligare öka. Exempelvis skulle kunna övervägas om inte rätt till avdrag mot tidigare års realisationsvinster kunde införas. Detta skulle även ge möjlighet att avdra en realisationsförlust på en tillgång som erhållits som betalning vid en försäljning, mot en realisationsvinst på försäljningen.

2. I ett avseende föreligger en asymmetri varigenom realisationsvinster beräknas fördelaktigare än realisationsförluster. Genom tillämpning av dödsfallsregeln undantas i teorin värdestegring före arv från beskattning. En föreliggande kapitalförlust blir däremot avdragsgill vid en avyttring av fastigheten.[53]

[51] Att realisera förluster och uppskjuta realisationen av vinster blir mindre förmånligt vid en evig beskattning och vid en beskattning där den skattepliktiga vinstandelen inte minskas vid längre innehavstid.

[52] Se avsnitt 14.3.2.2.

[53] Motsvarande gäller även vid tillämpning av de andra alternativreglerna, men torde där sakna praktiskt intresse.

3. Begränsningarna i avdragsrätten och beräkningssättet för realisationsförluster medför att resultatberäkningsenheten och reglerna för vinstberäkning vid delavyttring får stor betydelse. Nu gällande regler innebär att en del av omkostnadsbeloppet konsumerats vid en delavyttring även om den skattepliktiga inkomsten inte har påverkats.[54] Detta är materiellt otillfredsställande och det förordas att kontinuiteten i beskattningen ges företräde framför en korrekt beräkning av resultatet av varje delavyttring. Omkostnadsbeloppet bör därför bara anses konsumerat i den mån det kunnat utnyttjas för att minska en realisationsvinst. Av praktiska skäl bör därför eventuellt inte avdragsrätt för realisationsförluster vid delavyttring föreligga.

4. Lagstiftarens restriktiva syn på avdragsrätten för realisationsförluster kan även ha påverkat praxis i restriktiv riktning. Praxis på området ger exempel på en formell och restriktiv rättstillämpning då det gäller bedömningen av om en transaktion kan anses vara en *avyttring*, vilket enligt KL:s lydelse är en förutsättning för att en realisationsförlust skall anses föreligga.

Det finns inga sakliga skäl att begränsa förlustavdragsrätten endast till avyttringar i inskränkt bemärkelse. Praxis torde ha kunnat ge avyttringsrekvisitet en vidare innebörd. En lagändring krävs dock för att ändra denna praxis och avdragsrätten bör därvid helt frikopplas från avyttringsrekvisitet och omfatta alla typer av verkligt definitiva kapitalförluster.

5. Med de undantag som nämnts ovan har realisationsvinster och realisationsförluster i praxis beräknats på ett symmetriskt sätt. Exempelvis tillämpas samma gränsdragning mellan gåva och försäljning oavsett om en kapitalvinst eller kapitalförlust föreligger.

Gränsdragningsmetoden, dvs huvudsaklighetsprincipen, innebär att avdrag kan medges för fiktiva realisationsförluster vid i realiteten benefika fastighetsöverlåtelser.[55] Det kan diskuteras om en sådan rättstillämpning är nödvändig för att symmetri med realisationsvinsternas behandling skall råda. Några fiktiva realisationsvinster kan nämligen i princip inte bli beskattade vid en benefik överlåtelse.[56]

15.9 Avräkningar mellan köparen och säljaren

1. Ett problem som berörts i flera olika kapitel gäller valet av tidpunkt för olika avräkningar mellan säljare och köpare. Här skall dessa frågor tas upp till en samlad behandling.

[54] Avsnitt 9.2.3.

[55] Avsnitt 14.2.2.4.

[56] Denna effekt kan dock i praktiken uppstå i ett speciellt fall; se avsnitt 14.2.2.4. Detta torde dock vara ett fall som är praktiskt ovanligt.

Normalt torde avräkningen regleras i köpeavtalet med utgångspunkt från fastighetens marknadsvärde på kontraktsdagen. Säljaren förfogar vid avyttringen över detta värde och i princip kan varje form av avtalad betalning ses som köpeskilling för fastighetens då gällande marknadsvärde. Vid vissa betalningsformer råder dock en fortsatt osäkerhet om betalningens värde, vilken kan motivera att beskattningen uppskjuts. Med dessa utgångspunkter kan fördelningen av olika reglers tillämpning på köpare och säljare sammanfattas på följande sätt.

2. Rättstillämpningen torde ha följande innebörd avseende *beräkningen av realisationsvinsten.* Realisationsvinsten beräknas med utgångspunkt från vid avtalstidpunkten gällande omständigheter. Avtalad köpeskilling som är möjlig att värdera uppskattas till värdet på avtalsdagen.[57] Vid denna värdering kan dock beaktas vad som senare blir känt om köpeskillingens värde. Köpeskillingen värderas till samma belopp för säljare och köpare. Indexuppräkning sker från förvärvs- till avyttringsdagen, som är dagarna för ingående av bindande avtal om försäljning.

De lege ferenda finns inga invändningar mot denna rättstillämpning i normalfallen. Nedan kommer dock att förordas vissa avvikelser i särskilda fall.

3. *Skattskyldighet* för realisationsvinsten inträder f n då köparen erhåller en första betalning. Detta kan innebära en olikformig beskattning. En mer likformig beskattning skulle erhållas om skattskyldigheten inträdde redan vid avyttringen. Beroende på att huvuddelen av köpeskillingen erhålls först på tillträdesdagen kan en sådan beskattning dock skapa likviditetsproblem. En möjlig kompromiss vore därför att skattskyldighet inträder när en första betalning erhålls, dock senast på tillträdesdagen. En sådan förändring förordas de lege ferenda.

Verklig betalningsoförmåga kan beaktas genom utökade möjligheter att erhålla anstånd med skattens erläggande. Uppskov med beskattningen är även en redan existerande möjlighet till ett mer praktiskt konsekvent beaktande av en förmodad bristande betalningsförmåga.

4. *Avkastning* bör fördelas efter vad som belöper på tid före respektive efter försäljningen. I de fall avkastningens storlek är bestämd möter detta inga praktiska problem och fördelningen kan ske med tillräcklig säkerhet. Detta kan medföra avräkningar i båda riktningarna. Säljaren gottskrivs *upplupen* avkastning som köparen kommer att uppbära. Köparen gottskrivs *framtida* avkastning som säljaren redan uppburit. Enligt civilrättsliga regler sker denna uppdelning med utgångspunkt från tillträdesdagen. Detta bör iakttas även vid beskattningen.

[57] Avsnitt 5.2.1.

I en rad avseenden har man dock i praxis fördelat beskattningen mellan säljare och köpare med utgångspunkt från kontraktsdagen. En viss osäkerhet råder därför om vem som skall beskattas för avkastning i *tiden mellan kontrakts- och tillträdesdagen*.[58] Det förordas att säljaren normalt beskattas för avkastningen och medges avdrag för driftkostnader och värdeminskningsavdrag under denna period. Motiveringen är att avkastningens storlek är osäker och avkastningen bör då inte behandlas som från köparen uppburna avräkningar på köpeskillingen.

För avkastning som säljaren redan före kontraktsdagen i förväg uppburit är det möjligen motiverat att avräkningen sker per kontraktsdagen, om säljaren inte kommer att ha några särskilda kostnader för denna avkastning i perioden fram till tillträdesdagen. Praktiska skäl talar dock för att även i detta fall normalt följa den civilrättsliga fördelningen som utgår från tillträdesdagen.

Ett ytterligare motiv för att beskatta säljaren för avkastningen i tiden fram till köparens tillträde är att säljaren normalt inte erhåller någon räntebärande betalning innan dess. Fastighetens nettoavkastning och räntan på köpeskillingen kan ungefärligen vara likvärdiga och storleken på köpeskillingen för fastigheten påverkas då inte av ett uppskjutet tillträde. Det förefaller vidare omotiverat att omrubricera betalningarna så att exempelvis för säljaren uppburen avkastning anses vara förräntning på köpeskillingen.[59]

Det finns inte heller anledning att beräkna någon räntedel i en betalning som uppskjuts till tillträdesdagen. Det förordas därför att räntefria och lågförräntade köpeskillingsfordringar värderas till nuvärdet på tillträdesdagen.[60]

Ovan beskrivna rättstillämpning förordas åtminstone de lege ferenda. Det är osäkert om denna rättstillämpning gäller nu.

5. På *kostnadssidan* finns motsvarande fördelningsproblem avseende löpande kostnader för fastigheten, värdeminskningsavdrag och indexering. Avdragsrätten för löpande driftkostnader torde tillkomma den som beskattas för bruttoavkastningen, dvs ovanstående diskussion om avkastningens fördelning avser nettoavkastningen.

Värdeminskningsavdrag vid den löpande beskattningen fördelas däremot med utgångspunkt från kontraktsdagen enligt praxis. Det finns argument såväl för som emot denna lösning. Då avdragsrätten för värdeminskning motiveras av anknytningen till avkastningen talar övervägande skäl för att säljaren bör ha rätt till värdeminskningsavdrag fram till köparens tillträde.

För att erhålla en konsekvent och klar rättstillämpning behövs en lagregel. Säljaren erhåller rätt till värdeminskningsavdrag fram till köparens tillträde.

[58] Avsnitt 13.4.7.2.

[59] Avsnitt 13.4.7.2.

[60] Avsnitt 5.3.2.1.

Dessa återläggs vid säljarens realisationsvinstbeskattning. Detta förutsätter att storleken på värdeminskningsavdragen är kända vid realisationsvinstbeskattningen, vilket normalt är fallet då avdragen är schabloniserade.[61]

6. *Indexuppräkningen* sker enligt praxis med utgångspunkt från kontraktsdagen, vilket får anses vara ekonomiskt riktigt om fastighetens värdeförändringar tillkommer köparen från denna tidpunkt. I de fall där fastighetens värdeförändringar helt eller väsentligen övergår på köparen först vid en senare tidpunkt kan det vara motiverat att indexuppräkningen fördelas med utgångspunkt från denna tidpunkt.[62]

När viss del av köpeskillingen skall bestämmas med utgångspunkt från fastighetens värde i framtiden el dyl kan en del av den tillkommande betalningen vara en inflationsvinst som säljaren ej bör beskattas för. Enligt gällande rättstillämpning torde dock även i detta fall säljarens omkostnadsbelopp endast kunna indexuppräknas fram till avyttringsdagen, och köparen får indexuppräkna den tillkommande betalningen från samma tidpunkt.[63] En förändring härav som ligger inom ramen för gällande regelsystem vore att säljaren får fortsätta att indexuppräkna eventuellt outnyttjad del av omkostnadsbeloppet fram till tidpunkten för bestämmandet av storleken på den ovissa köpeskillingen.[64]

En längre gående, och materiellt mer korrekt, förändring vore att säljaren fick nedräkna den tillkommande köpeskillingen med index till penningvärdet vid avyttringstidpunkten. Köparen skulle å andra sidan få indexuppräkna betalningen först från den tidpunkt då dess belopp bestämdes.

