

27 Avyttring av fastigheter

2 kap. 2, 6–16, 22, 34 §§ IL

8 kap. 22 § IL

10 kap. 2 § IL

11 kap. 37 § IL

13 kap. 1–2, 4, 6 §§ IL

15 kap. 1 § IL

19 kap. IL

25 kap. 28–30 §§ IL

26 kap. IL

29 kap. IL

31 kap. IL

45 kap. IL

50 kap. 5 § IL

Ikraftträdandelagen, övergångsbest. till 44 kap, 68 och 70 §§ IL

Ikraftträdandelagen, övergångsbest. till 45 kap, 72 § IL

Prop. 89/90:110, prop. 90/91:54

Sammanfattning

I avsnittet behandlas de regler som gäller vid avyttring av fastighet, eller del av fastighet, som utgör privatbostad respektive kapitaltillgång i näringsverksamhet. I avsnittet behandlas även avyttring av tomtmark. Avyttring av fastighet som utgör lagertillgång behandlas i HL del 3, avsnitt 8. Avyttring av en privatbostadsfastighet omfattas till största delen av reglerna i inkomstslaget kapital, men kan även beröras av regler för inkomst av näringsverksamhet. När en näringsfastighet avyttras berörs både regler i inkomstslaget kapital och regler i näringsverksamhet, t.ex. återföring av värdeminskningssavdrag samt regler om ersättningsfonder. Eftersom avyttring av fastigheter berör många delområden inom beskattningen omfattar avsnittet även delar av sådana områden som behandlas särskilt på andra ställen i HL. I slutet av avsnittet finns vissa övergångsbestämmelser.

27.1 Gemensamma principer

Fysiska personer

För fysiska personer och dödsbon är kapitalvinst vid icke yrkesmässig avyttring av bl.a. fastighet skattepliktig intäkt av kapital

enligt 41 kap. 1 § IL. Detta gäller både privatbostadsfastighet och näringsfastighet som är kapitaltillgång. Är avyttringen yrkesmässig, dvs. gäller den en näringsfastighet som är lagertillgång, ska försäljningsintäkten redovisas i näringsverksamheten, Se HL del 3, avsnitt. 8.

Juridiska personer

För juridiska personer hänförs alla inkomster och utgifter till inkomstlaget näringsverksamhet (13 kap. 2 § IL). För sådana som är egna skattesubjekt, redovisas avyttringen av fastigheten i näringsverksamheten, även om vinstberäkningen sker enligt kapitalvinstreglerna.

Handelsbolag

Handelsbolag är inte skattesubjekt. Inkomst vid avyttring av näringsfastighet som är kapitaltillgång beskattas därför hos bolagets delägare. För delägare som är fysisk person eller dödsbo innebär det att kapitalvinsten tas upp i kapital och för delägare som är juridisk person att kapitalvinsten tas upp i näringsverksamheten.

Fastighet utomlands

Samma vinstberäkningsregler gäller om fastigheten ligger utomlands (2 kap. 2 §, 45 kap. 1 § och 3 § st. 3 IL). Se vidare i handledningen i internationell beskattning. Beträffande avyttringspris i utländsk valuta, se 44 kap. 16 § IL.

Avyttring

Med avyttring avses försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse av egendom (44 kap. 3 § IL). Andra exempel på sådan överlåtelse är apport, expropriation, delavyttring, upplåtelse av nyttjanderätt på obegränsad tid och (om vederlag utgår i pengar) marköverföring genom fastighetsreglering.

Gåva av fastighet mot vederlag i form av en annan fastighet kan för gåvotagare anses vara byte av fastigheter som föranleder kapitalvinstbeskattning. Se RÅ 1991 ref. 98, även beträffande beräkningen.

Kontinuitetsprincipen

Har fastighet förvärvats genom arv, testamente, gåva, bodelning eller liknande, dvs. på ett sätt som inte är jämförbart med köp eller byte eller därmed jämförligt förvärv, anses den förvärvad vid närmast föregående köp, byte eller därmed jämförligt förvärv (44 kap. 21 § IL). Detta är den s.k. kontinuitetsprincipen.

Den som förvärvar fastighet genom arv, testamente, gåva, bodelning eller liknande, får tillgodoräkna sig den föregående innehavarens anskaffningsutgift och förbättringsutgifter. Skulle även denne ha förvärvat fastigheten genom arv, testamente, bodelning eller liknande, så läggs anskaffningsutgiften m.m. i det tidigare ägarledet till grund för beskattningen osv.

Kontinuitetsprincipen och karaktären

Kontinuitetsprincipen innebär däremot inte att en fastighets karaktär av privatbostad automatiskt övertas av den nye ägaren. För att avgöra fastighetens fortsatta karaktär ska ny bedömning

privatbostad	ske efter den nye ägarens förhållanden. Om den nye ägaren använder fastigheten på sådant sätt att fastigheten ej längre utgör privatbostad gäller dock tröghetsregeln. Fastigheten behåller då sin karaktär som privatbostad till utgången av året efter det år som fastigheten övergick till ny ägare genom arv, testamente, gåva eller bodelning (2 kap. 11 § st. 2 IL).
Tröghetsregeln	Beträffande tröghetsregeln som innebär att omklassificeringen till näringsfastighet får förskjutas, se avsnitt 24.1.2.2.
Dold äganderätt	Det är inte ovanligt att makar/sambor åberopar dold äganderätt vid kapitalvinstbeskattningen. I RÅ 1989 ref. 91 har klargjorts att dold äganderätt ska beaktas vid inkomstbeskattningen. Konsekvensen av att dold äganderätt åberopas blir att parterna till lika delar anses vara ägare till egendomen. Den officiella ägaren ska alltså beskattas endast för den andel av vinsten, vanligtvis hälften, som belöper på honom, och den dolde ägaren för resten. För att hävda dold äganderätt ska fastigheten vara förvärvat under den tid som parternas ekonomiska gemenskap förelegat, samt den dolde ägaren ska också haft ekonomiska förutsättningar att bidra till förvärvet. Följande tre villkor ska uppfyllas: 1. Avsikten med förvärvet ska ha varit att anskaffa en gemensam bostad. 2. Den dolde ägaren ska på något sätt ha bidragit till finansieringen av förvärvet 3. Parterna ska ha avtalat eller förutsatt att fastigheten skulle vara deras gemensamma.
Köp eller gåva, helhetsprincipen gäller	Vid avgörandet av om en fastighetsöverlåtelse ska betraktas som köp eller gåva tillämpas helhetsprincipen. För bostadsrätter och annan lös egendom tillämpas i stället delningsprincipen (avsnitt 28.1). Det saknar betydelse hur parterna själva betecknat överlåtelseavtalet.
Överlåtelseårets taxeringsvärde/marknadsvärde avgör köp eller gåva	Vid inkomstbeskattningen anses överlåtelsen helt och hållet utgöra köp om mottagarens vederlag motsvarar eller överstiger taxeringsvärdet för överlåtelseåret om inte marknadsvärde är lägre (se nedan vid kantrubrik "Om marknadsvärdet är lägre än taxeringsvärdet"). Bland äldre rättsfall kan nämnas bl.a. – RÅ 1969 ref. 32, lånen var mindre än taxeringsvärdet varför gåva i enlighet med avtalet, – RÅ 1969 Fi 756, köpeskilling större än taxeringsvärdet varför köp (SvSkT 1970 s. 69) och – RÅ 1981 1:29, köpeskilling mindre än taxeringsvärdet varför

gåva trots att parterna betecknat avtalet som köp.

Se även RÅ 1985 1:51, där RR ansåg gåva föreligga med följande motivering

”Enligt avtalet mellan M och hans hustru ska köpeskillingen för fastigheten, 300 000 kr, i sin helhet erläggas först tio år efter avtalets undertecknande. Någon ränta ska inte betalas under denna tioårsperiod. Köpeskillingen motsvarar marknadsvärdet på fastigheten, vars taxeringsvärde uppgår till 160 000 kr. Nuvärdet vid avtalstillfället av det vederlag M sålunda erhåller understiger betydligt värdet av fastigheten.”

I de rättsfall som föreligger torde det ha varit underförstått att marknadsvärdet varit högre än taxeringsvärdet. I princip bör bedömningen vara densamma oavsett om förvärvaren är närstående till överlåtaren eller inte.

Arvs- och gåvobeskattningens regler avviker

De inkomstskattemässiga reglerna om det värde som skall användas vid bedömningen om en överlåtelse utgör köp eller gåva, avviker från arvs- och gåvobeskattningens regler om vilket värde som skall användas vid fastställande av en gåvas värde. Reglerna om underlaget för uttagande av stämpelskatt (lagfartskostnaden) avviker också från de inkomstskattemässiga reglerna.

För att belysa skillnaderna innebär dessa regler i korthet följande.

För uttag av arvs- och gåvoskatt utgör taxeringsvärdet *året före gåvoåret* underlag för bestämmande av gåvas värde (Lag 1941:416 om arvsskatt och gåvoskatt).

Stämpelskatt tas normalt inte ut vid överlåtelser genom arv eller gåva. Dock gäller att om en gåvotagare betalar minst 85 % av en gåvas värde, skall stämpelskatt tas ut. Underlaget utgörs av det taxeringsvärde som gällde under *året före det år som lagfart beviljas* (Lag 1984:404 om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter).

Överlåtelse till eget bolag

En överlåtelse av en fastighet till ett av överlåtaren helägt bolag behandlas som en avyttring även om ersättningen understiger taxeringsvärdet, eftersom det saknas ett gåvomoment (RÅ 1993 ref. 43).

Överlåtelse till eget bolag som inte är helägt

I rättsfallet RÅ 1993 ref. 43 ansåg Regeringsrätten att det förhållandet att närstående ägde 20 % i det förvärvande bolaget inte ändrade överlåtelstens karaktär av avyttring.

I ett senare rättsfall (RÅ 2001 ref. 2) överläts en fastighet för en ersättning som understeg taxeringsvärdet till ett bolag i vilket närstående ägde 40 %. Regeringsrätten ansåg att gåvomomentet blev så betydande att överlåtelser skulle behandlas som en gåva.

**Om marknads-
värdet är lägre än
taxeringsvärdet**

Mot bakgrund av sjunkande fastighetsvärden, kan det ifrågasättas om överlåtelse till marknadsvärde som understiger taxeringsvärdet alltid ska anses som gåvor vid bedömningen om kapitalvinstbeskattning hos överlåtaren och anskaffningsvärde för förvärvaren. Så bör enligt Skatteverkets uppfattning inte vara fallet. Har överlåtelsen skett till ett marknadspris som understiger taxeringsvärdet, bör den godtas som en överlåtelse genom köp eller byte eller därmed jämförligt förvärv, under förutsättning att tillfredsställande utredning föreligger omegendomens riktiga marknadsvärde.

Köp eller arv

Angående arvingars förvärv från dödsbo som inte sker genom arvskifte finns beträffande fastigheter en fast utvecklad inkomstskattepraxis som innebär avsteg från den ovan nämnda helhetsprincipen. Trots att det enligt civilrätten är fullt möjligt för dödsbodelägare att köpa egendom från dödsboet anses vid inkomstbeskattningen en lika stor andel av fastigheten som delägaren har i dödsboet ha förvärvats genom arv (RÅ 1953 Fi 774, 1966 Fi 506 och RÅ 1984 1:92). Dödsboet, som säljare, anses till motsvarande del ha avhänt sig fastigheten dels genom försäljning, dels genom arvskifte. Se även i del 3 av Handledningen, avsnitt 3.7.4.

Fastighet som överlåtits på grund av arvskifte genom arvskifteslikvid anses i sin helhet förvärvad genom arv. Dödsboet ska inte kapitalvinstbeskattas och för förvärvaren gäller, enligt kontinuitetsprincipen, att fastigheten anses förvärvad vid närmast föregående köp, byte eller därmed jämförligt förvärv. (RÅ 1941 ref. 51, 1942 Fi 1040 och RSV FB Dt 1977:10).