15.10 Avslutande synpunkter

1. Realisationsvinstberäkningen vid en fastighetsöverlåtelse kan kräva lösningar av många komplicerade frågor. Detta beror på att man måste beakta dels en rad olika omständigheter vid förvärvet och innehavet av fastigheten, dels att överlåtelsen kan innefatta en rad särskilda villkor om betalningen och om fastighetens övergång på köparen.

Som ovan visats har vissa problem inte givits en helt konsekvent lösning i lagstiftning och praxis, medan flera andra problem saknar en klar lösning i

[61] Detta leder till den synbarligen märkliga effekten att värdet av värdeminskningsavdragen kan bli beskattat genom att realisationsvinsten ökar innan dessa avdrag erhållits vid den löpande beskattningen.

Detta är dock inte annorlunda än om köpeskillingen hade ökats med motsvarande belopp som därefter hade erlagts som hyra till köparen. Nettoresultatet hade blivit detsamma.

[62] Avsnitt 7.3.1.

[63] Avsnitt 12.3.4.

[64] Avsnitt 12.3.4.

lagstiftning och praxis. I vissa fall är problemen sannolikt inte särskilt vanligt förekommande, utan är ett resultat av mer speciella uppläggningar av fastighetsavyttringen. Det finns dock även fall som är mer frekvent förekommande. I en rad frågor är ökad klarhet genom lagstiftning eller praxis av värde för att öka förutsebarheten för de skattskyldiga samt likformigheten i rättstillämpningen. För att uppnå dessa resultat i praktiken kan i vissa fall möjligtvis krävas en något mer schablonmässig rättstillämpning än vad som ovan förordats som materiellt korrekt.

Den genomförda studien har varit inriktad på hur en materiellt riktig rättstillämpning skall utformas i konsekvens med de grundläggande principerna för den gällande realisationsvinstbeskattningen. Något underlag för att föreslå mer genomgripande principiella förändringar av realisationsvinstbeskattningen finns därför inte, men några allmänna synpunkter skall avslutningsvis ges.

Även om fastighetsvinstbeskattningen i sig i huvudsak leder till materiellt korrekta resultat är beaktandet av penningvärdeförsämringen ett problem som saknar en konsekvent generell lösning vid inkomstbeskattningen. Detta medför i sin tur att beskattningen av fastighetsinvesteringar, och även andra kapitaltillgångar, totalt sett kan bli klart otillfredsställande. I det enskilda fallet kan såväl mer som mindre än den verkliga inkomsten bli beskattad.

Tidpunkten för kapitalvinsters beskattning är det andra stora principiella problemet. En beskattning vid realisationstidpunkten innebär inlåsningseffekter och likformighetsbrister. För att lösa dessa problem krävs antingen att beskattning sker redan då värdeförändringarna inträffar eller att en generell utgiftsbeskattning införs. Båda dessa alternativ medför dock så väsentliga praktiska problem att de inte torde vara genomförbara. Det återstår då att fortsätta det praktiska kompromissandet med uppskov av beskattningen m m.

2. Framställningen avslutas med att återknyta till de problem som enligt syftet i det inledande kapitlet skulle belysas. Följande korta sammanfattning kan ges:

a) Reglerna för beskattningen av fastighetsvinster grundar sig på skatteförmågeprincipen och har utformats på grundval av realisationsprincipen och kontinuitetsprincipen.

b) Flera regler av schablonmässig karaktär finns dock som innebär att den verkliga skatteförmågan som erhålls inte alltid blir föremål för beskattning. Dessa regler torde ha såväl praktiska motiv som att vara en viss medveten lindring av beskattningen i särskilda fall.

c) Rättstillämpningen sker i huvudsak i överensstämmelse med de grundläggande motiven för realisationsvinstbeskattningen, men är som tidigare framhållits inte alltid konsekvent med de grundläggande principerna.

d) I huvudsak kan sägas att neutralitet, likformighet och rättvisa upprätthålls vid realisationsvinstbeskattning, även om vissa brister föreligger.

SUMMARY

This dissertation deals with the rules for taxation of capital gains in regard to the sale of real estate. It is divided into three sections.

First, the general problems of capital gains taxation and the basic principles for the Swedish capital gains tax legislation are discussed.

Thereafter the current capital gains tax law regarding sales of real estate are examined. The legislation and the case law is examined to see if the current application of the law is consistent with the basic principles for capital gains taxation. Where this is not the case, certain changes are proposed.

In the last section of the study, a general evaluation is made of the extent to which the current state of the law is consistent with the basic principles of capital gains taxation.

Chapter 1

This chapter presents a general introduction to the problems that will be dealt with.

Chapter 2

The problems that arise when capital gains are included or excluded from taxation are dealt with here.

In principle, capital gains provide the same ability to consume and pay taxes as other types of income. However, capital gains are a special type of income. Therefore capital gains taxation causes problems which do not arise with taxation of ordinary income. The problems differ depending on when the capital gain is to be taxed.

Capital gains could be taxed immediately when the market value of the asset increases. This would cause substantial problems regarding valuation, as well as liquidity problems for taxpayers. Therefore, this type of taxation is not used anywhere.

However, if capital gains are taxed when the asset is sold, no valuation or liquidity problems occur. This type of taxation, instead, results in a lack of uniformity in comparison with, for example, bank savings where the entire income from the investment is realized and taxed currently. A lock-in effect occurs when a sale causes taxation decreasing the capital that the seller can use

to invest in a new capital asset or to produce a yield in other ways than retaining the asset.

A general taxation at the time of consumption (an expenditure tax) does not cause any of the problems mentioned above. However, there are other types of problems with an expenditure tax, but they have no specific relevance to capital gains.

A fourth alternative is to not tax capital gains at all. If capital gains are excluded from taxation, the problem is in drawing a borderline between capital gains and ordinary income. A logically consistent definition of capital gains is hard to find.

The absence of capital gains taxation can even mean that some ordinary income will be excluded from taxation. An increase in the value of an asset occurs when an increase in the future yield from the asset is expected. This constitutes a capital gain. If that gain is not taxed when the asset is sold, and if the purchaser can deduct the same value as depreciation, the increase in the yield will not be taxed in regard to either the seller or the purchaser. A capital gains tax means that the seller will be taxed upon realization of the capital gain, and that the buyer can be allowed to deduct all depreciation.

On the other hand there are arguments against capital gains taxation, but they cannot be considered to be of enough importance to exclude capital gains from taxation.

One argument against capital gains taxation is that capital gains are excluded in calculation of the national income. This fact, however, has no relevance in the determination of a fair basis for taxation of an individual.

Another argument against taxation is that capital gains caused by decreases in interest rates do not give the same ability to consume as other income. The reason for this is that the cost of future consumption will increase as the interest rates decrease. This decreases the value of a capital gain that will be consumed in the future. This is an argument against a taxation of the entire amount of such capital gains. However, it can be asserted that the argument is equally applicable to ordinary income; therefore it is not a reason for giving any special consideration to the taxation of capital gains.

The fact that part of an appreciation is often a result of inflation should, on the other hand, be taken into account in the taxation of capital gains. This should also be done when taxing ordinary income, but the problem appears to be greatest in regard to capital gains taxation. A substantial portion of a capital gain can be the result of inflation. Taking inflation into account complicates capital gains taxation, but it is not a decisive argument against such taxation.

Chapter 3

The Swedish income tax system is based on the source theory. Originally only incomes from permanent sources were taxed as income. A capital gain was not considered to be an income that was regular enough to be taxed. However, limited taxation did occur, with the motivation that sales for the purpose of speculation should be taxed. This taxation was limited to sales of assets that had been held for less than ten years in the case of real estate or for less than five years regarding other assets.

In 1966–67, the taxation of capital gains was broadened substantially. Capital gains from the sales of stocks and real estates are now taxed regardless of how long they have been held. Since then the taxation is motivated by the ability-to-pay principle. Capital gains taxation should therefore be structured in a way that is as uniform and consistent as possible.

The gain is taxed when the capital asset is sold because it is first then that an objective valuation of the gain is possible, and that the seller gets the ability to pay the tax. These prerequisites are important in many different respects in regard to both the legislation and the case law.

Gifts and inheritance of assets do not give rise to the realization of an existing capital gain, or a capital gains tax. A basic principle, however, is that capital capital gains taxation can only be postponed until the gain is realized.

Chapter 4

In this chapter there is a review of when the different statutes were enacted and the meaning of the statutes currently in force. In addition, a short overview is given of the current legislation in the other Nordic countries and in the United States.

Chapter 5

This chapter deals with the issue of which transactions cause a capital gain to be considered realized and how the income from such a realization should be evaluated.

In principle, all sales are taxable realizations according to Swedish law. Purchase sales, exchanges, and similar transactions are considered to be sales. Regarding real estate, there is only one exception. Exchanges of land, not involving any other form of compensation, do not give rise to any capital gains taxation.[1] The reason for this is presumably that these transactions do not involve any significant change in the identity of the asset.

[1] In some cases where a capital gain is considered to be realized, it is possible to postpone taxation if another piece of real estate is bought as a substitute.

Payment can be received in the form of cash or other assets. In principle, the payment is to be appraised at its market value on the day of the sale. However, in certain respects concerning the effect of interest rates on the present value of payments, this appraisal is unclear. For example, payments in the form of interest-free promissory notes should be appraised at their present market value. But there have been cases involving transactions where the payment was settled at a time well after the sale in which the courts disregarded the element of interest that might have been part of the final compensation.

When real estate is exchanged, the market value of the asset received constitutes payment received. The basis of the asset received can be calculated as the value of the asset disposed of, plus or minus any payments to cover the difference in value. However, this method is unsatisfactory, because the value of the payment for the disposed asset may not be consistent with the value of a basis calculated by the method mentioned. To maintain continuity in taxation it is necessary, instead, to have the payment received and the basis of the asset received calculated in regard to the value of just one of the exchanged assets. The author proposes that the market value of the asset received should be used for that valuation. The main reason that the same amount is normally not obtained if the market value of the asset disposed of is used to determine the basis is because the market value of real estate is often, in practice, calculated on its assessed value. This leads to relatively artificial standardized values.