Frågan om dödsbodelägarers förvärv av fastighet skett genom köp eller på grund av arv genom arvsskifteslikvid måste bedömas med ledning av de faktiska omständigheterna vid förvärvet från dödsboet. I RÅ 1950 not 144 hade visserligen ett köpekontrakt upprättats ca 4 månader före arvsskiftet, men eftersom fastigheten ingick som en del i arvsskifteslikviden bortsåg RR från köpet och fastigheten ansågs förvärvad genom arv.

Någon egentlig tidsgräns finns inte när det gäller hur nära arvskiftet som en dödsbodelägare kan göra ett köp från dödsboet. Utköpet torde i princip kunna ske samma dag som arvskiftet om de formella kraven härför är uppfyllda. Härmed avses att formellt riktigt köpekontrakt föreligger, upprättat separat från arvsskifteshandlingen, att likvid erlagts samt att dödsboet, som säljare, är lagfaren ägare till fastigheten. Se HL del 3, avsnitt 3.7.3 och 3.7.4.

Sammanfattningsvis måste alltså en samlad bedömning göras av hur överlåtelsen är utformad. Härvid beaktas om försäljningen skett på ett separat upprättat kontrakt eller om överlåtelsen ingår som en del i arvskifteslikviden. Ett dödsbo som har för avsikt att sälja fastigheten måste vara lagfaren ägare även om försäljningen

sker till någon av dödsbodelägarerna.

Angående upplåtelse av nyttjanderätt m.m. och marköverföring genom fastighetsreglering, se avsnitt 27.5 och avsnitt 27.4.

27.1.1 Tidpunkt för beskattning av kapitalvinst

Skattskyldigheten inträder det år avyttringen sker. Hela kapitalvinsten beskattas på en gång.

Prop. 1989/90:110 s. 712, författningskommentaren till 24 § 4 mom. 1 st. SIL (44 kap. 26 § IL)

”Med avyttrings tidpunkt förstås tidpunkten då bindande avtal träffas om försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse Skattskyldighet inträder på en gång för hela reavinsten vid avyttringen.”

Beträffande avyttringar som skett före år 1990 års utgång men som pga. första kronans princip inte beskattats senast vid 1991 års taxering, se 4 kap. ILP, övergångsbestämmelser till 44 kap. 69 §, avsnitt 27.11.

Tillkommande belopp, tillkommande köpeskillning

En förutsättning för att kunna beskatta hela kapitalvinsten vid avyttringen är att den är känd det år när avyttringen sker. I 44 kap. 28 § IL finns regler om tillkommande belopp, vars storlek inte är känd det år när avyttringen sker. Reglerna innebär att när ytterligare betalning erhålls, så görs en ny vinstberäkning med tillämpning av de regler som gällde vid avyttringstidpunkten. Den del av vinsten som inte redan har beskattats ska tas upp vid taxeringen för det år då storleken av tillkommande belopp kan beräknas.

Prop. 1989/90:110 s. 712, författningskommentaren till 24 § 4 mom. 2 st. SIL (44 kap. 28 § IL)

”Liksom enligt gällande rätt är dock en förutsättning härför att reavinsten kan beräknas med tillräcklig säkerhet vid denna tidpunkt ... Enligt den gällande regeln ska den tillkommande köpeskillningen beskattas det år då beloppet blir tillgängligt för lyftning. I den föreslagna regeln har detta ändrats till det år då beloppets storlek blir känd. Erhålls betalning från köparen utgör detta en presumtion för att köpeskillningen åtminstone upp till detta belopp är möjligt att bestämma.”

För tillkommande belopp avseende avyttringar som skett före 1990 års utgång och som beskattats senast vid 1991 års taxering, se 4 kap. ILP, övergångsbestämmelserna till 44 kap. 70 §, avsnitt 27.11.

Avyttringsdag

Avyttringen sker genom köpekontraktets undertecknande. Detta gäller även om det finns en avtalsklausul om att äganderätten ska övergå på köparen vid senare tidpunkt (RÅ 1950 ref. 5 och RN Serie I 1968 nr 6:5). Klausuler som innebär att köpet inte ska fullföljas om köparen inte erlägger full köpeskilling, ändrar ingenting därvidlag. Avtal om annan tillträdesdag än datum för köpekontraktet saknar också betydelse i detta avseende.

Kontraktsdatum gäller även om försäljningen gjorts beroende av något villkor eller av att myndighet ska godkänna överlåtelsen. Skulle ett sådant villkor inte uppfyllas eller sådant tillstånd inte ges, hävs som regel fastighetsförsäljningen. Någon kapitalvinstberäkning ska då enligt allmänna principer inte ske.

Expropriation

I expropriationsfall har dagen för enkelt eller kvalificerat förhandstillträde ansetts vara avyttringsdag (RÅ 1972 ref. 22 och RSV/FB Dt 1981:6).

Säljare och köpare är enligt JB inte bundna av utfästelse att sälja eller köpa fastighet. En skriftlig förbindelse att framledes sälja en fastighet utlöser inte heller någon kapitalvinstbeskattning (RÅ 1957 Fi 1084). Äganderätten till en bostadsbyggnad som uppförts av en åbo under den tid han innehaft en jordbruksfastighet med åborätt (ständig besittningsrätt) har inte ansetts övergå på denne förrän vid den tidpunkt då fastigheten hade friköpts (RSV:s meddelanden 1972 ser. I nr 8:10).

27.1.2 Avdragsrätt och avdragstidpunkt för kapitalförlust

Förluster

Avdrag för kapitalförlust medges bara om förlusten är verklig. För att förhindra avdrag för konstgjorda förluster finns särskilda bestämmelser i 44 kap. 23–25 §§ IL.

Reglerna är generellt utformade men är framför allt föranledda av att helhetsprincipen gäller för fastigheter. Sålunda föreligger inte avdragsrätt för förlust som uppkommer på grund av avyttring till ett pris under marknadsvärdet om det inte framgår av omständigheterna att överlåtaren saknat avsikt att öka mottagarens förmögenhet (44 kap. 24 § IL).

Till den del marknadsvärdet är lägre än omkostnadsbeloppet torde förlusten dock vara avdragsgill. Bestämmelserna gäller inte avyttringar som redovisas i näringsverksamhet.

Prop. 1989/90:110, s 711, författningskommentaren till 24 § 3 mom. 1 st. SIL

”Regeln ger uttryck för den allmänna principen att avdrag endast medges för verkliga förluster. Bestämmelsen innebär att avdragsrätt inte föreligger för en reaförlust som uppkommer på grund av en avyttring till underpris om inte

den skattskyldige visar att han överlätit egendomen utan avsikt att göra en förmögenhetsöverföring till mottagaren. Den skattskyldige har således bevisbördan för sina påståenden i denna del. Utrymmet för en underprissättning som tillkommit utan avsikt och således endast beror på en ”dålig affär” är minimal när det gäller försäljningar till närstående och liknande. Avdrag bör därför inte komma ifråga om underprisförsäljningen skett direkt eller indirekt via juridisk person till närstående eller andra som har en påtaglig intressegemenskap med den skattskyldige. Den nya bestämmelsen har emellertid fått en generell avfattning såväl ifråga om avyttrad egendom som personkrets. Det förhållandet att en fastighetsöverlåtelse med tillämpning av huvudsaklighetsprincipen anses som onerös (vederlag som inte understiger taxeringsvärdet) hindrar inte myndigheterna från att vid förlustberäkningen bedöma överlåtelsen efter dess verkliga innebörd. Bestämmelserna gäller inte avyttringar som redovisas i näringsverksamhet.”

**Förlust reduceras
med dolda
överföringar**

Vid bedömningen av verklig förlust ska även beaktas om överlåtare eller någon honom närstående direkt eller indirekt tillförsäkrats en rättighet eller förmån som inte framgår av kapitalvinstberäkningen. Även om en sådan rättighet eller förmån av särskilda skäl inte ska åsättas något värde vid vinstberäkningen, men ändå får antas ha ett värde, så ska värdet beaktas när det gäller avdrag för kapitalförlust. Till den del underpriset beror på tillgången eller rättigheten så ska förlusten reduceras. Om exempelvis säljaren av ett småhus fått överta en hyreslägenhet av köparen är förlusten till den delen inte avdragsgill.

Prop. 1989/90:110, s 711, författningskommentaren till 24 § 3 mom. 2 st. SIL: (44 kap. 25 § IL)

”har reglerna om verklig förlust specificerats ytterligare. Där föreskrivs nämligen att vid beräkningen ska också beaktas om överlåtare eller någon honom närstående direkt eller indirekt via juridisk person fått någon förmån eller rättighet som saknar formellt marknadsvärde men likafullt har ett ekonomiskt värde för honom. Ett typiskt exempel är att säljaren av en fastighet eller en bostadsrätt erhåller en hyresrätt.”

27.2 Beräkningsenhet

27.2.1 Allmänt om taxeringsenhet och fastighet

Huvudregeln när en eller flera taxeringsenheter avyttras är att kapitalvinstberäkning görs särskilt för varje taxeringsenhet. Har en del av en taxeringsenhet avyttrats (delavyttring av fastighet) gäller likaså att vinstberäkningen görs särskilt för denna.

45 kap. 3 § st. 1 IL

”Kapitalvinsten ska beräknas särskilt för varje avyttrad taxeringsenhet eller del av taxeringsenhet.”

Särskild beräkning per avyttrad fastighet

Om flera taxeringsenheter sålts till samma köpare och alternativregeln i 4 § (se avsnitt 27.2.3) inte tillämpas, måste utredning göras för varje såld taxeringsenhet. Detta medför att försäljningssumman, om den är gemensam för flera taxeringsenheter, ska delas upp på de olika taxeringsenheterna.

I rättsfallet RÅ 1980 1:14 hade en skattskyldig sålt en jordbruksfastighet vid skilda tillfällen under samma beskattningsår. Skogsmarken hade sålts till fortifikationsförvaltningen och återstoden av fastigheten till lantbruksnämnden. Fastigheten ansågs vid kapitalvinstberäkningen ha avyttrats genom två av varandra oberoende försäljningar. Den skattskyldige hade hävdade att hela fastigheten hade sålts till samma köpare, staten.

Fastighet som består av delar med olika karaktär

Omfattar taxeringsenheten förutom näringsfastigheten även privatbostadsfastighet, ska vinst eller förlust beräknas särskilt för privatbostadsfastigheten.

45 kap. 3 § st. 2 IL

”Omfattar en taxeringsenhet både en privatbostadsfastighet och en näringsfastighet, ska kapitalvinsten beräknas för dem var för sig.”

Bestämmelsen innebär att om en lantbruksenhet avyttras, som omfattar en privatbostadsfastighet, ska avyttringen inkomstskattemässigt behandlas som försäljning av både en privatbostadsfastighet och en näringsfastighet. Den vanliga situationen är att en jordbruksfastighet omfattar ett småhus med tomtmark som är privatbostad för säljaren.

Reglerna innebär dessutom att den inkomstskattemässiga klyvningen som skett vid den löpande beskattningen av en jordbruksfastighet även ska gälla vid kapitalvinstberäkningen.

Den uppdelning som inkomstskattemässigt görs av lantbruksenheten leder till att försäljningspriset delas upp som om avyttringen avser två olika taxeringsenheter. Eftersom vinstberäkningen ska ske särskilt, måste därför anskaffningsutgifter och omkostnadsbelopp beräknas vardera för privatbostadsfastigheten och näringsfastigheten.

Innan beräkning av vinst eller förlust sker för de olika delarna på en taxeringsenhet måste överlåtelsens karaktär av köp eller gåva fastställas för hela taxeringsenheten. Se avsnitt 27.1, kantrubrik ”Köp eller gåva, helhetsprincipen gäller”.

När vinstberäkningarna görs, måste försäljningsintäkten och anskaffningsutgiften fördelas mellan privatbostadsfastigheten och näringsfastigheten.

Fördelning av avyttringspriset

Avyttringspriset bör vanligtvis fördelas med ledning av det taxeringsvärde som gäller vid avyttringen, såvida inte utredning företes som talar för annan fördelningsgrund.

Fördelning av förvärvspriset

Beträffande uppdelning av anskaffningsutgiften ska detta ske med utgångspunkt i det taxeringsvärde som gällde vid förvärvet såvida inte utredning företes som talar för annan fördelningsgrund. För fastigheter som förvärvades före 1975 saknas uppgifter som möjliggör uppdelning mellan privatbostad och näringsfastighet (byggnadsvärdet från tiden före 1975 inkluderar såväl värde på mangårdsbyggnad som värde på ekonomibyggnader). För dessa äldre förvärv kan det enligt Skatteverkets uppfattning eventuellt godtas att fördelning av anskaffningsutgiften sker utifrån taxeringsvärdet vid avyttringen. Ett skäl för att inte godta en sådan fördelning kan t.ex. vara att omfattande ny-, till eller ombyggnad skett under innehavstiden, vilket också ofta är fallet för dessa äldre innehav. Föreligger sådana omständigheter avseende förvärv före år 1975 utgör därför 1975 års taxeringsvärde ett bättre underlag för fördelning av förvärvspriset, än det taxeringsvärde som gäller vid avyttringen.

27.2.2 Delavyttring

Avyttring av del av fastighet jämställs med avyttring av fastighet. Vinstberäkning sker särskilt på samma sätt som för hel taxeringsenhet (45 kap. 3 § st. 1 IL).

Vid en delavyttring från en jordbruksfastighet får uppdelningen i privatbostadsfastighet och näringsfastighet betydelse, eftersom begreppet taxeringsenhet inte är liktydigt med den avyttrade fastigheten när det gäller en lantbruksenhet. Eftersom vinsten beräknas på grund av förhållandena på den avyttrade delen, blir beräkningen av omkostnadsbeloppet beroende av om delavyttringen

sker från privatbostadsfastigheten eller näringsfastigheten. Se avsnitt 27.2.5 och avsnitt 27.7.6.

27.2.3 Avyttring av fastighet, eller del av fastighet, som ingått i annan taxeringsenhet

Om avyttringen avser en fastighet som tidigare under innehavet ingått tillsammans med en eller flera andra fastighet/er i en gemensam taxeringsenhet får vinstberäkningen för den avyttrade fastigheten, om överlåtaren vill det, göras som om fastigheterna fortfarande utgjorde en enda enhet (45 kap. 4 § IL). Dessa regler gäller också när allframtidsupplåtelser och delavyttringar sker från en sådan fastighet (45 kap. 9 och 23 §§ IL).

Denna bestämmelse är ett avsteg från huvudregeln i 45 kap. 3 § IL att vinstberäkning sker särskild för varje fastighet. Det har ansetts finnas behov av denna särregel i 4 § för fastigheter som tidigare ingått i samma enhet. Motivet är att omkostnadsbeloppet i dessa fall inte ger en korrekt bild av en avyttrad fastighets anskaffningsutgift, eller, för en nybildad taxeringsenhet, att anskaffningsutgift saknas.

För fastigheter som tidigare endast delvis ingått i en annan enhet krävs för att få tillämpa denna bestämmelse att vid avyttringstillfället ska mer än 50 % av taxeringsvärdet för den avyttrade fastigheten avse den del som tidigare ingått i den gemensamma enheten (45 kap. 4 § IL).

27.2.4 Avyttring av ideell andel

Om en person avyttrar hela sin ideella andel föreligger inte en delavyttring, eftersom försäljningen omfattar personens hela ”fastighet” eller resultatberäkningsenhet.

Om däremot en person som äger en fastighet säljer en ideell andel av sin fastighet föreligger en delavyttring.

27.2.5 Avyttring av tomtmark

27.2.5.1 Allmänt

När en del av en taxeringsenhet säljs sker vinstberäkningen enligt samma principiella regler som när en hel taxeringsenhet säljs (45 kap. 3 § IL). Tomtmarken utgör således en egen resultatenhet vid vinstberäkningen.

Eftersom endast en del av fastigheten avyttras ska omkostnadsbeloppet, vid vinstberäkningen, beräknas med hänsyn till förhållandet på den avyttrade delen. För omkostnadsbeloppets beräkning finns olika alternativ. Se avsnitt 27.7.6.

**Begreppet
tomtmark**

Av 2 kap. 13 § st. 2 IL framgår att tomtmark utgör privatbostadsfastighet om avsikten är att bygga en privatbostad på den. Bestämmelsen innebär enligt Skatteverkets uppfattning att privatbostadsvillkoren inte är uppfyllda pga. den omständigheten att tomtmarken ingår eller har ingått i en stamfastighet som vid avyttringstillfället utgör privatbostadsfastighet. Innebörden av bestämmelsen är att tomtmark – som egen enhet – på överlåtelsedagen måste vara avsedd att bebyggas med en privatbostad för att utgör en privatbostadsfastighet (2 kap. 10 § IL). Bestämmelsen ger således inte utrymme för en tolkning som innebär att tomtmark automatiskt övertar stamfastighetens skattemässiga karaktär.

Eftersom bedömningen görs vid årsskiftet eller på överlåtelsedagen hos den som äger marken, så blir det ägarens/överlåtarens avsikt om en närstående eller inte närstående person ska förvärva tomtmarken för bostadsändamål som avgör om fråga är om överlåtelse av en privatbostadsfastighet eller en näringsfastighet.

Försäljning kan ske av ett specifikt markområde på en fastighet. En sådan försäljning, som innebär att ett visst avtalat område av fastigheten avyttras, är giltigt endast om fastighetsbildning sker i överensstämmelse med överlåtelseavtalet. Ansökan om fastighetsbildning ska ha skett inom sex månader från dagen för köpekontraktet.

Försäljningen kan också avse tomtmark som utgör en redan befintlig fastighet. Fastighetsägaren – överlåtaren – har då avstyckat mark från sin fastighet och en ny fastighet har bildats genom en fastighetsförrättning.

Eftersom detta avsnitt behandlar frågan om den skattemässiga karaktären på tomtmark för bostadsändamål, så bortses från andra marköverlåtelser där fråga om bostadsbebyggelse inte föreligger. Härmed avses överlåtelser av t ex skogsskiften, täktmark, mark för upplagsplats, allframtidsupplåtelser för vägar, kraftledningsgator osv.

**Skattemässig
karaktär på
avyttrad
tomtmark**

Vid kapitalvinstberäkningen utgör tomtmarken en egen resultat-enhet. Den skattemässiga karaktären på den avyttrade tomtmarken ska enligt 2 kap. 10 § IL bedömas vid överlåtelsen. Sker överlåtelsen till en närstående person som ämnar bebygga tomten för bostadsändamål så sker beskattning enligt reglerna för överlåtelse av privatbostadsfastighet. Sker däremot överlåtelsen till en person som inte är närstående till överlåtaren, så sker beskattning enligt reglerna för överlåtelse av näringsfastighet. I vissa situationer torde tröghetsregeln i 2 kap. 11 § IL bli tillämplig, se nedan beträffande avstyckad tomtmark som bildats före det år som avyttringen sker.

Eftersom bedömningen görs på överlåtelsedagen och kan avse såväl avstyckad som ej avstyckad tomtmark så anser Skatteverket följande.

Avser försäljningen avstyckad mark som bildats och överläts under samma år, så gäller samma förutsättningar som när försäljningen avser ännu ej avstyckad mark. Den avyttrade tomtmarken har som egen enhet inte tidigare varit föremål för klassificering som privatbostadsfastighet. Av 2 kap. 13 § st. 2 IL framgår att villkoret för att tomtmark ska utgöra privatbostadsfastighet är att den är avsedd att bebyggas med en privatbostad. Bestämmelsen ger inte utrymme för en tolkning som innebär att tomtmark – som en egen enhet vid vinstberäkningen – automatiskt övertar stamfastighetens skattemässiga karaktär. Avgörande för bedömningen blir istället om den som förvärvar tomtmarken för bostadsändamål är närstående eller inte närstående till överlåtaren.

Om försäljningen avser tomtmark som bildats före det år som avyttringen sker så utgjorde tomtmarken en egen taxeringsenhet vid utgången av föregående beskattningsår. Avyttras en sådan fastighet ska likaså privatbostadsvillkoren enligt 2 kap. 10 § IL prövas på överlåtelsedagen. Även i dessa fall blir det således avgörande för bedömningen om den som förvärvar marken för bostadsändamål är närstående eller inte närstående till överlåtaren. Om dock fastigheten vid föregående beskattningsårs utgång hade karaktären av privatbostadsfastighet, men skäl för omklassificering föreligger på avyttringsdagen därför att t.ex. överlåtelsen sker till en person som inte är närstående, så bör tröghetsregeln i 2 kap. 11 § IL bli tillämplig i sådana fall.

27.3 Vinstberäkningen

27.3.1 Allmänt om vinstberäkningen och diverse begrepp m.m.

Vinsten beräknas som skillnaden mellan försäljningsintäkten och omkostnadsbeloppet (44 kap. 13 § IL).

Försäljningsintäkt

Försäljningsintäkten är ersättningen minskat med utgifter för avyttringen (44 kap. 13 § IL).

Ersättning (försäljningspris, vederlag)

Som ersättning räknas det pris som avtalats mellan säljare och köpare. Vid byte anses marknadsvärdet av den tillbytta egendomen (t.ex. en annan villa eller en bostadsrätt) som ersättning för avyttrad egendom.

Försäljnings- utgifter

Utgifter för avyttringen ska avräknas från ersättningen och inte inräknas i omkostnadsbeloppet (44 kap. 13 § IL).

Som försäljningsutgifter räknas mäklarutgifter och annan försäljningsprovision, advokatutgifter, utgifter för värdering av fastigheten och annat som säljaren haft för försäljningen t.ex. utgifter för fondstämpel, korrespondens, telefon och porto, allt under förutsättning att utgifterna inte ska dras av i någon annan förvärvskälla.

Ersättning som överstiger marknadsvärdet

Om egendom avyttrats över marknadsvärdet och överpriset ska tas upp som inkomst av tjänst hos säljaren eller säljaren närstående person, ska avyttringspriset anses motsvara marknadsvärdet. Det vanliga fallet är att säljaren eller närstående till denne har en ekonomiskt intressegemenskap med köparen, och köparen vill genom överbetalningen även kompensera säljaren för annat än den överlåtna fastigheten. Om säljaren beskattas för överpriset under tjänst, så ska motsvarande del inte ingå i beräkningen av kapitalvinsten (44 kap. 17 § IL och 11 kap. 1 § IL). Se även avsnitt 27.7.

Åtgärden att beskatta säljaren som lön för en del av ersättningen medför hos köparen att överpriset utgör en lönekostnad och ska inte ingå i ersättningen vid beräkningen av anskaffningsutgiften vid en framtida avyttring av fastigheten (44 kap. 17 § IL). Se även avsnitt 27.7.

Ersättning för inventarier

Om avyttringspriset för en näringsfastighet inkluderar inventarier som i avskrivningshänseende behandlas som inventarier, får dessa inte ingå i kapitalvinstberäkningen (45 kap. 10 § IL). Se avsnitt 27.6.

**Ersättningar som inte ingår i försäljningsintäkten
Undantagsförmån**

Värdet av undantagsförmån som säljaren förbehållit sig ska inte räknas in i försäljningspriset utan är intäkt av tjänst (10 kap. 2 § IL).

Egendomslivränta

Vid 1985 års taxering infördes nya regler i fråga om sådana avyttringar av fast eller lös egendom där vederlaget, eller del av det, utgår i form av egendomslivränta. De nya reglerna gäller avyttringar som har skett den 1 juli 1984 och senare. I fråga om avyttringar som har skett före detta datum gäller äldre regler (handledning för taxering 1989 sid. 210).

De nya reglerna skiljer på två huvudfall, *tidsbegränsad livränta* och *livsvarig livränta* (betr. livsvarig livränta, se 44 kap. 35 IL och 11 kap. 37 §§ IL).

Fall av *tidsbegränsad livränta* kan också delas in i två kategorier.

1. Den första kategorin avser de fall då köparen och säljaren har avtalat både köpeskillingen och storleken av de livräntor som framdeles ska betalas. Sådana avtal medför att kapitalvinsten ska beräknas på summan av den avtalade köpeskillingen och de

i framtiden utfallande livräntebeloppen. Detta gäller både det fall att storleken av de framtida livräntebeloppen finns angiven direkt i avtalet och det fall då de framtida livräntebeloppen ska räknas upp med någon procentsats som anges i avtalet.