Chapter 6

This chapter deals with the various types of costs that are tax deductible when capital gains are calculated.

A capital gain is the difference between the sales price and the basis of the asset. The basis is made up of the asset's purchase price plus later investments in the asset. These costs may already have been deducted to some extent during the time the property was held. In principle the basis should be reduced by the deductions made during the holding period.

If an asset is received as payment for a service rendered which is taxable as ordinary income, e. g. wages or a dividend, the asset's market value is taxable income. This value will also form the basis of the asset. If a lower value than the market value was calculated as income in regard to the transaction through which the asset was obtained, it is unclear which value should be used to determine the basis of the asset. Normally the value which was taxed previously is used, but this can be questionable in certain cases. It should not be possible to rectify clear mistakes in taxation of the first transaction through taxation of an equivalently larger gain once the asset is sold.

Instead of using the actual purchase price, a seller may under certain circumstances use a standardized value as the basis of the asset. For example,

regarding the sale of real estate which has been held for more than 20 years, the assessed value of the property 20 years ago, adjusted upward by a certain percentage, can be used as the asset's basis. Theoretically this amount should be equivalent to the property's market value 20 years ago, and as a rule this means that any appreciation prior to that time is excluded from taxation.

The basis of an asset shall be decreased by the depreciation deductions which have been made during the holding period. Normally no depreciation deductions are explicitly calculated for owner-occupied homes. However, depreciation exists and is a personal cost of living. Therefore a decrease in the basis is motivated. However, according to current law this is only done in certain special cases.

Chapter 7

This chapter deals with the manner in which inflation is taken into account in calculating capital gains.

In principle, only the real gain on sales of real estate is taxed. However, during the holding period the owner is allowed to make deductions for all interest payments, even to the extent that they constitute compensation for inflation. To recapture the benefits that the right to deduct all interest has conferred during the holding period, the method for calculating capital gains has been changed so that now even part of the nominal gain is taxable.

The structure of the nominal taxation during the holding period is not in some cases consistently regarded when the real capital gain is computed. For example, nominal depreciation deductions are allowed during the holding period. When the capital gain is computed the basis is reduced to less than the real remaining value of the basis after real depreciation. Therefore, part of the real capital gain can be excluded from taxation. The combined result of the taxation during the holding period and upon the sale will then be that real depreciation deductions are allowed.

Chapter 8

The rules which result in an asymmetrical treatment of capital losses in relation to taxation of capital gains are discussed in this chapter. The lack of symmetry appears in two important ways.

In calculating the size of capital losses, the effects of inflation are not taken into account. A deduction is allowed only for the nominal loss on the sale of real estate. Regarding property other than real estate, the unfavourable treatment goes one step further. The deduction for losses on property held more than two years is reduced to the same percentage as that at which gains

on such property are taxed. This is unwarranted because, although the effects of inflation are a reason for reducing the tax liability on a capital gain, this reason does not warrant a reduction in the right to a deduction for a capital loss. On the contrary, the real loss is greater than the nominal loss.

Deductions for capital losses are only allowed against capital gains.

A prerequisite for a deduction is that a transfer has occurred. This means that certain types of permanent losses are not deductible since a transfer cannot be made.

Chapter 9

The problems that can arise when only a partial interest in real estate is sold are examined in this chapter.

The sale of a portion of an asset means that a portion of the capital gain has been realized. This portion can be calculated in two ways which are based on different principles. One of the methods is based on the idea that the appreciation on the portion sold is calculated to the extent this is possible. The other method involves a calculation based on how large a portion of the entire asset was sold, and that an equally large portion of the total gain is considered to be realized. Regarding the sale of real estate, the seller can choose between these two methods.

The legislation in this field is relatively detailed, but it does not answer certain questions. In particular, this is the case when just an abstract percentage of the whole real estate is sold. Similar problems also arise when several partners own the real estate and the gain is to be calculated for them individually. In the latter case, a rule seems to have developed in the case law which means that the costs for improvements may be divided among the partners in accordance with who paid for them. This may normally be realistic, but it also increases the ability of the partners to transfer capital gains taxation between themselves in a manner which can, in principle, be questionable.

Chapter 10

Real estate sales which are carried out as trade are not taxed according to the rules for capital gains taxation. The most important difference is that the entire nominal gain is taxable. The prerequisites which are used to determine whether or not a sale is commercial are examined in Chapter 10. The decisive factor is the extent and regularity with which the sales occur.

Chapter 11

This chapter deals with how transactions implying that a capital gain is realized are distinguished from transactions which only mean that the yield from the asset is realized.

A capital gain is a function of an increase or expected increase in yield. This value can be realized either through a sale of the property or successively through receipt of the yield from the property. The borderline between a complete transfer and the transfer of a limited right to use the property (renting the property, etc) depends on the real meaning of the transaction. A transfer of the right to use the property for an unlimited time in exchange for a specific, previously determined, one-time compensation is treated as a complete transfer. Through the use of this method, practically all payments which involve a permanent reduction in the value of real estate are taxed as capital gains.

On the other hand, payments for transfers limited in time are taxed successively. Certain transfers that are limited in time have many similarities to transfers for an unlimited time. They can be for a very long time period and be based on payments that are determined in advance. How these cases are to be taxed is unclear. It seems reasonable that part of the compensation should be taxed immediately and that the rest should be taxed successively during the time the property is utilized.

Chapter 12

This chapter deals with the rules regarding the point in time when a capital gain is to be taxed.

The tax liability for a capital gain is not always incurred immediately when the asset is transferred. In order to take the taxpayer's ability to pay into account to a certain extent, the tax liability is triggered when the first payment on the purchase price becomes available. Then the entire capital gain is taxed. All types of payment, for example, assets received in exchange or a buyer's assumption of the seller's debts, should be considered to be the types of payment that trigger a tax obligation.

In the calculation of capital gains, only amounts which can currently be accurately determined are used. If at the time of the transaction it is agreed that part of the price will be determined in the future, for example, by taking the future appreciation of the property into account, that part of the price will not be taxed until it can be determined.

In other cases the value of the payments is considered to be determinable at the time of the transaction, but later the valuation is shown to be wrong. The value of a promissory note can be overestimated, for example because of the

insolvency of the buyer. In these cases it is possible to disregard the original calculation and do a new one. A prerequisite however is that the original valuation is considered to be wrong. If, on the other hand, the asset has decreased in value after it was received as payment there is a separate loss which can be realized through sale of the asset. In practice, however, there is a presumption that the latter capital loss already existed when the asset was transferred which allows a correction of the original capital gain calculation.

Chapter 13

The distinction between payments that relate to a property's yield as opposed to its market value at the time of sale is discussed in this chapter.

Normally at the time of a sale there is a settlement of accounts between the seller and buyer as to the rent, etc, from the property. If this is not accounted for openly but instead affects the purchase price of the property, the distribution of income between taxation of ordinary income and capital gains taxation will be materially inacurrate. These issues are not regulated in any great detail in the legislation or case law. Normally though, a settlement of accounts should take place in regard to taxation even if it is not shown in the sales contract. This means, for example, that if a seller has received rent in advance, and the sales price has been reduced to a similar extent, then at the time of taxation the value of the advance rent should be added to the sales price and the seller's taxation regarding the rent should be decreased in an equivalent amount. That amount will be taxed as rental income for the buyer.

If the seller retains the right to receive a yield from the property after it is sold, the value of this right can also be considered to be part of the purchase price. The uncertainty, however, regarding the value of this right should result in taxation as the yield is realized. It is unclear whether such postponed taxation is allowed according to current law or if the entire value of the right to receive a future yield is subject to immediate capital gains taxation.

Chapter 14

The transfer of real estate through inheritance and gifts is examined in this chapter.

Gifts of real estate do not result in any taxation of the transferor. The continuity in taxation is maintained by placing the transferee in the same tax position as the transferor in regard to the property. The same applies to inheritance except that the heir may choose to use a new basis which, in principle, should be equivalent to the market value at the time of the

inheritance. This results in the exception of any appreciation prior to the inheritance from capital gains taxation.

Whether a transfer of real estate is a gift or a sale is said to be determined in accordance with the dominant characteristics of the transaction. In reality, however, this method means that if the purchase price is less than the assessed value of the property, a transfer of value without compensation exists, and that is normally enough for the whole transaction to be considered as a gift. The designation given to a transaction has no direct importance, but if it is clear that there is no beneficial purpose behind the transaction, it should not be treated as a gift.

The borderline between gifts and sales is somewhat artificially standardized. Therefore it does not always correctly take the tax-paying ability of the transferor and transferee into account. The author proposes that it would be better if the transferor is taxed for the part of the purchase price which exceeds the basis of the property. In that case the transferee could use the purchase price as his basis, which means that the transaction is treated as a sale. Furthermore, transactions where the purchase price is less than both the transferor's basis and the market value of the property should be treated as gifts.

Chapter 15

This chapter provides an evaluation of the current legislation and case law dealt with above. The basic aim of the law in this field is to provide calculations of capital gains that are as correct as possible, and to maintain continuity in their taxation. However, as indicated above, calculations of capital gains are not always materially correct. Among other things, this is because the principles set down in the older case law, from the time when capital gains taxation was an extraordinary phenomenon, are still in use.

KÄLLFÖRTECKNING

LITTERATUR

Aarbakke, Magnus, Skatt på inntekt, Oslo 1984.

Anclow, Per, Till frågan om äganderätten till efterlevande makes giftorättsgods, SN 1968 s 211–214.

Allan, Charles M, The theory of taxation, London 1971.

Andersson, Christer, Oavsiktligt byte av inkomstslag, SN 1983 s 130 -136.

Andersson, Edward, Inledning till skatterätten, 2 uppl Helsingfors 1975.

Andersson, Rolf och Öberg, Sten, Reavinst – fastighet. Något om konsumering av ingångsvärde vid delavyttring och markupplåtelse, SN 1978 s 438–441.

desamma, Reavinst – fastighet. Mer om konsumering av ingångsvärde, SN 1979 s 139–142.

Bahr, Stig von, Reavinst – fastighet. Ytterligare om konsumering av ingångsvärde, SN 1978 s 462–463.

dens, Kommentar, SN 1979 s 142.

Bengtsson, Bertil och Victorin, Anders, Hyra och annan nyttjanderätt till fast egendom, 2:a uppl Stockholm 1985.