2. Den andra kategorin avser de fall då de i avtalet angivna livräntebeloppen ska räknas upp beroende på vissa framtida förhållanden, t.ex. förändringar i konsumentprisindex. I dessa fall kan man inte direkt från avtalet beräkna hur stort det sammanlagda beloppet kommer att bli (köpeskilling plus livränta). I sådana fall skiljer man i skattehänseende på å ena sidan de livräntebelopp vars storlek anges direkt i avtalet och å andra sidan de tilläggsbelopp som ska utgå på grund av uppräkningsen. Köpeskillingen jämte summan av de angivna livräntebeloppen utgör skattepliktig intäkt vid kapitalvinstberäkningen. De i framtiden utfallande tilläggsbeloppen ska i stället behandlas som ränta för både köpare och säljare (44 kap. 39 § IL). De ska alltså redovisas under inkomst av kapital i takt med att beloppen erläggs.

Till gruppen *livsvariga livräntor* räknas även sådana som ska utgå minst ett visst antal år eller högst ett visst antal år, om det dessutom anges att livräntan är livsvarig. Är det fråga om livsvarig livränta ska som intäkt vid reavinstberäkningen tas upp det kapitaliserade värdet av det årliga livräntebeloppet. Härvid tillämpas tabell III till lagen om statlig förmögenhetsskatt (i vissa fall tabell II). En del av den årliga utbetalningen ska dock behandlas som ränta för både köpare och säljare (44 kap. 39 § IL). Denna del ska alltså redovisas under inkomst av kapital i takt med att beloppen erläggs. Hur stor del som årligen ska anses som ränta bestäms enligt vissa procentsatser som finns införda i en tabell under 11 kap. 37 § IL. Procentsatserna varierar i förhållande till mottagarens ålder.

**Värdet vid byte
av fastighet**

Vid byte bör vederlaget för utbytt fastighet beräknas till värdet av den tillbytta egendomen. Jfr även RÅ 1991 ref. 98 som omnämnts i avsnitt 27.1

Värdet vid apport

Värdet av apportegendom kan sättas lika med avräkningspriset (RÅ 1932 Fi 592).

27.3.2 Skattepliktig kapitalvinst

**Privatbostads-
fastighet**

I inkomstslaget kapital är 2/3 av kapitalvinsten skattepliktig inkomst och av en förlust är 50 % avdragsgillt (45 kap. 33 § IL).

Näringsfastighet

I inkomstslaget kapital är 90 % av kapitalvinsten skattepliktig inkomst och av en förlust är 63 % avdragsgillt (45 kap. 33 § IL).

27.4 Fastighetsreglering, klyvning och inlösen

Med avyttring av fastighet likställs överföring av mark eller andel i samfällighet genom fastighetsreglering enligt 5 kap. och uppdelning i lotter genom klyvning enligt 11 kap. fastighetsbildningslagen. Detta gäller om överföringen eller uppdelningen sker mot ersättning helt eller delvis i pengar. Detsamma gäller avstående av mark genom inlösen enligt 8 kap. samma lag. Se vidare 45 kap. 5 § IL.

Kapitalvinstreglerna för fastighet träder alltså i princip i funktion så snart som kontant ersättning ges ut vid marköverföring. Vinst som uppkommit vid inlösen enligt 8 kap. fastighetsbildningslagen beskattas alltid oavsett ersättningens storlek. Har den ersättning i pengar som en skattskyldig har fått vid överföring enligt 5 kap. eller en uppdelning enligt 11 kap. fastighetsbildningslagen inte överstigit 5 000 kr, är ingen del av kapitalvinsten skattepliktig (45 kap. 5 § st. 1 IL).

Om ersättningen i pengar överstiger 5 000 kr, tas endast upp så stor del av hela kapitalvinsten, som ersättningen i pengar, minskat med 5 000 kr, utgör av den totala ersättningen, minskat med 5 000 kr. Större belopp än som motsvarar den del av ersättningen i pengar som överstiger 5 000 kr tas inte upp.

45 kap. 5 § st. 2 IL

”Av kapitalvinsten ska bara så stor del tas upp som den kontanta ersättningen minskad med 5 000 kronor utgör av den totala ersättningen för överföringen eller uppdelningen minskad med 5 000 kronor. Större belopp än den kontanta ersättningen minskad med 5 000 kronor ska dock inte tas upp.”

Bestämmelsens hänvisning till att viss del av kapitalvinsten ”tas upp” innebär att sedan den kvotering har gjorts av kapitalvinsten som följer av 45 kap. 33 § IL, så ska beskattning ske av en kvotdel av den skattepliktiga vinsten med beaktande av en frigräns på 5 000 kronor. För tillämpningen av 33 § krävs alltså uppgift om den avstådda marken härrör från en privatbostadsfastighet eller en näringsfastighet. Se nedanstående exempel.

Denna regel om en gräns på 5 000 kronor ska tillämpas särskilt för varje förrättning oberoende av om den berör en eller flera taxeringsenheter.

Exempel

A avstår mark från näringsdelen av en lantbruksenhet. Marken uppskattas ha ett värde av 40 000 kr. I vederlaget

får han dels mark uppskattad till 30 000 kr, dels pengar till ett belopp av 10 000 kr.

Vi antar att av köpeskillingen vid As inköp år 1 av fastigheten 6 250 kr belöpt på den avstådda marken. Anskaffningsutgiften är alltså 6 250 kr. A har dessutom haft förbättringsutgifter för markområdet med 5 300 kr.

Kapitalvinsten beräknas då på följande sätt:

Avstått mark för		40 000 kr
Avgår		
Anskaffningsutgift	6 250 kr	
Förbättringsutgifter	5 300 kr	-11 550 kr
Kapitalvinst		28 450 kr
Skattepliktig del	90 %	= 25 605 kr

På kontantärsättningen belöpande andel

$$\frac{10\,000 - 5\,000}{40\,000 - 5\,000} = 1/7 ; (1/7 \text{ av } 25\,605 =) 3\,658 \text{ kr}$$

A ska alltså som skattepliktig inkomst för år 5 ta upp 3 658 kr av den kontantärsättning om 10 000 kr som han fått vid fastighetsregleringen.

27.5 Allframtidsupplåtelser

Upplåtelse mot engångsersättning jämföras med fastighetsavyttring

Engångsersättning vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet på obegränsad tid (allframtidsupplåtelse) jämföras i kapitalvinsthänseende med fastighetsavyttring.

Reglerna om detta gäller bl.a. engångsersättningar som fastighetsägaren uppbär för sådana inskränkningar i förfoganderätten till fastighet som kan föreskrivas enligt naturvårdslagen eller annan författning (45 kap. 6–7 §§ IL).

Årlig ersättning för servitutsupplåtelse

Om ersättningen för servitutsupplåtelse erhålls periodiskt och inte som engångsbelopp vid allframtidsupplåtelse beskattas ersättningen som en hyresinkomst. För en näringsfastighet tas ersättningen upp i näringsverksamheten (13 kap. 1 § och 15 kap. 1 § IL) och för en privatbostadsfastighet tas ersättningen upp som inkomst av uthyrning i kapital (42 kap. 30 § IL). Se KR Sundsvall 1 aug 2001, mål nr 1504-2000 m fl.

Övrig ersättning pga. upplåtelsen

Avser upplåtelsen en näringsfastighet och övrig ersättning som erhålls avser t.ex. ersättning för mistad gröda, skördeolägenheter, tillväxtförlust och rotstående skog sker beskattning däremot som inkomst av näringsverksamhet.

Avser upplåtelsen en privatbostadsfastighet och övrig ersättning som erhålls avser t ex flyttning av staket, ny gårdsinfart o dyl., är

Allframtidsupplåtelse och ersättning för rotpost

i regel ersättningen skattefri, men påverkar omkostnadsbeloppet vid en framtida vinstberäkning. Bedömningarna i dessa fall kan vara svåra beroende på hur avtalet i samband med allframtidsupplåtelsen är utformat.

Har den skattskyldige i samband med allframtidsupplåtelse fått ersättning på grund av upplåtelse av avverkningsrätt ska ersättningen, om den skattskyldige yrkar det, anses som engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelsen (45 kap. 8 § st. 1 IL).

Allframtidsupplåtelse och ersättning för avyttrade skogsprodukter

Har den skattskyldige i samband med allframtidsupplåtelsen fått ersättning för avyttrade skogsprodukter får 60 % av ersättningen behandlas som engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelse. Resten av ersättningen, 40 %, tas upp som skogsinkomst i näringsverksamheten (45 kap. 8 § st. 1 IL).

Ersättning för upplåtelse och skog på samma år

Möjligheten att få medräkna skogslikvider i kapitalvinstberäkningen gäller dock endast om skatteplikt för ersättningen för avverkningsrätten eller skogsprodukterna inträtt under samma beskattningsår som ersättningen på grund av allframtidsupplåtelsen (45 kap. 8 § st. 2 IL).

Bestämmelserna om vinstberäkning vid avyttring av fastighet som tidigare under innehavet ingått i en gemensam taxeringsenhet gäller även vid allframtidsupplåtelser (45 kap. 9 och 4 §§ IL), se avsnitt 27.2 Beräkningsenhet.

27.6 Ersättning för inventarier

Om försäljningspriset inkluderar ersättning för s.k. fasta inventarier, dvs. byggnadstillbehör eller industritillbehör eller markinventarier (ledningar, stängsel, industrispår etc.), som i avskrivningshänseende behandlas som inventarier, ska denna ersättning inte tas med vid beräkning av kapitalvinst. I sådant fall får i omkostnadsbeloppet inte inräknas utgift som hänför sig till sådana tillgångar (45 kap. 10 § IL).

27.7 Omkostnadsbeloppet**Allmänt om omkostnadsbeloppet**

Omkostnadsbeloppet består av anskaffningsutgiften för fastigheten och förbättringsutgifter under innehavstiden (44 kap. 14 § IL). Om fastigheten när den förvärvades var ersättningsbostad för en tidigare innehavd fastighet eller bostadsrätt gäller följande. Om uppskov medgavs med beskattning av vinsten när den föregående bostaden avyttrades, ska anskaffningsutgiften minskas, se vidare nedan. I omkostnadsbeloppet får inte heller inräknas utgifter som täckts genom näringsbidrag eller statliga eller kommunala bidrag.

Anskaffnings- utgiften	Anskaffningsutgiften är köpeskillingen för småhuset samt inköpsprovision, stämpelskatt, lagfartskostnader, inteckningskostnader för köpeskillingsreverser o.d. (44 kap. 14 § IL).
Intecknings- kostnader	Utgift för inteckning av fastighet är en avdragsgill kostnad vid kapitalvinstberäkningen när en fastighet avyttras under förutsättning att avdrag inte erhållits tidigare under innehavstiden. För näringsfastigheter är utgiften normalt avdragsgill i verksamheten redan det år då kostnaden uppkommer. Inteckningskostnaden är inte avdragsgill som förvaltningsutgift eller som övrig utgift i kapital. Den kan inte heller ingå i omkostnadsbeloppet för annan egendom än den fastighet som inteckningen avser. (Se Styrsignal 2004-09-24 dnr 130 568631-04/113 : Kapital – Inteckningskostnader i fastighet)
Köpeskillning som tjänstebeskattades vid förvärvet	Om förvärvspriset för den avyttrade fastigheten översteg marknadsvärdet och överskjutande del beskattades som inkomst av tjänst hos förutvarande ägare, får motsvarande del inte ingå i anskaffningsutgiften enl. 44 kap. 17 § IL, se avsnitt 27.3.
Förvärv från närstående före år 1968	Vid 1968 års taxering infördes evig vinstbeskattning för fastighetsavyttringar. För förvärv från närstående före år 1968 gäller en särskild övergångsbestämmelse. Se övergångsbestämmelsen till 45 kap. 72 § IL, avsnitt 27.11.
Undantagsförmån m.m.	I omkostnadsbeloppet får inte medräknas undantagsförmån, livränta eller ersättning för inventarier (RÅ 1969 ref. 62).
Fastighet som köpts ut från bostadsrätts- förening	Vid avyttring av fastighet, som säljaren tidigare har förvärvat genom utköp från bostadsrättsförening, ska anskaffningsutgiften bestämmas med utgångspunkt i den köpeskillning som fastställdes vid utköpet. Således får anskaffningsutgiften för bostadsrätten inte räknas med. Inte heller får sådana förbättringsutgifter, som lagts ned på fastigheten innan utköpet skedde, beaktas (jfr RÅ 1974 ref. 10, återgivet i RRK R74 1:33).
Ersättningsfond för mark/ kapital- vinst	Om avsättning till ersättningsfond för mark eller kapitalvinst gjordes när fastigheten förvärvades så ska fonden reducera omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen (45 kap. 18 § IL). Detta gäller också för en privatbostadsfastighet som tidigare under innehavet bytt karaktär från näringsfastighet till privatbostadsfastighet. När avskattning gjordes vid karaktärsbytet återfördes ersättningsfond för byggnad och markanläggning men ersättningsfonden för mark/kapitalvinst berördes inte av karaktärsbytet. Den ska nu reducera omkostnadsbeloppet när privatbostadsfastigheten avyttras. (45 kap. 18 § IL).