Bergström, Sture, Skatter och civilrätt, Stockholm 1978.

dens, Private law and tax law, Scandinavian Studies in Law, Stockholm 1979 s 31–51.

dens, Skattekonsekvenser vid dold äganderätt till andra makens fastighet, SN 1983 s 273–282.

dens, Ogiltighet ur civilrättslig och skatterättslig synvinkel, Stockholm 1984

dens, Hur bör förarbetena användas vid tolkning av skattelag, SN 1984 s 309–327.

dens, Fem nya skatteflyktsmål, SN 1985 s 313–321.

dens, Nya omständigheter som grund för omprövning av lagakraftvunna taxeringar, SST 1985 s 742–749.

Bjørn, Ole, Hulgaard, Lida och Michelsen, Aage, Laerebog om indkomstskat, 5 uppl Köpenhamn 1985.

Bratt, Johan, Arv och gåva – kunna de inkomstbeskattas?, SST 1950 s 7–27.

dens, Gåva, köp eller bådadera?, SST 1961 s 326–328.

Break, George F, On the deductibility of capital losses under the income tax, Journal of Finance 1952 s 214–229.

Brinner, Roger E, Inflation and the definition of taxable personal income, Inflation and the income tax, red Aaron, Washington 1976 s 121–145 .

Brottsförebyggande rådets PM 1982:4, Beskattning av vissa aktievinster vid utlandsflyttning m m.

Bylin, Hans, Om inkomstbegreppet, SN 1959 s 369–381.

dens, Till frågan om de blandade fången, SN 1961 s 453–460.

dens, Något om avdrag för kostnader för rivning, evakuering och arkitektkostnader, SN 1968 s 267–274.

Chirelstein, Marvin A, Fruit-tree and the ordinary income base, University of Bridgeport Law Review 1980 s 1–17.

dens, Federal income taxation, 3:e uppl New York 1982.

Dahlin, Hans, Hur skall aktiebolags kostnad för gåvoskatt betraktas?, SN 1981 s 327 -328.
David, Martin, Alternative approaches to capital gains taxation, Washington 1968.
Davidson, David, Om beskattning af spekulationsvinst såsom inkomst, Ekonomisk tidskrift 1907 s 384–402.
dens, Om beskattning af s k realisationsvinst, Ekonomisk tidskrift 1914 s 12–36.
dens, Om beskattningsnormen vid inkomstskatten, i SOU 1923:70.
Du Rietz, Gunnar, Hushållens skatteproblem, i Skatterna – ett samhällsproblem, Riksbankens Jubileumsfond 1986:1.
Eberstein, Gösta, Om skatt till stat och kommun enligt svensk rätt, del I, Stockholm 1929.
dens, Om gränsen mellan beskattningsbar inkomst och kapitalförvärv, Festskrift till Lundstedt, Uppsala 1947 s 141–151 .
Ekman, Gösta, De nya reglerna för beskattning av vinst vid fastighetsavyttring, SST 1968 s 1–35.
Ekman, Gösta och Tivéus, Ulf, Skatt på aktier, 3:e uppl Stockholm 1984.
Ekman, Gösta och Sterner, Harry, Skatt på fastighetsvinst, Stockholm 1969.
Englund, Göran, Om inkomstskattefaktorn vid beskattning av benefika förvärv, Stockholm 1960.
dens, Om normerna för inkomstbeskattning av givare och gåvotagare, SST 1961 s 193–208.
dens, Rätt beskattningsår vid kontantmässig inkomstberäkning, Stockholm 1962.
dens, Andel i framtida försäljningsbelopp, SST 1979 s 699–710.
dens, Realisationsvinstbeskattning efter dödsfall, SST 1980 s 661–667.
dens, Beskattning av arv och gåva, 6:e uppl Stockholm 1984.
Englund, Peter, Taxation of capital gains on owner-occupied homes, Accrual vs Realization, European Economic Review 1985 s 311–334.
Epstein Richard, The consumption and loss of personal property under the internal revenue code, Stanford Law Review 1971 s 454 - 472.
Fridell, Ingvar, Beräkning av tomträttsavgäld för småhus, Svensk Juristtidning 1985 s 65–68.
Föreningen Auktoriserade Revisorers rekommendation nr 3, Redovisning av materiella anläggningstillgångar.
Geijer – Rosenqvist – Sterner, Skattehandbok del I, 8:e uppl Stockholm 1977 (cit GRS 1977).
desamma, Skattehandbok del II, 4:e uppl 1959 avseende praxis 1909–1958 och 7:e uppl 1980 avseende praxis 1959–1979.
GRS Skattehandboken, del 1 och 2, Stockholm 1985. Författare se Sterner (cit GRS 1985).
Goode, Richard, The individual income tax, Washington 1976.
dens, The economic definition of income, Comprehensive income taxation, red Pechman, Washington 1977 s 1–29.
Hagstedt, Jan Anders, Om beskattning av stiftelser, Stockholm 1972.
Hagstedt, J, Håkansson, B, Lindell H, Margulies H och Schalin C E, Köp och försäljning av företag, Stockholm 1979.
Handbok för skatteförvaltningen, Skattestyrelsens publikation 181, Helsingfors 1980.

Hedborg, Gustaf, När föranleder gåva inkomstbeskattning hos givaren?, SST 1949 s 261–276.
dens, När skall gåvogivare inkomstbeskattas?, SST 1951 s 20–25.
Helmers, Dag, Kringgående av skattelag, Stockholm 1956.
Hellner, Jan, Särskild Avtalsrätt II Kontraktsrätt, 1984.
dens, Skadeståndsrätt, 4:e uppl Stockholm 1985.
Hellner, Åke, Periodiskt understöd och underskott, Lund 1959.
dens, Bolagsbildning ur skatterättslig synvinkel, Stockholm 1962.
Hicks, John, Value and capital, Oxford 2:a uppl 1946.
Hjerner, Lars A E, Sken – bulvanskap – kringgående. Genomsyn eller förträgning, Festskrift till Thornstedt, Stockholm 1983 s 269–304.
Koch, Sverre och Krefting, Carl Erik, Gevinstbeskatning ved avhendelse av fast eiendom, Oslo 1981.
Kuylenstierna, Carl W U, Anteckningar i anslutning till en doktorsavhandling om periodiskt understöd och underskott, SST 1960 s 117–147.
dens, Om beskattning av indexlån. Några principiella synpunkter, SST 1966 s 98–117.
Lindahl, Erik, Om kapitalvinster och kapitalförluster vid inkomstberäkningen, Skrifter tillägnade Thyrén, Lund 1926 s 309 -342.
dens, The concept om income, Economic essays in honour of Gustav Cassel, London 1933 s 399–407.
Lindencrona, Gustaf, Föräldrar och barn ur inkomst- och förmögenhetsskatterättslig synvinkel, Stockholm 1974.
dens, Förarbetenas betydelse vid tolkning av svensk skattelag, Festskrift till Thornstedt, Stockholm 1983 s 491–504.
dens, Skatteförmågeprincip och individuell beskattning, Festskrift till Jan Hellner, Stockholm 1984 s 337–351.
dens, Det amerikanska finansdepartementets skatteförslag, SN 1985 s 129–139.
Lodin, Sven-Olof, Rätt eller Lätt. Skattelagstiftningens Scylla och Carybdis, Festskrift till Juridiska föreningen, Uppsala 1969 s 61–75.
dens, Koncernbeskattning i USA, Stockholm 1973.
dens, Lagstiftning mot internöverlåtelser av aktier – förslag till modifiering, SST 1973 s 523–535.
dens, Skatter i kris, Stockholm 1982.
Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter och Silfverberg, Christer, Welinders Beskattning av inkomst och förmögenhet, 2:a uppl Lund 1984 (cit LLMS).
Löfgren, Sigurd, Redovisningssynpunkter på allframtidsrätter, SN 1968 s 378–380.
Mattsson, Nils, Bolagskonstruktioner och beskattningseffekter, Stockholm 1974.
dens, Aktiebolagens finansieringsformer, Stockholm 1977.
dens, Hur tolkas skattelag?, SST 1981 s 291–313.
McNulty, John K, Federal income taxation of indivuals, 3:e uppl St Paul 1983.
Melz, Peter, Förbättringskostnader på schablonbeskattad fastighet, SN 1981 s 227–234.
dens, Ny lag om handelsbolag och enkla bolag, SN 1981 s 368– 378.
dens, Något om realisationsvinstbeskattningens kostnadsbegrepp, SN 1983 s 225–244 och 369–389.

dens, Litteraturanmälan av Roos Reavinst på fastighet, SN 1984 s 112–115.
dens, Litteraturanmälan av Norell Inkomst av hyresfastighet, SN 1985 s 343–348.
Mutén, Leif, Om "indexobligationers" beskattning, SST 1953 s 314–323.
dens, Nödvändig kostnad, SN 1959 s 144–148.
dens, Inkomst eller kapitalvinst, Stockholm 1959.
dens, Företagsbeskattningsproblem, Industriproblem, Stockholm 1960 s 46–71 (cit 1960 I).
dens, Inkomstskatteproblem vid arv och gåva, SN 1960 s 351–365.
dens, Skatterättsliga förutsättningar för civilrättsliga avtal, Rättsvetenskapliga studier till Hult, Uppsala 1960 s 369–412 (cit 1960 II).
dens, Rätt beskattningsår, SN 1962 s 417–422.
dens, Om bolagsbildning och mycket mera, SST 1963 s 238 -253.
dens, Sken och verklighet i aktieaffärer, SST 1965 s 331–343.
dens, Some general problems concerning the capital gains tax, British Tax Review 1966 s 138–145.
dens, Volvo-SKF-målet, SN 1968 s 205–210.
Nial, Håkan, Om handelsbolag och enkla bolag, 2:a uppl Stockholm 1983.
Nilsson, Folke och Toftered, Lennart, Skatte- och deklarationshandboken, 2:a uppl Stockholm 1986.
Paish, F W, Capital value and income, Economica 1940 s 416–418.
Persson, Mats, Reavinst på bostadsrätt – analys av de nya skattereglerna, Ekonomisk Debatt 1984 s 13–24.
Popkin, William D, The deep structure of capital gains, Case Western Reserve Law Review 1983 s 153–438.
Prawitz, Gunnar, Det finansrättsliga inkomstbegreppet, Uppsala 1927.
Rabe, Lars, Något om rätt till avdrag för skadestånd, SST 1961 s 411–423.
Rennerfelt, Gunnar, På förfluten tid belöpande ersättning, utgiven enligt vattenlagen för bestående skada, SN 1973 s 549–557.
Richards, Ken, Capital gains and interest rate changes – a theoretical correction, National Tax Journal 1981 s 137–140.
Rodhe, Knut, Obligationsrätt, Stockholm 1956.
Roos, Olle, Reavinst på fastigheter, Göteborg 4:e uppl 1982.
dens, Handel med värdepapper, SST 1985 s 733–741.
Riksskatteverket, Handledning för taxering, Stockholm 1985.
Sandels, Claes, Om sammanträffande av arvsskatt och inkomstskatt, SST 1945 s 355–365.
dens, Aktievinstbeskattningen, fondaktiemetod och preferensaktiemetod, SN 1968 s 129–133.
dens, Den eviga frågan om de evärderliga rättigheterna – en metoddiskussion, SN 1968 s 367–377.
Sandström, K G A, Om beskattning av inkomst av rörelse, 2:a uppl Stockholm 1944 och 3:e uppl Stockholm 1951.
dens, Om beskattning av tjänst, Stockholm 1945 (cit 1945 I).
dens, Om förmögenhetsskatt samt beskattning av inkomst av kapital, Stockholm 1945 (cit 1945 II).
dens, Om principerna för en rättvis beskattning, Stockholm 1947.

Seltzer, Lawrence H, The nature and tax treatment of capital gains and losses, New York 1951.
Seth, Staffan, Köp – Gåva? SN 1982 s 269–274.
Shoup Carl S, Taxation of capital gains abroad, Australian Tax Forum 1984 s 196–212.
Sterner, Harry, Ersättningar enligt vattenlagen, för upplåtelse av rätt att framdraga ledningar över fastighet och för upplåtelse av vägrätt, SST 1945 s 279–295.
dens, Frågan om undantagsförmånerna avgjord, SST 1946 s 165–166.
Sterner, Harry, Ekman, Gösta, Berglöf, Sigvard och Gustafsson, Arne, GRS Skattehandboken del 1 och 2, Stockholm 1985 (cit GRS 1985).
Sundin, Jan, Något om begreppet engångsersättning vid realisationsvinstbeskattningen, SN 1972 s 209–213.
Tegnander, Hans, Om beskattning av byggnadsrörelse – en översikt, SN 1978 s 185–202.
dens, Aktuell praxis beträffande byggnadsrörelse och handel med fastigheter, SN 1980 s 123–130.
dens, Byggnadsrörelse och handel med fastigheter. Några aktuella rättsfall, SN 1983 s 53–61.
dens, Handel med fastigheter, Fastighetstidningen nr 10 1984 s 25–26.
Thorell, Per, Skattelag och affärssed, Stockholm 1984.
dens, Skattefrågor vid byte av företagsform, SN 1985 s 369–390.
dens, Den skattemässiga behandlingen av kursvinster och kursförluster på fordringar och skulder, Juridisk nationalrapport vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium 1985.
Tivéus, Ulf, Något om realisationsvinstbeskattning av fordringsrätter, SN 1979 s 263–268.
dens, Beskattning av optionsrätter m m, SST 1984 s 194 -202.
Toftered, Lennart, Markvinstbeskattning i praktisk tillämpning, SN 1971 s 23 – 32.
dens, Beskattning av upplåtelse- och skadeersättningar, SST 1980 s 323–331.
Victorin, Anders och Melz, Peter, Bostadsrätt, 2:a uppl Stockholm 1985.
Walberg, Sten, Om beskattning av markvärdestegring, SN 1966 s 249–260.
Warren, Alvin C, The deductibility by individuals of capital losses under the federal income tax, University of Chicago Law Review 1973 s 291–326.
Welinder, Carsten, Inkomsten som mått på skatteförmågan, SST 1938 s 206–249.
dens, Inkomstbegreppet inom ekonomisk teori och bokföringspraxis, Studier i ekonomi och historia tillägnade Eli F Heckscher, Uppsala 1944 s 303–317.
dens, Kapitalvinst contra avkastning, SST 1959 s 353–370.
dens, Något om beskattning av benefika förvärv, SST 1960 s 449–472.
dens, Replik till Göran Englund, SST 1961 s 209–216.
dens, Rätt beskattningsår vid icke bokföringsmässig inkomstberäkning, SST 1962 s 364–384.
dens, Skatter och värdesäkring, SST 1964 s 1–22.
dens, Om kapitalförluster, SST 1965 s 101–122 och 307–330.
dens, Beskattning av fastighetsvinster. Teori och praktik, SST 1968 s 36–61.
dens, Skattepolitik, Lund 1976.
dens, Beskattning av inkomst och förmögenhet del 1 och 2, 8:e uppl Lund 1981.
Werin, Lars, Ekonomi och rättssystem, 2:a uppl Stockholm 1982.

Westerlind, Peter, Kommentar till Jordabalken 1–5 kap, Stockholm 1971.
dens, Kommentar till Jordabalken 7 kap, Stockholm 1984.
Wetzler, James W, Capital gains and losses, Comprehensive income taxation, red Pechman, Washington 1977 s 115–153.
Whalley John, Capital gains and interest rate changes – an extension of Paish's argument, National Tax Journal 1979 s 87–91.
dens, Capital gains taxation and interest rate changes: a reply, National Tax Journal 1981 s 141.
Wicksell, Knut, Inkomstbegreppets historiska utveckling, SOU 1923:70 s 1–39.
dens, Några erinringar, SOU 1923:70 s 63–70.
dens, Inkomstbegreppet i skattehänseende och därmed sammanhängande skattefrågor, SOU 1923:70 s 40–62.
Zimmer, Fredrik, Inntektsbegrepp og rettsutvikling, Oslo 1982.

PROPOSITIONER

1921:213	om ändring i förordningen den 28 oktober 1910 om inkomst- och förmögenhetsskatt m m.
1927:102	med förslag till kommunalskattelag.
1943:12	med förslag till förordning om kupongskatt m m.
1946:105	om ändring i kommunalskattelagen (allframtidsupplåtelser).
1951:170	om ändring i kommunalskattelagen.
1953:187	om ändring i kommunalskattelagen (schablonbeskattning).
1966:24	om införande av lag om vad som är fast egendom.
1966:90	om ändrad lydelse av 35 § 2 och 4 mom KL.
1967:153	om ändring i kommunalskattelagen.
1968:88	om ändring i kommunalskattelagen.
1969:100	om ändring i kommunalskattelagen.
1971:135	om ändring i kommunalskattelagen.
1972:120	om jordbruksbeskattning.
NJA II 1972	Förarbetena till Jordabalken.
1973:181	om egendomslivräntor.
1975/76:180	om ändrade regler för beskattning av realisationsvinster.
1978/79:54	om ändrade regler för uppskov med beskattning av realisationsvinst m m.
1979/80:40	om fastighetstaxering m m.
1980/81:17	med förslag till lag mot skatteflykt m m.
1980/81:32	om ändrade regler för beskattning av realisationsvinst.
1980/81:39	om stimulans av aktiesparandet.
1980/81:68	om ändrade regler för den skattemässiga behandlingen av inventarier, fastigheter och pågående arbeten m m. Del A och B.
1980/81:104	med förslag ang beskattning av realisationsvinst vid avyttring av del av fastighet och beräkning av substansminskning.
1981/82:197	om reformerad inkomstbeskattning.

1982/83:144 om utvidgning av skattskyldigheten i Sverige för aktievinster m m.
1983/84:48 om ändring i beskattningen av realisationsvinster på börsaktier m m.
1983/84:67 om ändrade beskattningsregler för realisationsvinster på bostadsrätter.
1983/84:140 om ändrade regler för beskattningen av egendomslivräntor.
1984/85:32 om riktlinjer för det framtida arbetet mot ekonomisk brottslighet m m.
1984/85:93 om kulturarbetarnas skatteförhållanden m m.
1984/85:107 om ändring i lagen om rätt till fiske m m.
1984/85:193 om beskattning av konvertibla skuldebrev och optionslån.
1984/85:222 om allmän fastighetstaxering . . .m m.
1985/86:78 om beskattning vid avyttring av tillgångar som förvärvats genom utdelning.

BEVILLNINGSUTSKOTTETS BETÄNKANDEN

1933:40

SKATTEUTSKOTTETS BETÄNKANDEN

1971:64 om ändring i KL.
1975/76:63 om ändrade regler för beskattning av realisationsvinster.
1979/80:10 om beskattning av statsskuldväxlar m m.
1980/81:10 om ändrade regler för beskattning av realisationsvinst vid fastighetsavyttring.
1980/81:40 om beskattning av realisationsvinst vid avyttring av del av fastighet och beräkning av substansminskningsavdrag.
1982/83:51 om utvidgning av skattskyldigheten i Sverige för aktievinster m m.
1983/84:11 om beskattningen av realisationsvinster på börsaktier m m.
1983/84:13 om ändrade beskattningsregler för realisationsvinster på bostadsrätter.
1983/84:52 om ändrade regler för beskattningen av egendomslivräntor.

OFFENTLIGA UTREDNINGAR

SOU 1923:69, Betänkande om inkomst- och förmögenhetsskatt. Förslag till förordning jämte motivering.
SOU 1923:70, bilagor.
SOU 1924:53, Betänkande ang den kommunala beskattningen. Del I.
SOU 1924:54, Del II.
SOU 1931:40, Betänkande med förslag till ändrade bestämmelser angående beskattning av aktiebolag och andra näringsföretag m m.

SOU 1949:9, Betänkande ang beskattning av realisationsvinster m m.
SOU 1957:43, Markvärdeutredningen.
SOU 1963:52, Om åtgärder mot skatteflykt.
SOU 1964:2, Indexlån. Del II.
SOU 1965:72, Aktievinsters beskattning.
SOU 1966:23, Markfrågan.
SOU 1971:46, Teknisk översyn av kapitalbeskattningen.
SOU 1972:87, Periodiskt understöd vid beskattningen.
SOU 1975:53, Beskattning av realisationsvinster.
SOU 1977:86, Beskattning av företag.
SOU 1982:1, Real beskattning.
SOU 1982:3, bilagor till realbeskattningsutredningen.
SOU 1983:47, Skatteregler om reservering för framtida utgifter.
SOU 1984:21, Förenklad självdeklaration.
SOU 1984:37, Rullande fastighetstaxering m m.
SOU 1985:38, Reavinstuppskov. Del 1 förslag.
SOU 1985:39, Reavinstuppskov. Del 2 bilagor.