**Ej återförda
värdeminskings-
avdrag och
liknande vid
karaktärsbytet till
privatbostads-
fastighet**

Har en privatbostadsfastighet tidigare under innehavet varit näringsfastighet och ändrat karaktär till privatbostadsfastighet gäller följande. Vid karaktärsbytet skulle återföring ske av värdeminskingsavdrag samt avskrivningar mot ersättningsfonder. Till den del återföring inte skedde på grund av reglerna om värdenedgång, se avsnitt 27.7.4.1, ska omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen reduceras (45 kap. 16 § 2 st. IL). Se även avsnitt 27.7.4.2.

Fasta inventarier

I anskaffningsutgiften får inte medräknas utgifter för fasta inventarier o.d. Detta är en följd av att sådana inventarier ej heller får ingå i försäljningspriset vid avyttringen. Se avsnitt 27.6.

27.7.1 Förvärv före år 1952

**Schablonmässig
anskaffningsutgift**

I princip ska anskaffningsutgiften enligt föregående stycke läggas till grund för den fortsatta beräkningen av omkostnadsbeloppet. För fastigheter som förvärvats före år 1952 gäller dock följande.

Om närmast föregående köp eller byte eller liknande förvärv skett före 1952, beräknas vinsten som om fastigheten hade förvärvats den 1 januari 1952. Anskaffningsutgiften ska då beräknas till 150 % av fastighetens taxeringsvärde år 1952. Kan man visa att verkliga köpeskillingen för fastigheten översteg 150 % av 1952 års taxeringsvärde, får den verkliga anskaffningsutgiften användas. Andra utgifter före år 1952 får dock inte medräknas, se avsnitt 27.5.11.

Fanns det inte taxeringsvärde för fastigheten 1952, får ett motsvarande värde uppskattas med ledning av det dåvarande taxeringsvärdet för den fastighet som den nu avyttrade fastigheten ingått i eller det närmast därefter åsatta taxeringsvärdet (45 kap. 28 § IL).

**27.7.2 Förvärv genom arv, gåva, testamente bodelning
eller liknande**

Om fastigheten förvärvats genom arv, gåva eller liknande gäller kontinuitetsprincipen som innebär att anskaffningsutgiften är vad den föregående ägaren erlade när denne förvärvade fastigheten genomköp eller byte eller därmed jämförligt förvärv (44 kap. 21 § st. 1 IL). Skulle också föregående ägare ha förvärvat fastigheten på motsvarande sätt så används anskaffningsutgiften vid det förvärv som senast skedde genom köp eller byte. Observera att den generella borte gränsen för fastighetsförvärv år 1952 gäller även när kontinuitetsprincipen tillämpas. Se avsnitt 27.1, kantrubrik "Köp eller arv" samt avsnitt 27.7.11.

27.7.3 Förbättringsutgifter

27.7.3.1 Förbättringsutgifter på Privatbostadsfastighet

**Intecknings-
kostnader
Minst 5 000 kr
per år**

**Förbättrande rep
och underhåll ej
äldre än 5 år**

Se vid rubrik 27.7, kantrubrik: Inteckningskostnader

Med förbättringsutgifter avses såväl ny-, till- och ombyggnad som förbättrande reparationer och underhåll. Ett villkor för avdragsrätt för förbättringsutgifter är att dessa per år sammanlagt uppgår till minst 5 000 kronor (45 kap. 11 § IL).

Ett ytterligare villkor om förbättringsutgifterna avser förbättrande reparationer och underhåll av småhuset är att utgifterna hänför sig till avyttringsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren. Till den del åtgärderna medför att fastigheten vid avyttringen är i bättre skick än vid förvärvet medges avdrag.

Det sagda innebär att utgiften för förbättringsåtgärderna måste för ett visst år uppgå till minst 5 000 kronor. Avdragsrätt föreligger dock endast till den del fastigheten vid avyttringen är i bättre skick än vid förvärvet.

Det innebär att om åtgärderna vid avyttringen inte längre bedöms förbättrande eller endast delvis förbättrande kan avdraget understiga 5 000 kronor (45 kap. 12 § IL).

För ny-, till- och ombyggnader gäller ingen tidsgräns.

Kostnaderna anses normalt nedlagda det år då en faktura eller räkning har erhållits som visar vilka arbeten som utförts (45 kap. 11 § IL).

Exempel

Person A säljer en privatbostad år 2004. År 1991 lade A ned 10 000 kr på förbättringar. Därav avsåg 4 000 kr kostnader för ombyggnad och 6 000 kr förbättrande reparationer. Ingetdera av dessa belopp berättigar A till något avdrag. Reparationsutgifterna är äldre än fem år och får därför inte beaktas, och tagna för sig understiger ombyggnadskostnaderna 5 000 kr.

Exempel

År 1999 reparerade A sin privatbostad för 10 000 kr. Därav medförde 6 000 kr en förbättring. Under A:s innehavstid förslits bostaden, men när den säljs år 2004 återstår t.ex. 3 000 kr som värdehöjning. A får avdrag med detta belopp. (Det behöver således inte återstå minst 5 000 kr av förbättringsutgifterna)

**Ej styrkta
förbättrings-
utgifter**

Förbättringsutgifter före 1952 får inte räknas med (45 kap. 28 § st. 1 IL).

Den grundläggande principen för avdragsrätt är att utgifterna ska verifieras med fakturor och kvitton (45 kap. 11 § 2 st. IL, prop. 1967:153 s. 143 och prop. 1975/76:180 s. 132–133). Om utgifterna inte kan verifieras men godtagbar utredning visar åtgärdernas omfattning, art, och tidpunkt, kan det finnas skäl att uppskatta utgiften för förbättringsåtgärderna till ett skäligt belopp. Vad som är skäligt får bedömas i varje enskilt fall på grundval av den bevisning som finns i ärendet.

Regeringsrätten har i dom (RÅ 2002 ref. 73) när en skattskyldig inte har kunnat visa fakturor eller kvitton, uppskattat förbättringsutgifterna till ett skäligt belopp. Den skattskyldige hade i målet visat ritningar, handlingar från fastighetstaxeringen, beslut om bostadslån utvisande godkänd byggkostnad, fotografier från nybyggnationen, samt SCB:s statistik över byggkostnader de år när åtgärderna utfördes. RR ansåg att det fanns en godtagbar utredning om förbättringsåtgärdernas omfattning, men att utredning saknades om kostnadernas storlek. Avdrag medgavs med skäligt belopp.

Om underlag i form av fakturor eller liknande saknas måste den skattskyldige lämna en godtagbar utredning som visar vilka förbättringsåtgärder som gjorts. Enbart ett påstående är inte tillräckligt, inte heller en specifikation över vad som ska ha utförts eller anskaffats. Det innebär att avdrag endast bör komma ifråga för sådana åtgärder som kan dokumenteras och verifieras av andra handlingar som bygglov, ritningar, kreditiv, uppgifter ur fastighetsdeklarationer osv. Uppräkningen går inte att göra heltäckande utan en bedömning får ske från fall till fall. När uppskattning görs i avsaknad av faktiskt underlag för utgifterna, bör bedömningen av det belopp med vilket avdrag skall medges, kännetecknas av försiktighet.

**Återförda för-
bättrande repa-
rationer vid
karaktärsbytet
till privatbostad**

Har en privatbostadsfastighet tidigare under innehavet varit näringsfastighet och ändrat karaktär till privatbostadsfastighet gäller följande. När fastigheten övergick från näringsfastighet till privatbostadsfastighet innebar bestämmelserna om återföring att värdeminskningsskatt och liknande samt vissa förbättrande reparationer återfördes i inkomstslaget näringsverksamhet (26 kap. 8 § IL). De reparations- och underhållsutgifter som härigenom återförs får alltid öka omkostnadsbeloppet när en sådan privatbostadsfastighet säljs. Någon 5-årig tidsgräns gäller inte för dessa återförda förbättringsutgifter (45 kap. 13 § IL).

27.7.3.2 Förbättringsutgifter m.m. på näringsfastighet, allmänt

En näringsfastighet är antingen lagertillgång eller kapitaltillgång. Försäljning av lagertillgång är alltid intäkt av näringsverksamhet för såväl fysiska som juridiska personer.

Fysisk person Dödsbo

Avyttring av näringsfastighet som är kapitaltillgång i verksamheten vinstberäknas enligt kapitalvinstreglerna och redovisas av fysisk person och dödsbo i inkomstslaget kapital (13 kap. 6 § IL). Samtidigt ska återföring göras i inkomstslaget näringsverksamhet av värdeminskningssavdrag m.m. och avdrag för reparation och underhåll (avsnitt 27.7.4).

Juridisk person

Även för juridiska personer beskattas avyttringen med vissa inskränkningar enligt samma kapitalvinstregler som för fysiska personer men redovisningen görs i inkomstslaget näringsverksamhet (13 kap. 2 § IL).

Handelsbolags avyttring av fastigheter, vilka alltid ingår i näringsverksamhet eftersom handelsbolaget är en juridisk person, beskattas liksom handelsbolagens övriga inkomster hos delägarna. Dessa beskattas därvid enligt vad som sägs i avsnitt 27.7.4.

Sammanfattning av vinstberäkning för fastighet som är kapitaltillgång

För en näringsfastighet medges avdrag i näringsverksamheten för anskaffnings- och förbättringsutgifter. Avdrag sker antingen i form av värdeminskningssavdrag eller som direktavdrag avseende reparationer och underhåll. För kapitalvinstberäkningen gäller som generell princip att avdrag medges för anskaffningsutgift och förbättringsutgifter (44 kap. 13–14 §§ IL). För att undvika dubbelavdrag ska medgivna värdeminskningssavdrag återföras i näringsverksamheten. Se nedan och avsnitt 27.7.4. För förbättrande reparationer och underhåll medges inget avdrag om inte dessa varit föremål för återföring. Till den del sådana utgifter återförts föreligger avdragsrätt med motsvarande belopp vid kapitalvinstberäkningen. Se nedan och avsnitt 27.7.4.

Förbättrings- utgifter avseende ny-, till- eller ombyggnad

Förbättringsutgifter avseende ny-, till- eller ombyggnad för näringsfastigheter läggs upp på avskrivningsplan. De är avdragsgilla vid den löpande inkomstbeskattningen i form av värdeminskningssavdrag. Eftersom medgivna värdeminskningssavdrag ska återföras som intäkt i näringsverksamheten i samband med avyttring, är kostnaderna för ny-, till- och ombyggnad avdragsgilla vid kapitalvinstberäkningen. Någon motsvarighet till de belopps- och tidsgränser som gäller för avdragsrätt för förbättringsutgifter beträffande privatbostadsfastigheter finns alltså inte för ny-, till- eller ombyggnadsåtgärder som lagts på värdeminskningssplan (45 kap. 11 § st. 2 IL).