DEPARTEMENTSSTENCILER

Ds B 1977:2, Avdrag för gåvor.
Ds B 1980:9, Delavyttring, substansminskning m m.
Ds Fi 1982:6, Reavinst på bostadsrätter.
Ds Fi 1984:1, Egendomslivräntor.
Ds Fi 1986:4, Latent skatteskuld vid arvs- och gåvobeskattning.

RÄTTSFALLSREGISTER

Hänvisning sker till sida i boken.

Regeringsrättens Årsbok

RÅ 1911 ref 72 88
RÅ 1914 ref 109 65
RÅ 1923 ref 35 349
RÅ 1926 ref 5 349
RÅ 1927 ref 32 24, 168
RÅ 1929 Fi 20 254
RÅ 1930 ref 51 103, 104
RÅ 1932 ref 60 218, 249
RÅ 1933 ref 43 60, 193
RÅ 1933 ref 45 166
RÅ 1937 ref 13 313
RÅ 1937 ref 63 67
RÅ 1938 ref 11 65
RÅ 1938 ref 54 313
RÅ 1939 ref 64 71
RÅ 1940 ref 37 218
RÅ 1940 Fi 352 80
RÅ 1940 Fi 541 164, 167
RÅ 1941 ref 51 358, 359, 360
RÅ 1941 Fi 196 103
RÅ 1941 Fi 511 65, 263
RÅ 1941 Fi 550 167
RÅ 1942 ref 48 79, 319
RÅ 1942 Fi 215 103
RÅ 1943 ref 9 344, 356
RÅ 1943 ref 19 81, 298
RÅ 1943 ref 53 242
RÅ 1943 Fi 379 298
RÅ 1946 ref 11 312, 313
RÅ 1946 ref 26 80, 312, 322
RÅ 1947 ref 7 318
RÅ 1947 ref 16 259
RÅ 1947 ref 45 319
RÅ 1947 ref 47 350
RÅ 1948 Fi 105 70
RÅ 1948 Fi 1055 71
RÅ 1949 ref 48 323
RÅ 1949 Fi 278 168
RÅ 1949 Fi 509 167
RÅ 1949 Fi 640 314
RÅ 1949 Fi 1113 90
RÅ 1949 Fi 1417 257, 261
RÅ 1950 ref 5 64, 152, 323, 324
RÅ 1950 ref 33 346
RÅ 1950 ref 40 202, 231
RÅ 1950 Fi 96 70, 71
RÅ 1951 Fi 367 102
RÅ 1952 Fi 910 134
RÅ 1952 Fi 1341 260, 261
RÅ 1953 Fi 2028 322
RÅ 1953 Fi 313 240
RÅ 1953 Fi 774 68, 359
RÅ 1954 ref 27 124, 133
RÅ 1954 Fi 382 262
RÅ 1954 Fi 865 286
RÅ 1954 Fi 1276 314
RÅ 1954 Fi 1519 260
RÅ 1955 ref 41 331
RÅ 1955 Fi 1180 164, 168
RÅ 1955 Fi 2118 134
RÅ 1956 Fi 17 286
RÅ 1957 ref 1 317
RÅ 1957 Fi 110 322
RÅ 1957 Fi 215 322
RÅ 1957 Fi 901 103
RÅ 1957 Fi 1084 65, 263
RÅ 1957 Fi 1180 109
RÅ 1957 Fi 2703 167
RÅ 1958 ref 8 130
RÅ 1958 ref 33 166
RÅ 1958 ref 52 313
RÅ 1958 Fi 169 313
RÅ 1958 Fi 1679 235
RÅ 1958 Fi 1940 65, 263
RÅ 1958 Fi 2631 234
RÅ 1959 Fi 1525 135
RÅ 1960 Fi 1180 97, 307
RÅ 1960 Fi 152 86, 186
RÅ 1961 Fi 117 80
RÅ 1961 Fi 394 302
RÅ 1962 ref 46 362
RÅ 1962 Fi 1550 271
RÅ 1963 ref 36 268, 277
RÅ 1963 Fi 121 232
RÅ 1963 Fi 1392 234
RÅ 1963 Fi 1468 322
RÅ 1964 Fi 105 68, 124, 133
RÅ 1964 Fi 1297 168
RÅ 1964 Fi 2084 106

RÅ 1965 Fi 7 240, 242, 249, 250
RÅ 1965 Fi 1271 232
RÅ 1965 Fi 1818 106
RÅ 1965 Fi 1473 232
RÅ 1965 Fi 270 168
RÅ 1966 ref 38 358
RÅ 1966 Fi 431 67
RÅ 1966 Fi 506 359
RÅ 1966 Fi 816 93, 102
RÅ 1966 Fi 1240 302
RÅ 1967 ref 7 319
RÅ 1967 ref 28 331
RÅ 1967 ref 32 190
RÅ 1967 ref 54 111
RÅ 1967 Fi 160 81
RÅ 1967 Fi 731 135
RÅ 1967 Fi 1346 202, 231
RÅ 1967 Fi 1446 214
RÅ 1968 ref 5 111
RÅ 1968 ref 56 116
RÅ 1968 Fi 82 286
RÅ 1968 Fi 209 a) 90
RÅ 1968 Fi 981 286
RÅ 1969 Fi 213 81, 82
RÅ 1969 Fi 1334 350
RÅ 1969 Fi 1459 240
RÅ 1969 Fi 2032 168
RÅ 1969 ref 32 345, 346
RÅ 1969 ref 62 80, 314, 322
RÅ 1970 ref 9 111
RÅ 1970 Fi 190 351
RÅ 1970 Fi 1590 97, 307
RÅ 1970 Fi 1612 134
RÅ 1971 Fi 1653 232
RÅ 1971 ref 7 156
RÅ 1972 ref 22 152
RÅ 1972 ref 51 300
RÅ 1972 A 242 240
RÅ 1972 Fi 676 183
RÅ 1972 Fi 694 80
RÅ 1972 Fi 831 359
RÅ 1972 Fi 1301 277
RÅ 1973 ref 93 99, 156, 289
RÅ 1973 A 59 284
RÅ 1973 A 202 80
RÅ 1973 Fi 725 223
RÅ 1974 ref 6 268, 271, 272
RÅ 1974 ref 10 104
RÅ 1974 B 293 364, 355
RÅ 1975 ref 108 102, 255
RÅ 1975 ref 39 123
RÅ 1975 ref 43 259
RÅ 1975 ref 54 281, 282
RÅ 1975 Aa 749 202
RÅ 1975 Aa 918 353
RÅ 1976 ref 6 331
RÅ 1976 ref 20 185, 186
RÅ 1976 ref 28 302
RÅ 1976 ref 43 268, 272
RÅ 1976 ref 86 168, 204, 205
RÅ 1976 ref 104 298
RÅ 1976 ref 150 153
RÅ 1976 Aa 15 214
RÅ 1976 Ba 307 281
RÅ 1977 ref 13 223
RÅ 1977 ref 39 65, 167, 268, 269, 273, 276, 285
RÅ 1977 ref 44 219
RÅ 1977 ref 85 125
RÅ 1977 ref 121 340
RÅ78 1:13 298
RÅ78 1:82 214
RÅ78 1:94 238, 239, 248
RÅ 1978 Aa 118 214
RÅ 1978 Aa 155 213
RÅ79 1:2 340, 341, 342
RÅ79 1:46 216
RÅ79 1:65 323
RÅ79 1:79 119, 184
RÅ79 1:98 102
RÅ 1979 Aa 67 298
RÅ 1979 Aa 75 238, 239
RÅ 1979 Aa 103 361
RÅ 1979 Aa 228 361
RÅ 1979 Aa 245 70
RÅ 1979 Ba 128 283
RÅ80 1:10 238
RÅ80 1:14 198
RÅ80 1:24 322, 323
RÅ80 1:28 101
RÅ80 1:29 105
RÅ80 1:57 104
RÅ80 1:69 186
RÅ80 1:82 152, 155, 278
RÅ 1980 Aa 40 152
RÅ 1980 Aa 89 283
RÅ 1980 Aa 150 213
RÅ 1980 Aa 190 64, 152
RÅ 1980 Aa 195 298
RÅ81 1:2 153

RÅ81 1:4	211, 212
RÅ81 1:29	344, 345, 346, 353, 363
RÅ81 1:36	67, 92, 263
RÅ81 1:46	122
RÅ81 1:67	265
RÅ81 1:76	359
RÅ81 1:89	331
RÅ 1981 Aa 15	281, 283
RÅ 1981 Aa 79	81, 231, 241
RÅ82 1:10	165, 166, 167
RÅ82 1:15	184, 185, 186, 189, 192, 194
RÅ82 1:21	233
RÅ82 1:82	81, 82, 180
RÅ82 1:84	74, 88, 89, 182
RÅ 1982 Aa 30	293
RÅ 1982 Aa 43	184, 189
RÅ 1982 Aa 65	204
RÅ 1982 Aa 72	298
RÅ 1982 Aa 80	213
RÅ 1982 Aa 127	213
RÅ 1982 Aa 148	358
RÅ 1982 Aa 152	297
RÅ83 1:21	118
RÅ83 1:34	346, 371
RÅ83 1:35	70
RÅ83 1:56	74
RÅ83 1:76	89, 181
RÅ83 1:77	60, 67, 298
RÅ83 1:79	299
RÅ83 1:90	67
RÅ 1983 Aa 62	280, 282, 283, 284
RÅ 1983 Aa 111	259
RÅ 1983 Aa 133	283
RÅ 1983 Aa 137	349
RÅ 1983 Aa 167	258
RÅ 1983 Aa 170	211
RÅ 1983 Aa 208	192
RÅ 1983 Ba 14	258, 260, 344, 345, 357, 372
RÅ84 1:1	67, 188
RÅ84 1:13	29
RÅ84 1:31	155, 287
RÅ84 1:39	298
RÅ84 1:44	111
RÅ84 1:46	333, 369
RÅ84 1:60	65, 319
RÅ84 1:66	181
RÅ84 1:90	85
RÅ84 1:92	359
RÅ 1984 Aa 2	99
RÅ 1984 Aa 66	298
RÅ 1984 Aa 81	300, 301
RÅ 1984 Aa 104	169, 170, 370
RÅ 1984 Aa 111	317
RÅ 1984 Aa 115	99
RÅ 1984 Aa 189	169
RÅ85 1:14	112
RÅ85 1:25	298, 300
RÅ85 1:34	319
RÅ85 1:43	258, 260
RÅ85 1:51	82, 87, 347
RÅ85 1:64	71, 101

Regeringsrättsdomar,

som inte hunnit publiceras i RÅ vid tidpunkten för deras behandling i avhandlingen har betecknats med domens datum. Här har även domarnas beteckning i RÅ angivits då kännedom om denna beteckning senare erhållits.