**Intecknings-
kostnader
Reparationer
och underhåll**

Se vid rubrik 27.7, kantrubrik: Inteckningskostnader

I näringsverksamheten medges avdrag utgifterna för reparation och underhåll av en näringsfastighet. Eftersom utgifterna redan är avdragna föreligger i princip inte avdragsrätt för dom vid kapitalvinstberäkningen. Om utgifterna nedlagts under avyttringsåret eller de fem föregående beskattningsåren kan de bli föremål för återföring om de bedömts förbättrande. Någon begränsning av återföringen i likhet med reglerna om återföring av värdeminskningssavdrag när fastighet gått ner i värde finns inte för förbättrande reparationer. Förbättrande reparationer ska således alltid återföras. Till den del återföring sker ska utgiften inräknas i omkostnadsbeloppet (45 kap. 13 § IL). Se avsnitt 27.7.4.

**Värdenedgång
och återföring**

För återföring av värdeminskningssavdrag och liknande gäller dock följande. Har fastighet nedgått i värde under innehavet, så ska återföring av värdeminskningssavdrag inte ske, till den del värdeminskningssavdragen motsvaras av värdenedgången. De värdeminskningssavdrag som inte återförs ska istället reducera omkostnadsbeloppet vid vinstberäkningen (45 kap. 16 § IL). Se avsnitt 27.7.4.

Exempel

Kapitalvinstberäkning i samband med återföring och begränsning av återföringen pga. värdenedgång, se exempel i avsnitt 27.7.4

**Reparationer och
underhåll i sam-
band med statligt
räntebidrag**

Har statligt räntebidrag beviljats för en ombyggnad gäller följande. Till den del som utgifterna för ombyggnaden jämte utgifterna för reparationer och underhåll ryms inom den för räntebidraget godkända kostnaden, så ska utgifterna räknas in i byggnadens anskaffningsvärde och läggas upp på avskrivningsplan (19 kap. 13 och 24 §§ IL).

**Reparationer och
underhåll av
andelshus**

Till den del som en delägares kostnad för reparation och underhåll överstiger 10 % av hans andel av fastighetens tax. värde ska utgifterna räknas in i byggnadens anskaffningsvärde (19 kap. 3 och 13 §§ IL).

27.7.4 Värdeminskningssavdrag och liknande

27.7.4.1 Allmänt om återföring av värdeminskningssavdrag m.m

För näringsfastigheter medges under innehavstiden värdeminskningssavdrag för fastighets anskaffningsutgift samt för utgifter avseende ny-, till- eller ombyggnad. För reparations- och underhållsutgifter medges direktavdrag. Dessutom erhålls skogsavdrag och avdrag för substansminskning för vissa fastigheter.

Avskrivning kan också ske mot ersättningsfonder.

För fastigheter som tidigare beskattades enligt konventionell metod i inkomstslaget annan fastighet eller i något av inkomstlagen jordbruk eller rörelse medgavs ovannämnda avdrag på samma grunder före 1 januari 1991. Före 1991 fanns inte ersättningsfonder. Istället skedde avskrivningar mot investeringsreserver och liknande.

Varför och hur sker återföring?

Vid kapitalvinstberäkningen medges avdrag för anskaffningsutgiften samt förbättringsutgifter under innehavstiden, dvs. fastighetens hela omkostnadsbelopp. För att undvika dubbelavdrag måste återföring ske för den del av dessa utgifter som redan dragits av i form av årliga värdeminskningssavdrag.

Återföring innebär att vissa avdrag som medgetts under innehavstiden tas upp till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet. I 26 kap. 2 § IL anges vilka avdrag som avses. Med de begränsningar som anges nedan ska återföring göras med belopp motsvarande medgivna avdrag för;

- värdeminskning av byggnad eller markanläggning,
- skogsavdrag,
- substansminskning,
- avskrivning mot ersättningsfond och liknande fond samt
- förbättrande reparationer och underhåll.

Återföring görs även då juridisk person avyttrar näringsfastighet som inte är omsättningstillgång.

Förbättrande reparationer och underhåll

Vinst vid avyttring av fastighet beskattas hos fysisk person och dödsbo i inkomstslaget kapital. Vid en avyttring av fastighet skulle den värdeökning som uppkommer genom t.ex. förbättrande reparationer beskattas efter den lägre skattesats i kapital än den som gällde när kostnaden drogs av i näringsverksamheten. Bestämmelserna om återföring av förbättrande reparationer har tillkommit i syfte att neutralisera denna effekt och för att förhindra skatteplanering.

För reparations- och underhållsutgifter har direktavdrag medgetts. Avdrag som har gjorts under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren, ska återföras till den del de medfört att fastighetens skick är bättre vid avyttringen än vid ingången av femte beskattningsåret före avyttringsåret. Har fastigheten förvärvats senare än fem år före avyttringen genom köp eller byte sker jämförelsen vid förvärvstidpunkten (26 kap. 2 § IL).

Tidpunkt för återföringen

Återföring sker vid avyttring av näringsfastighet som inte är lagertillgång (26 kap. 2 § IL) samt när fastighet ändrar karaktär från näringsfastighet till privatbostadsfastighet (26 kap. 8 § IL).

**Delavyttring
och återföring**

Vid delavyttring görs återläggning för de avdrag som belöper på den avyttrade fastighetsdelen. Någon proportionering på grundval av försäljningspriset och värdet av fastigheten får alltså inte göras (26 kap. 7 §).

27.7.4.2 Begränsad återföring vid värdenedgång

Om fastigheten sålts med förlust (gått ned i värde) gäller följande.

**Alltid återföring av
förbättrande
reparationer o dyl.
Begränsning för
värdeminsknings-
avdrag, ersätt-
ningsfonder och
liknande äldre
fonder**

Oavsett värdenedgången ska alltid återföring ske för förbättrande reparationer (se ovan).

Övriga medgivna avdrag, dvs. värdeminskningsavdrag och liknande, ska inte återföras till den del ersättningen understiger omkostnadsbeloppet vid vinstberäkningen (26 kap. 5 § IL). Observera att jämförelsen sker mellan omkostnadsbeloppet och *ersättningen*, ej försäljningsintäkten, dvs. från eventuella försäljningsutgifter bortses. Omkostnadsbeloppet vid denna beräkning ska inte minskas med eventuella uppskovsbelopp, inte heller med värdeminskningsavdrag som på grund av förlusten inte ska återföras (det sistnämnda på grund av att det avdrag som därmed avses är resultatet av att just reglerna om värdenedgång tillämpats).

**Ej återförda belopp
reducerar omkost-
nadsbeloppet**

Den del av värdeminskningsavdrag m.m. som inte ska återföras ska i stället minska omkostnadsbeloppet vid vinstberäkningen

Exempel

Kapitalvinstberäkning samt återföring vid värdenedgång.

Förutsättningar:

1986	Förvärv av näringsfastighet	600 000
	Lagfart samt andra förvärvskostnader (tidigare medgivet uppskov, 80 000)	20 000
1994	Ombyggnad	400 000
1999	Reparationer	200 000
2004	Avyttring, ersättning	1 100 000
	Försäljningskostnader	40 000

Av reparationerna år 1999 bedöms 100 000 vara förbättrande. Värdeminskningsavdrag har medgivits med 150 000.

Steg 1:

Beräkning av värdenedgång för återföring av värdeminskningsavdrag (26 kap. 5 § IL)

$$1\,100\,000 - (600\,000 + 20\,000 + 400\,000 + 100\,000) = -20\,000$$

Observera att vid denna beräkning bortses från försäljningskostnader, uppskovsavdrag och värdeminskingsavdrag.

Beräkningen leder till att omkostnadsbeloppet överstiger ersättningen med 20 000 kronor. Motsvarande del av värdeminskingsavdragen ska inte återföras i näringsverksamheten utan istället reducera omkostnadsbeloppet i kapital. Återföring i näringsverksamheten görs med 130 000 (150 000 - 20 000)

Steg 2:

Kapitalvinstberäkning och återföring i näringsverksamhet.

		Kapitalvins	Återföring
Ersättning	1 100 000		
Försäljningskostnad	- 40 000		
	1 060 000	1 060 000	
Omkostnadsbelopp			
Förvärvsutgift	620 000		
Ombyggnad	400 000		
Reparation	100 000		100 000
Uppskov	- 80 000		
Vm-avdrag	- 20 000		130 000
	1 020 000	1 020 000	
Resultat i kapital/ Näringsverksamhet:		40 000	230 000

Kapitalvinsten blir 40 000 kr och återläggning i näringsverksamheten sker med 230 000 kronor

27.7.4.3 Karaktärsbyte och återföring

Återföring av värdeminskingsavdrag och förbättrande reparationer ska också ske om en näringsfastighet, eller del av sådan, ändrar karaktär till privatbostadsfastighet i samme ägares hand (26 kap. 8 § IL).

Samma gäller om en näringsfastighet övergår till ny ägare genom arv, testamente, gåva eller bodelning och den på grund av övergången blir eller kan antas bli privatbostad (26 kap. 9 § IL).

Om en näringsfastighet som utgör lagertillgång övergår till ny ägare genom arv, testamente, gåva eller bodelning *med anledning av makes död*, och den på grund av övergången blir eller kan antas bli privatbostad, så ska också återföring ske av värdeminskingsavdrag och förbättrande reparationer (26 kap. 13 § IL).

Vad innebär karaktärsbytet?

Karaktärsbytet innebär att tidigare medgivna avdrag för värdeminskning och förbättrande reparationer m.m. tas upp till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet (återförs) på samma sätt

	och i samma omfattning som om fastigheten skulle ha avyttrats (26 kap. 8 § st. 1 IL).
Avskattning och ersättningsfond	Om byggnad och markanläggning under innehavet avskrivits mot ersättningsfond, återförs motsvarande avskrivning enligt samma regler som för vanliga avskrivningar (26 kap. 8 § st. 1 IL).
	En ersättningsfond för mark återläggs dock inte utan ska reducera omkostnadsbeloppet vid en framtida kapitalvinstberäkning (45 kap. 18 § IL, jfr 31 kap. 18 § st. 3 IL)
Marknadsvärdet beaktas	Vid återföringen av värdeminskingsavdrag måste därför, på samma sätt som vid en faktisk försäljning, beaktas om fastigheten gått ner i värde. En beräkning måste därför göras med stöd av fastighetens marknadsvärde vid tidpunkten för övergången till privatbostadsfastighet (26 kap. 8 § st. 2 IL).
Marknadsvärdet beaktas inte för lagerfastigheter	Reglerna om att värdeminskingsavdrag inte ska återföras i fall av värdenedgång gäller inte för lagerfastigheter. (Detta är en skillnad i jämförelse med tidigare regler i 22 § KL anv. p 5, åttonde stycket, och motiveras i prop. 1999/2000:2, del 2, sid. 342–343. Ändringen innebär att när lagerfastighet skiftar karaktär till privatbostadsfastighet ska värdeminskingsavdrag, oavsett värdet på fastigheten, återföras i sin helhet)
Framtida vinstberäkning	Återföring görs i dessa fall utan att kapitalvinst samtidigt beräknas. När privatbostadsfastigheten i en framtid avyttras får de belopp som återförts vid avskattningen och som avsåg förbättrande reparationer dras av vid kapitalvinstberäkningen genom att omkostnadsbeloppet ökas på samma sätt och i samma omfattning som när vinstberäkning och återföring görs vid ett och samma tillfälle. Observera att för förbättrande reparationer som återförts på grund av dessa bestämmelser gäller inte någon femårsgräns (45 kap. 13 § st. 2 IL). Har värdeminskingsavdrag inte återförts på grund av värdenedgång, ska likaså omkostnadsbeloppet vid en framtida avyttring reduceras (45 kap. 16 § st. 2 IL).

Exempel

Se föregående exempel ”Kapitalvinstberäkning samt återföring vid värdenedgång”.

Kommentar: Det belopp som i exemplet utgör ersättning vid försäljningen. 1 100 000 kr, antas istället vara marknadsvärdet vid karaktärsskiftet.

Fram till och med steg 1 görs beräkningen enligt samma modell som vid en faktisk avyttring.

Avskattningen leder till att återföring sker med 230 000 kr som utgörs av förbättrande reparationer med 100 000 samt

värdeminskningsavdrag med 130 000 kronor. De återförda värdehöjande reparationerna blir därigenom avdragsgilla vid en framtida försäljning av fastigheten. Av totala värdeminskningsavdragen på 150 000 kr återfördes endast 130 000 kronor på grund av värdenedgång. De värdeminskningsavdrag som inte återförts, 20 000 kr, ska istället reducera omkostnadsbeloppet vid en framtida försäljning.