1985.03.06	164,167
1985.08.16 (RÅ85 1:68)	86, 186
1985.10.14	89, 180, 182
1985.10.31 (RÅ85 1:69)	346, 355
1985.12.13	355
1985.12.18	286, 287
1985.12.20 (RÅ85 1:89)	83, 284
1986.01.21 (RÅ85 1:78)	362
1986.02.11	189
1986.03.06	316
1986.04.07	78, 278, 298, 301

Rättsfallsreferat från Regeringsrätten

RRK R72 1:64	105, 356
RRK R72 1:9	214
RRK R74 1:12	80, 81, 82, 234, 240, 242

Rättsfallsreferat från kammarrätterna

RRK K74 1:38	155	RK80 1:1	100
RRK K75 1:11	238, 248	RK80 1:15	111
RRK K76 1:16	238, 248	RK81 1:16	114
RRK K77 1:2	307, 308	RK82 1:9	153
RK79 1:8	259	RK83 1:6	324
RK79 1:47	102		

Förhandsbesked och anvisningar från Riksskattenämnden och Riksskatteverket

RN 1953 5:4	298, 300	RSV Dt 1974:21	198
RN 1955 5:3	190	RSV/FB Dt 1979:8	361
RN 1955 5:8	80	RSV FB Dt 1979:4	115
RN 1956 5:5 b	71	RSV/FB Dt 1979:10	98, 275, 288
RN 1958 1:12	71	RSV/FB Dt 1980:6	70, 71
RN 1959 1:1	79, 259	RSV/FB Dt 1980:8	323
RN 1959 3:5	350	RSV/FB Dt 1981:6	64, 268, 275
RN 1960 1:4	223, 226, 229	RSV/FB Dt 1981:15	298
RN 1960 1:6	204	RSV/Dt 1981:20	79
RN 1960 4:7	267, 271	RSV/FB Dt 1982:14	214
RN 1962 1:9	351	RSV/FB Dt 1982:23	361
RN 1962 4:9	317, 320	RSV/FB Dt 1982:32	361
RN 1964 4:5	116	RSV/FB Dt 1982:9	153
RN 1965 1:7	224, 225	RSV FB Dt 1983:3	297
RN 1965 5:3	353	RSV/FB Dt 1984:14	300
RN 1967 6:7	101	RSV/FB Dt 1984:17	99
RN 1968 2:3	224	RSV/FB Dt 1985:2	184
RN 1968 2:4	88, 263	RSV/FB Dt 1985:4	355
RN 1968 4:2	224, 225	RSV/FB Dt 1985:6	331
RN 1968 4:3	225	RSV/FB Dt 1985:14	236
RN 1971 1:2	65		

Nytt Juridiskt Arkiv

NJA 1939 s 497	268
NJA 1959 s 304	109, 110
NJA 1975 s 288	348
NJA 1977 s 424	240
NJA 1979 s 610	86
NJA 1982 s 842	87
NJA 1984 s 259	346

SAKREGISTER

Hänvisning sker till sida i boken

A

Absorption
- delavyttring 177
- ingångsvärde 200
Accessionsprincipen 190
Ackumulerad inkomst 34
Aktier
- avyttringstidpunkt 153
-.byte 67, 92, 263
- delningsprincipen 356
- förbehållen utdelning etc 314
- periodiskt vederlag 317
- värderingstidpunkt 74
Aktieöverlåtelser, oviss betalning etc vid utflyttning 269
Allframtidsupplåtelser 229 ff
- engångsersättning 234
- intrångsersättningar 236 ff
- räntedel 80
- rörelse 224
Alternativa ingångsvärden 107 ff
- realisationsförlust 162
- delavyttring 179
- dödsfallsregeln 340
Alternativregeln vid delavyttring 180
Andelshus 183
Anläggningskostnadsbidrag 225
Anstånd med skattebetalning 51
Arrenderätt, se även hyres- och nyttjanderätt
- allframtidsupplåtelse 231 f
Arv 358 ff
- delavyttring 190
- dödsfallsregeln 340 f
Arvinges köp från dödsbo 378
Asymmetri, se även symmetri 166
Avkastning 292 ff
Avkastningsvinst 10
Avlösning av
- egendomslivränta 323
- nyttjanderätt 307
- undantagsförmån 322
Avräkningar mellan köparen och säljaren 292 ff, 388 ff
Avskattningsmetoden 330, 332
Avtal om framtida försäljning 65
Avtrappad avdragsrätt 160
Avtrappad skatteplikt 139, 141
Avverkningsrätt, kontantprincipen 254
Avyttring 64 ff, 232
- amorteringar 268
- eller upplåtelse 218, 232
- konkurs 164
- rätt till elektrisk kraft 319
- realisationsförlust 164
- tidpunkt för 64, 152

B

Belöpandeprincipen, se även bokföringsmässig 254, 294
Benefik avsikt, blandade överlåtelser 353
Benefika överlåtelser, se gåva
Betalning enligt 41 § KL 259 ff
Betalningsansvar, övertagande av 261
Betalningsförmåga 33, 35, 66, 258, 261, 333, 378 f
- gåva 333, 364
- oviss betalning 270
- realisationsförlust 164
Blandade fastighetsöverlåtelser, se även huvudsaklighetsprincipen och gåva
- gåvobeskattning 345
- löpande inkomstbeskattning 345
- realisationsvinstbeskattning 345 ff
- stämpelbeskattning 345
Bodelning 358
- dödsfallsregeln 340
- i livstid 361
Bokföringsmässig inkomstberäkning, se även god redovisningssed 27, 111, 219, 223, 254, 259, 294
- avkastning 307
Bolagsbildning 69
- realisationsförlust 169
Bostadsrätt
- allframtidsupplåtelse 235 f
- avyttringstidpunkt 153
- byte 104 f
- delavyttring 191
- delningsprincipen 371
- friköp av fastighet 105
- förbättringskostnader 125

– upplåtelseavgift 235 f
– värdering vid byte 90
Bostadsrättsförening
– förvärv av bostadsrätt 97
Byggnad på annans mark
– allframtidsupplåtelse 231
– entreprenad 287
– förbättringskostnad 187
– fördelning av intäkt 202
Byggnadsrörelse 210 ff, 288
Byte 66 ff
– aktier 67, 92, 263
– blandade överlåtelser 351 f,
– bostadsrätt 104 f
– fastigheter 88 ff, 100 ff
– ingångsvärde 100 ff
– kontantprincipen 263
– markbyten 66
– nyttjanderätt 90, 93, 105 f
– premieobligationer 67
– värdering 74

D

Delavyttring 172 ff
– alternativregeln 175, 180
– hjälpregeln 180
– huvudregeln 175, 179
Delningsprincipen 344, 356 ff, 359, 367
– annan lös egendom 371
Diskonteringsränta 11, 19, 77, 82, 87, 219
Dödsbo 340
– dödsfallsregeln 340
– försäljning av fastighet 359
Dödsfallsregeln 337 ff, 363

E

Egendomslivränta
– blandade överlåtelser 75, 265, 349
– högförräntad köpeskillingsfordran 88
– livsvariga 75 ff
Ersättningskraft 65, 317, 319
– värdering 79
Expropriation, oviss betalning 268, 275
Exekutiv auktion, ingångsvärde 103 f

F

Fastighetsbildning, kapitalförlust 134
Fastighetsreglering 66
Fastighetstillbehör 293
Finansväxel 300
Fiskerätt, allframtidsupplåtelse 233, 240 ff
Flera fastigheter
– blandade överlåtelser 353
– fördelning av försäljningsintäkten 204 ff
Flyttningsersättning 184, 189
Fordran
– omsatt på kapitalmarknaden 79
Framtida avkastning 304 ff
Framtida utgifter, rättelse 285 ff
Fåmansföretag 153
– räntefri fordran 85
Förbättringskostnader 118 ff
– blandad användning av fastigheten 189
– delägares avdragsrätt 184 ff, 381
– delavyttring 177, 185
– gränsdragning mot ingångsvärde 154 ff
– hyresgästs 302 ff
– ideell andel 184 ff, 194
– indexuppräkning 150, 154
– rådighetsökning 97
– rättelse 286
Förbehållen avkastning 310 ff
Fördelning av fastighetens avkastning 295 ff
Fördelning av försäljningsintäkt på
– flera taxeringsenheter 99 f, 204 ff
– olika slags egendom 200 ff
Fördelningspolitiska hänsynstaganden 36, 62
Försiktighetsprincipen 27, 376
Förskottsbetalning
– avkastnings fördelning mellan säljare och köpare 305 ff,
– köpeskilling, kontantprincipen 263
Förskottshyra, periodisering 221 ff
Förskottsränta 298
Första kronans princip 257
– Försäljningsintäkten, se värdering och fördelning av
Förtida betalning, kontantprincipen 259
Förutsebarhet 15, 63, 232, 282
– kontantprincipen 261
Förvärvskälleavdrag, undantagsförmån 313

Förvärvssyfte, se även
spekulationssyfte 210
Förvärvstidpunkten 152 ff

G

Garanti för köpeskillingens värde 270
God redovisningssed 111, 223
Gruvrätt 232
Guldobligation, värdeförändring 298
Gåva, se även huvudsaklighetsprincipen
– dödsfallsregelns tillämpning efter 342
– förbättringskostnad, delavyttring 185
– hel förvärvskälla 331
– omsättningstillgångar 331
Gåvoskatt, del av ingångsvärdet 342

H

Handel med fastigheter 210 ff
Handelsbolagsandel
– delavyttring 191
– fördelning av försäljningsintäkt 184
– retroaktiv avyttring 302
Handpenning, beskattning av 166
Hjälpregeln vid delavyttring 180, 193
Huvudsaklighetsprincipen 344, 359,
365, 371, 380
– byte 351
– flera fastigheter 353
– nuvärdeberäkning 82
– oviss framtida betalning 351
– realisationsförlust 354
Hyresförmånsvärde 121
Hyresgästs förbättringsarbeten,
avkastning 302 ff
Hyresrätt
– byte 92, 105 f
– ersättning för avstående från 65
– värdering 90
Hävning 166