Eftersom karaktärsskiftet inte utlöser någon kapitalvinstbeskattning så kommer uppskovsbeloppet på 80 000 kr att reducera omkostnadsbeloppet vid en framtida avyttring.

27.7.5 Ersättningsfond, allmänt

Har den avyttrade fastigheten varit föremål för avskrivning mot ersättningsfond när den förvärvades, ska avskrivet belopp fördelas och dels beaktas vid återföringen i näringsverksamhet, dels reducera omkostnadsbeloppet vid beräkning av kapitalvinst i inkomstslaget kapital.

Ersättningsfonderna behandlas i avsnitt 14.5. Reglerna innebär följande vid avyttringen av den ursprungliga fastigheten och av den fastighet (ersättningsfastigheten) för vilken ersättningsfonden togs i anspråk vid förvärvet.

Har byggnad eller mark i näringsverksamhet avyttrats under sådana tvångsliknande former som är en förutsättning för att avsättning till ersättningsfond ska få göras (31 kap. 5 § IL), kan den skattskyldige välja att redovisa kapitalvinsten i näringsverksamheten i stället för i inkomstslaget kapital (13 kap. 6 § IL). Kapitalvinsten blir därigenom intäkt i näringsverksamheten och berättigar till uppskov genom avsättning till ersättningsfond (för kapitalvinst), se 31 kap. 7 § IL.

Eftersom det samtidigt är fråga om avyttring av en näringsfastighet, ska återföring av värdeminskningsavdrag m.m. ske enligt vanliga regler. Denna återföring berättigar också till avsättning till ersättningsfond (31 kap. 7 § IL). Denna sistnämnda avsättning får när den tas i anspråk samma karaktär som avskrivning mot en ersättningsfond för byggnad eller markanläggning.

Sammanfattningsvis medges avdrag för avsättning till ersättningsfond med belopp som motsvarar både kapitalvinsten och återförda belopp. Den erhållna ersättningen kan på så sätt obeskattat återinvesteras i en ersättningsfastighet.

När ersättningsfastigheten anskaffas ska den delen av ersättningsfonden som avser återförda värdeminskningsavdrag och reparationer tas i anspråk för avskrivning av den nya fastighetens byggnader (31 kap. 18 och 21 §§ IL). Vid en framtida försäljning av ersättningsfastigheten ska återföring av ersättningsfonden ske i

**Ersättningsfonds
påverkan vid för-
värv och avyttring
av ersättnings-
fastigheten**

vanlig ordning enligt 26 kap. 2 § p. 4 IL.

Den del av ersättningsfonden som avser uppskovet med kapitalvinsten beaktas först när ersättningsfastigheten säljs, och då genom att omkostnadsbeloppet reduceras (31 kap. 21 § IL och 45 kap. 17 § IL).

Exempel

Avyttring av ursprungsfastighet.

Förutsättningar

Näringsfastighet nr 1 förvärvades 1980 för	2 000 000 kr.
Ersättning vid expropriation i januari 1991:	2 800 000 kr.

Nedlagda kostnader

1980	Lagfart	30 000 kr
1982	Ombyggnad	200 000 kr
1983	Tillbyggnad	300 000 kr

Värdehöjande reparationer

1984	80 000 kr
1986	50 000 kr
1990	70 000 kr

Värdeminskning m.m.

Värdeminskningsavdrag 1980–1990	300 000 kr
Ianspråktagen investeringsreserv 1982	100 000 kr

Kapitalvinstberäkning

		Kapitalvins	Återföring
Ersättning vid avyttring		2 800 000	
Omkostnadsbelopp			
Anskaffningsutgift (anskaffningspris lagfart)	+ 2 030 000		
Ombyggnad 1982	+ 200 000		
Tillbyggnad 1983	+ 300 000		
Värdehöjande reparationer			
1984	0 *		
1986	+ 50 000		+ 50 000
1990	+ 70 000		+ 70 000
Värdeminskning 1980–1990			+ 300 000
Investeringsreserv			+ 100 000
	= 2 650 000	- 2 650 000	
		150 000	520 000

* Kostnaden räknas inte då den lades ned mer än fem år före avyttringen.

Avsättning till ersättningsfond får göras i inkomstslaget näringsverksamhet. Till ersättningsfond för mark avsätts för kapitalvinsten 150 000 kr och till ersättningsfond för byggnader och markanläggningar avsätts 520 000 kr, sammanlagt 670 000 kronor.

Avyttring av ersättningsfastighet.

Förutsättningar

Näringsfastighet nr 2 förvärvades 1991 för 4 000 000 kr. Avskrivning görs mot ersättningsfond för byggnad och markanläggning med 520 000 kronor. Fastigheten säljs i juli 2004 för 4 800 000 kr.

Nedlagda kostnader

1991	Lagfart	60 000 kr
1991	Ombyggnad	100 000 kr
1997	Värdehöjande reparationer	150 000 kr
1999	- ” -	75 000 kr
2004	Mäklrarvode	240 000 kr

Värdeminskningsavdrag

1991–2003

113 000 kr

Den avskrivning som gjorts mot ersättningsfond för byggnad och markanläggning med 520 000 kronor motsvarar återläggning vid avyttring av ursprungsfastigheten (se exemplet ovan). När ersättningsfastigheten nu avyttras ska återföring ske av denna fondavskrivning.

Vid beräkningen av kapitalvinsten ska dessutom omkostnadsbeloppet reduceras med den del av ersättningsfonden som motsvarar uppskovet med kapitalvinsten från ursprungsfastigheten med 150 000 kronor.

På detta sätt beskattas slutligen hela ersättningsfonden, 670 000 kr (150 000 + 520 000).

		Kapitalvins	Återföring
Försäljningspris	4 800 000		
Mäklararvode	240 000	4 560 000	
Omkostnadsbelopp/ återläggning			
Förvärv m.m. 1991,	4 060 000		
Ombyggnad 1991	100 000		
Reparation 1999	75 000		+ 75 000
Ers.fond kapital	- 150 000		
Ers.fond byggnad			+ 520 000
V-m avdrag			+ 113 000
	= 4 085 000	- 4 085 000	
		475 000	708 000
Skattepliktig kapitalvinst 90 %		427 500	

27.7.6 Omkostnadsbeloppet vid delavyttringar

27.7.6.1 Allmänt om delavyttringar

När en fastighetsägare inte avyttrar hela taxeringsenheten utan endast en del av denna blir det nödvändigt att proportionera anskaffningsutgiften. Tre metoder står till buds, här benämnda metod 1, 2 och 3. Bestämmelserna om detta finns i 45 kap. 19–21 §§ IL.

En avstyckad tomt kommer vid nästa fastighetstaxering i de flesta fall att bilda en egen taxeringsenhet. Om en sådan tomt avyttras föreligger formellt inte en delavyttring eftersom avyttringen avser hela den nya taxeringsenheten. Reglerna om delavyttring får dock tillämpas i ett sådant fall, eftersom den försålda tomten och den kvarvarande delen av fastigheten tidigare under innehavstiden har utgjort en enda taxeringsenhet. Den skattskyldige får valfritt tillämpa antingen de vanliga reglerna om kapitalvinstberäkning eller reglerna om delavyttring (45 kap. 4 och 23 § § IL).

Exempel, förutsättningar

År 1973. Förvärv av ursprungsfastighet (småhusenhet) med byggnad och tomt på 2 500 kvm för 130 000 kr. Tax. värde vid förvärvet 120 000 kr varav mark 15 000 kr och byggnad 105 000 kr

År 2004. Avstyckning av 1 000 kvm tomtmark som säljs för 80 000 kr till närstående person. Före avyttringen hade fastigheten ett tax värde på 300 000 kr, varav mark 90 000 kr och byggnad 210 000 kronor.

Den avstyckade delens påverkan på tax värdet bedöms uppgå till 30 000 kr, eftersom den har ett lägre värde än den del på vilken byggnad står.

Metod 1

Enligt metod 1 kan vinstberäkningen grundas på förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen. Vid avdragsberäkningen beaktas den anskaffningsutgift och de förbättringsutgifter som faktiskt belöper på den del av fastigheten som avyttrats. Vid tillämpningen av beloppsgränserna på 5 000 kr för avdragsgilla förbättringsutgifter ska dock hänsyn tas till förhållandena på hela fastigheten (45 kap. 19 § IL). Inköpspriset för den avstyckade tomten kan, om inte annan fördelningsgrund visas, framräknas genom proportionering med hjälp av taxeringsvärdet.

Lösning, metod 1:

Av fastighetens anskaffningsutgift 1973, belöper på marken:

$$\frac{15\,000}{120\,000} \times 130\,000 = 16\,250$$

På avyttrad del belöper:

$$\frac{1\,000}{2\,500} \times 16\,250 = 6\,500$$

Kapitalvinsten blir 73 500 kr (80 000 - 6 500).

Skattepliktig kapitalvinst, $2/3 = 49\,000$

Denna metod fungerar tämligen väl när det gäller delförsäljning från privatbostadsfastigheter. Beräkningssättet blir betydligt mer komplicerat om försäljningen avser del av en lantbruksenhet. Då måste det ursprungliga förvärvspriset först fördelas som anskaffningsutgift på privatbostadsfastigheten (om sådan finns) respektive anskaffningsutgift på näringsfastigheten. Omkostnadsbeloppet för respektive del ska därefter fördelas efter de olika enheternas värden på respektive del.

Metod 2

Om den skattskyldige begär det ska omkostnadsbeloppet i stället beräknas med ledning av värderationerna vid avyttringstillfället. Omkostnadsbeloppet tas då upp till ett belopp som motsvarar så stor del av fastighetens hela omkostnadsbelopp som vederlaget för den avyttrade fastighetsdelen utgör av fastighetens hela värde vid avyttringstillfället (45 kap. 20 § IL). För en lantbruksenhet avses med fastighet antingen privatbostadsfastighet eller näringsfastighet enligt 2 kap. 9 § IL och 45 kap. 3 § IL. För tillämpningen av metod 2 måste först göras en beräkning av omkostnadsbeloppet för respektive fastighet. Se nedanstående kantrubrik "Delavyttring från lantbruksenhet."

Delavyttring från lantbruksenhet

För en lantbruksenhet på vilken det finns en privatbostadsfastighet, leder uppdelningen av vinstberäkningen i 45 kap. 3 § IL till att en sådan taxeringsenhet skattemässigt utgörs av två fastigheter. När bestämmelsen i 20 § anger "fastighetens hela omkostnadsbelopp" så följer av den inledningsvis i 3 § gjorda uppdelningen att därmed avses för en lantbruksenhet antingen privatbostadsfastigheten eller näringsfastigheten. Beräkningen enligt 20 § IL blir således beroende av om delavyttringen görs från privatbostadsdelen eller näringsdelen av en lantbruksenhet.

Svårigheten vid en sådan beräkning ligger ofta i att bestämma vilket värde hela fastigheten hade omedelbart före försäljningen.

Oftast måste någon form av schablonberäkning tillgripas.

Enligt praxis (se även prop. 1975/76:180 s. 69 och 140) kan man utgå från fastighetens taxeringsvärde vid försäljningstillfället. Detta minskas med ett belopp som motsvarar den inverkan delförsäljningen eller markupplåtelsen kan antas ha på taxeringsvärdet enligt de principer som tillämpades då taxeringsvärdet fastställdes.

Vid beräkning av fastighetens hela värde enligt denna metod ska för den inte avyttrade delen hänsyn tas till att taxeringsvärdet motsvarar 75 % av marknadsvärdet. Taxeringsvärdet ska sålunda räknas upp med 1,33.

**Ingen index-
korrigering av
taxeringsvärdet**

Eftersom fastigheters taxeringsvärden numera årligen korrigeras med hänsyn till prisutvecklingen på fastighetsmarknaden, bör någon övrig korrigering av taxeringsvärdet, utöver de 1,33 som följer av föregående stycke, ej ske.