I

Ideell andel 68
– alternativregeln 191
– delavyttring 182
– förbättringskostnad 184 ff, 194
– huvudregeln 191
– kvotdelsmetod 190, 193
– särskiljningsmetod 193
Indexperioden 151
Indextillägg 77
– ränta 298
– ränta vid avyttring 300
Indexuppräkning 142 ff
– hjälpregeln, delavyttring 182
– oviss betalning 276, 386
– realisationsförluster 162
Ingångsvärden 98 ff
– delavyttring 179
– dödsfallsregeln 340
– gränsdragning mot
förbättringskostnad 155
– ideell andel 191
– indexuppräkning 154
– inventarier 201, 216
– köp från dödsbo 359
– okänd köpeskilling 275, 288
– omsättningsfastighet 215
– rättelse 288
– skadestånd till
nyttjanderättshavare 307
– tillbytt fastighet 91
– undantagsförmån 322
– vid gåva 341
Inkomstbegreppet 29, 30, 32, 129
Inlåsningseffekter 25, 30, 108, 160, 173,
208, 330, 334
Insolvens, rättelse 281
Intrång
– allframtidsupplåtelse 236 ff
– rörelse 204
Inventarier, ingångsvärde 201, 216

K

Kapitalrabatt 297
Kapitalförluster, se även
realisationsförlust 128 ff
Kapitalvinst, definition 8
Klyvning 66
Konkurs 164, 167
Konsumtion av
omkostnadsbeloppet 195
Konsumtionsförmåga 12
Kontantprincipen 97, 219, 221, 254
– avkastning 306
– byte 263
Kontinuitet i beskattningen 92, 324

Kontinuitetsprincipen 33, 41, 71, 101, 328, 335, 343, 362, 380 ff
– gåva 335
Kvotdelsmetoden 174
Källteorin 14, 16, 29, 384 f
Köparens insolvens, rättelse 281
Köpeskillingsfordringar
– kontantprincipen 260
– rättelse eller realisationsförlust 284
– realisationsförlust 83, 284
– värdering 280

L

Latent inkomstskatteskuld 336, 348, 357 f
Levnadskostnader
– fastigheter 120 ff
– lösöre 118 ff
– kapitalförlust 135
– realisationsförlust 169
– ränta 298
Likformighet 23
– förbättringskostnad 123, 127
– förskottsersättning 229
– nuvärdeberäkning 84
Likformighetsprincipen 32, 38, 56, 266, 345, 354
Löneförmån, ingångsvärde 101
Lösöre, levnadskostnad 118 ff

M

Markpolitiska hänsynstaganden 31
Merbeskattning, gåva och arv 336
Mervärdeprincipen 203
Miljöskyddslagen, allframtidsupplåtelse 239

N

Nationalräkenskapernas inkomstbegrepp 21
Nedsättning av köpeskilling
– indexuppräkning 156
– rättelse 283
Neutralitet 58, 123, 176
– botande av skada 151
– förskottsersättning 229
– gåva 335
– kontantprincipen 262
– kontinuitetsprincipen 329
Neutralitetsprincipen 37, 385 ff
Nuvärde 76, 82
Nyttjanderätt
– allframtidsupplåtelse 231 f
– byte 90, 93, 105 f
– förbättringskostnad 302
– fördelning av intäkt, värdering 202
– separation från äganderätt 183

O

Obligationer
– avkastning 315
– byte 263
Ofri tomt 156
Ogiltig överlåtelse 65
– avyttringstidpunkt 152
– oviss köpeskilling 267
Omkostnad, se även ingångsvärde och förbättringskostnad
– skadestånd till nyttjanderättshavare 286
Omsättningsskatt på aktier 34
Optionsrätt 298
– allframtidsupplåtelse 233
– kapitalförlust 165
– till fastighet 65
Oviss framtida betalning 267 ff
– blandade överlåtelser 350
– fördelning av omkostnadsbeloppet 272
– förbehållen avkastning 327
– indexuppräkning 276
Oviss tillkommande utgift 288

P

Penningvärdeförsämring 138 ff
– realisationsförluster 161
Periodicitetsrekvisitet 14, 16, 79
– undantagsförmån 313
Periodiska gåvor 333
Periodiskt vederlag, se även egendomslivräntor
– blandade överlåtelser 349
Premieobligationer, byte 67, 92
Principen om beskattningsårets slutenhet
– delavyttring 197
– ingångsvärde 102

Principen om de konkurrerande skatterna 328, 338
Projekteringskostnader, kapitalförlust 134

R

Realekonomiskt betraktelsesätt 57, 61
Realisationsförlust 158
– avskild obligationskupong 316
– blandade överlåtelser 354, 370
– delavyttring 176, 186
– kontantprincipen 263
– köpeskillingsfordran 83, 284
– lösöre 118 ff
– oviss betalning 273, 275 f
– undantagsförmån 322
Realisationsprincipen 26, 32, 173, 376 ff
– gåva 333
Reciprocitet 41, 91, 99, 153, 219
Reciprocitetsprincipen 41, 382 f
Rena kapitalvinster 9
Reparationskostnader, se förbättringskostnader 150
Resning 280, 285 f, 324
Resultatberäkningsenhet 197 ff
Retroaktiv avyttring, upplupen avkastning 301
Ränta 77
– del av ingångsvärdet 111
– gränsdragning mot köpeskilling 297
Räntebärande reverser, kontantprincipen 260
Räntedel
– i köpeskilling 156
– i oviss betalning 278
Räntefri utlåning 86
Räntefria reverser
– blandade fastighetsöverlåtelser 82, 347
– kontantprincipen 260
Räntelagen 82
Räntevinst 24
Rätt till elektrisk kraft, allframtidsupplåtelse 232
Rättelse 74, 279 ff, 324
– nedsättning av köpeskillingen 156
Rörelse
– allframtidsupplåtelse 224
– fastighetshandel 212
– förbehållen avkastning 317
– intrångsersättning 204
– retroaktiv avyttring 302
– rättelse 281
– uttag 331
– uthyrning av nyttjanderätt 323
– värdering av fordran 80

S

Samhällsekonomiska hänsynstaganden 15, 37, 57
Schablonbeskattade fastigheter
– levnadskostnader 122 ff
– undantagsförmån 322
Schablonmässig värdering 88
– blandade överlåtelser 356
– delavyttring 180
– fördelning av intäkt 204
Servitutsrätt 219, 232
Skadeersättning 68
– allframtidsupplåtelse 243 ff
– indexuppräkning 149
– kapitalförlust 132 ff
– nyttjanderätt 307
– omkostnad för säljaren 286
– realisationsvinstberäkning 245
Skatteflyktslagen 167, 168, 359, 369
Skatteflyktstransaktioner 39, 167, 333, 355
Skatteförmåga 35, 42
– delavyttring 176
– förskottsersättning 222, 228
– gåva 364
– individuell 383
Skatteförmågeprincipen 15, 26, 31, 66, 158, 164, 222, 332, 374
Skentransaktioner 168
Skogsavdrag, ingångsvärde vid arv 360
Skuldövertagande, kontantprincipen 261
Skönhetsvärde, ersättning för mistat 238
Snedskifte 358, 360, 361
Socialförsäkringsavgifter 201, 209, 219, 246
Spekulationssyfte 30, 37, 68, 161, 210, 330, 344, 375
Statsskuldväxlar, ränta 300
Strukturrationaliseringar 33
Stämpelbeskattning 345
Substansförlust 243, 248

Substansminskning, förskottsersättning för 225, 228
Substansvinst 10
Symmetri 40, 387
Säljarreverser, se även köpeskillingsfordringar 284
Särskild fastighetstaxering 346
Särskiljningsmetoden 174

T

Taxeringsvärde, se även värdering och mervärdeprincipen
– ingångsvärde 107 ff
Tidsobegränsade rättigheter 219
Tidsobegränsade förmåner 320
Tillgänglig för lyftning 258, 260
– oviss betalning 272
Tillträdesdagen 294, 323, 385
Tomträtt
– allframtidsupplåtelse 232
– alternativt ingångsvärde 109 f
– blandade överlåtelser 346
– värdering 89

U

Undantagsförmån 311, 322, 326
– blandade överlåtelser 349
– värdering 80
Underpris, aktieförsäljning 169
Underskottsavdragsbegränsning 144
Upplupen avkastning 295
Upplåtelseavgifter, allframtidsupplåtelse 235
Uppskov 34, 69
– allframtidsupplåtelse 244
Utdelning 70, 314
Utgiftsbeskattning 28
Utrangeringsavdrag 115 ff
Utskiftning 70, 167
– ingångsvärde 101
Uttag 332
– ingångsvärde 101
– rörelse 331

V

Vägrätt 232
Välfärdsvinster 20
Värdehöjande reparationer 124 f
Värdeminskningsavdrag 28, 112 ff, 147, 324, 325
– delavyttring 179
– före köparens tillträde 325
– indexuppräkning 140, 147
Värdemognad 19
Värdepapper, se aktier, obligationer och premieobligationer
– byte 92
Värdepappersrörelse 212
Värdering 73
– byte 74
– köpeskilling 280, 325
– vid blandade fastighetsöverlåtelser 346
Värderingssäkerhet 27, 33, 377 f
– förbehållen avkastning 310
– gåva 333
– kontantprincipen 264
– oviss betalning 269
Värderingstidpunkt 73
– aktier, skuldebrev 74
– rättelse 282

Y

Yrkesmässig 211

Å

Återgång av fastighet 165
Återköpsförfarande,
– aktier 169
– fastigheter 169

Ä

Äganderättsklausul 304

Ö

Överföringsmetoden 330

gotab Stockholm 1986 10820

Beskattning av kapitalvinster var ursprungligen en extraordinär företeelse. Numera föreligger i princip skattskyldighet för realisationsvinster vid varje fastighetsförsäljning. Beskattningen regleras relativt utförligt i kommunalskattelagen, men en fastighetsförsäljning kan vara en komplicerad transaktion och många frågor är inte närmare reglerade i lagen.

Med utgångspunkt från de principer som motiverar realisationsvinstbeskattningen undersöks lagregler och rättspraxis, dels för att se om reglerna ger beskattningskonsekvenser i överensstämmelse med dessa principer, dels för att diskutera rättstillämpningen i oklara fall.

Bl a behandlas värderingen av köpeskillingen, avgränsningen av omkostnadsbeloppet, indexuppräkningsproblem, avdragsrätten för realisationsförluster, delavyttringar, tidpunkten för beskattning, gränsdragningen mellan överlåtelser och upplåtelser och mellan köpeskilling och avkastning samt beskattningen vid benefika överlåtelser.

Peter Melz är universitetslektor i skatterätt vid Stockholms Universitet.

Juristförlaget Stockholm

ISBN 91-7598-057-6