**Uppdelning av
omkostnads-
beloppet efter
annan grund**

Denna schablonregel för värdering är enligt förarbetena att anse som en hjälpregel. Den kan frångås om det är uppenbart att fastighetens saluvärde avviker från det värde som erhålls med tillämpning av schablonregeln.

För att det ska kunna anses uppenbart att en enskild fastighet har ett visst värde som över- eller understiger det enligt schablonregeln framräknade värdet, bör detta visas genom en värdering av den aktuella fastigheten (RÅ 1984 1:66). När det gäller jordbruksfastighet bör värdeintyg från t.ex. skogsvårdsstyrelse, lantmäteri eller annat sakkunnigt organ eller sakkunnig person kunna godtas. En sådan värdering ska således avse hela taxeringsenheten och inte endast avstyckad del.

Lösning, metod 2

Fastighetens hela värde vid avyttringstillfället kan beräknas enligt följande

Taxeringsvärde vid försäljningstidpunkten	300 000
Den inverkan den sålda tomten kan antas ha haft på taxeringsvärdet	<u>- 30 000</u>
	270 000
133 % härav =	360 000
Tillkommer köpeskillingen	<u>+ 80 000</u>
Summa (fastighetens hela värde vid Försäljningstidpunkten)	= 440 000

Fastighetens inköpspris är 130 000 kr. Omkostnadsbeloppet för den avyttrade delen kan då beräknas enligt följande

$$\frac{80\,000 - 130\,000}{440\,000} = 23\,636$$

Kapitalvinsten enligt denna metod blir 56 364 kr (80 000 - 23 636).

Exempel: Försäljning av tomtmark från lantbruksenhet på vilken finns en privatbostadsfastighet.

Förutsättningar:

År 1963, förvärv av lantbruksenhet för 300 000 kr. 1975 års taxeringsvärde uppgår till 150 000 kr, varav på mangårdsbyggnad och tomt belöper 50 000 kronor. År 1980 nybyggnad av ladugård för 250 000 kr och 1996 nybyggnad av maskinhall med 100 000 kr.

År 2004, avyttring av 1 ha åkermark för sommarstugetomt för 50 000 kr. Taxeringsvärdet vid avyttringen är 900 000 kr varav 600 000 belöper på näringsfastigheten. Den avyttrade delens påverkan på taxeringsvärdet beräknas till 10 000 kronor.

Lösning: 1963 års förvärvspris ska delas mellan privatbostaden och näringsdelen av taxeringsenheten. Eftersom väsentliga förändringar skett under innehavet utgör 1975 års taxeringsvärde en riktigare grund för fördelning av 1963 års förvärvspris.

Anskaffningsutgift på näringsdelen: $100\,000/150\,000 \times 300\,000 = 200\,000$. Omkostnadsbeloppet för näringsfastigheten blir $200\,000 + 250\,000$ (ny ladugård) + $100\,000$ (ny maskinhall) = $550\,000$ kronor.

Nuvärdet på näringsfastigheten:

600 000 - 10 000 (avyttrad del)	= 590 000 x 1,33	= 784 700
Tillkommer ersättningen för avyttrad del		+ 50 000
Hela näringsfastighetens nuvärde		= 834 700

På avyttrad del belöper:	$50\,000/834\,700 \times 550\,000$	= 32 946
Kapitalvinstberäkning:	$50\,000 - 32\,946$	= 17 054
Skattepliktig del, 90 %		= 15 349

Metod 3

Om delavyttringen omfattar tomtmark avsedd för bostadsändamål får omkostnadsbeloppet utan särskild utredning beräknas till 1 kr per kvadratmeter. Denna schablonregel tillämpas endast i de fall försäljningen avser en eller ett fåtal tomter och då försäljningspriset är mindre än 10 % av fastighetens taxeringsvärde. Omkostnadsbeloppet får inte överstiga tomtens eller tomternas försäljningspris (45 kap. 21 § IL).

27.7.7 Omkostnadsbeloppet vid allframtidsupplåtelser

Anskaffningsutgift

Från den erhållna ersättningen erhålls avdrag för såväl omkostnadsbelopp som för alla omkostnader i samband med upplåtelsen. Omkostnadsbeloppet får beräknas endast med stöd av metod 2, såsom för delavyttringar (45 kap. 24 § st. 1–2 IL).

Bagatell- ersättningar

För att bagatellersättningar inte ska bli beskattade och förorsaka utredningsarbete får den skattskyldige från det sammanlagda beloppet av den eller de ersättningar han erhållit under ett beskattningsår på grund av upplåtelse göra avdrag för ett schablonmässigt omkostnadsbelopp. Detta belopp är fr.o.m. 1988 års taxering 5 000 kr per år och gäller oavsett hur många upplåtelser den skattskyldige gjort. Har ersättningarna uppgått till lägre belopp, får avdraget dock inte överstiga detta belopp. Det står den skattskyldige fritt att utnyttja denna schablon eller att istället yrka avdrag för ett omkostnadsbelopp beräknat enligt metod 2 (ovan).

Regelns utformning innebär att om flera upplåtelser görs under samma beskattningsår så måste antingen metod 2 användas för samtliga eller också den gemensamma schablonen på 5 000 kr för samtliga. Se vidare 45 kap. 24 § st. 3 IL.

27.7.8 Omkostnadsbeloppet efter delavyttringar och allframtidsupplåtelser (konsumerat omkostnadsbelopp)

Konsumerat omkostnadsbelopp

Att tidigare delavyttringar ska beaktas när den skattskyldige avyttrar återstoden av fastigheten framgår av lagtexten (45 kap. 25 §).

I förarbetena finns vissa uttalanden om hur reduceringen ska göras. Har delavyttringen under innehavstiden föranlett kapitalvinstberäkning bör således de belopp som legat till grund för vinstberäkningen vid delavyttringen tillämpas också vid slutförsäljningen.

Ibland kan det vara svårt att fastställa hur stor del av det ursprungliga omkostnadsbeloppet som ska anses konsumerat pga. att en delavyttring, marköverföring eller upplåtelse ägt rum. Om t.ex. en delavyttring skedde under den tid då vinsten var skattefri eftersom fastigheten innehafts i mer än tio år (före 1966), så har något omkostnadsbelopp aldrig räknats fram eftersom detta saknade intresse. Det kan naturligtvis också inträffa att en delavyttring blivit beskattad, men att det vid den tidpunkt, då återstoden av fastigheten ska avyttras, inte går att utreda vilka beskattningskonsekvenser delavyttringen hade. Även i dessa fall måste emellertid det konsumerade omkostnadsbeloppet uppskattas. Någon mer exakt beräkning kan det då naturligtvis inte bli tal om.

Om det konsumerade omkostnadsbeloppet inte går att uppskatta med ett rimligt krav på precision får en schablonregel tillämpas. Den del av fastighetens omkostnadsbelopp som belöper på den

avyttrade fastighetsdelen ska då anses motsvara hälften av den ersättning som erhållits för fastighetsdelen. Den återstående anskaffningsutgiften får dock aldrig bli lägre än noll kr. Om alltså hälften av den ersättning som erhållits vid en delavyttring, marköverföring eller upplåtelse överstiger det vid avyttringstillfället framräknade omkostnadsbeloppet för hela fastigheten, blir återstående anskaffningsvärde för den återstående fastigheten noll kr (45 kap. 25 § st. 1 IL).

Av delavyttringsliggaren framgår vilken andel av en fastighets omkostnadsbelopp som ska anses konsumerad pga. en tidigare delavyttring.

27.7.9 Skadeersättningar och övriga ersättningar/bidrag

Försäkrings- ersättning på privatbostad

Försäkringsersättning för skada på privatbostadsfastighet utgör inte skattepliktig intäkt (8 kap. 22 §).

Har försäkringsersättning som inte räknas till skattepliktig intäkt erhållits är utgifterna för förbättringsarbete avdragsgilla vid vinstberäkningen endast till den del utgifterna överstigit den erhållna ersättningen. Om sådan skattefri försäkringsersättning har överstigit de utgifter som lagts ned för att avhjälpa skadan ska anskaffningsutgiften minskas med skillnaden mellan ersättningen och utgifterna (45 kap. 26 § IL).

Skulle en sådan överskjutande försäkringsersättning även överstiga omkostnadsbeloppet, ska beskattning inte ske för det ”positiva” omkostnadsbeloppet med anledning av bestämmelsen i 8 kap. 22 § IL.

Försäkrings- ersättning på näringsfastighet

Alla försäkringsersättningar på grund av näringsverksamhet ska tas upp i näringsverksamheten (15 kap. 1 § IL). För försäkringsersättning pga. skadad byggnad gäller att ersättningen tas upp och ett motsvarande direktavdrag sker mot utgiften för att återställa byggnaden. Detta sker genom att avdrag görs för avsättning och avskrivning mot ersättningsfond (31 kap. IL). Se avsnitt 14.5

Skattereduktion för byggnadsarbete

Byggnadsarbete på bostadshus under 1993 och 1994 kunde enligt särskilda regler ge ägaren rätt till skattereduktion beräknad på utgifterna för byggnadsarbetet. Detsamma gäller nu för arbete under 1996–1998. Sådan skattereduktion påverkar inte rätten att göra avdrag för samma åtgärd vid beräkningen av kapitalvinst.

Bidrag från staten m.m.

I omkostnadsbeloppet får inte medräknas utgifter som täckts genom bidrag från stat eller kommun eller genom näringsbidrag (44 kap. 18 §).

**Skattereduktion
för bredbands-
anslutning**

Har skattereduktion för bredbandsanslutning erhållits gäller följande.

Av 18 § Lag (SFS 2000:1380) om skattereduktion för utgifter för vissa anslutningar för tele- och datakommunikation, framgår att skattereduktionen ska behandlas som ett näringsbidrag enligt 29 kap. 1 L och att omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen ska reduceras med skattereduktionen.

För beräkning av kapitalvinst vid avyttring av en privatbostadsfastighet innebär det att omkostnadsbeloppet reduceras (44 kap. 18 § L).

För kapitalvinstberäkningen när en näringsfastighet avyttras innebär det att förbättringsutgiften med anledning av bredbandsinstallationen reduceras med skattereduktionen. Till den delen kommer inte utgiften för anslutningen att utgöra en förbättringsutgift vid beräkningen av fastighetens avskrivningsunderlag (29 kap. 6 § L), inte heller vid beräkningen av omkostnadsbelopp vid kapitalvinstutredningen (44 kap. 18 § L).

27.7.10 Uppskov med beskattning av kapitalvinst

**Nuvarande
uppskovsregler
(fr.o.m. 8 septem-
ber 1993)**

Om den fastighet som avyttrats är en ersättningsbostad enligt nuvarande regler om uppskov, ska anskaffningsutgiften minskas med det vinstbelopp som inte beskattades när ursprungsbostaden avyttrades (47 kap. 11 § L).

Exempel

Ivar säljer i oktober 1995 sin bostadsrätt med en vinst på 300 000 kr. Han köper en ny dyrare villa och uppfyller villkoren för att få göra uppskovsavdrag med 150 000 kr. I november år 2004 säljer han den nya villan och flyttar till en hyreslägenhet. När han deklarerar försäljningen av villan måste han minska anskaffningsutgiften för villan med 300 000 kr.

Exempel

Inger säljer i november 2004 sin bostadsrätt för 1 miljon kr. Kapitalvinsten blir 150 000 kr och den skattepliktiga delen därav 100 000 kr. Hon köper en ersättningsbostad för 750 000 kr och får göra uppskovsavdrag med $750\,000 / 1\,000\,000 \times 100\,000\text{ kr} = 75\,000\text{ kr}$. När hon säljer ersättningsbostaden ska hon minska anskaffningsutgiften med $750\,000 / 1\,000\,000 \times 150\,000\text{ kr} = 112\,500\text{ kr}$.

**Gamla uppskov
(medgivna t.o.m.
beskattningsåret
1990)**

Före 1991 fanns äldre regler om uppskov med beskattningen av kapitalvinst (realisationsvinst) vid försäljning av fastigheter (SFS 1968:276 eller 1978:970). Om den avyttrade fastigheten är en ersättningsfastighet enligt de äldre reglerna, ska omkostnadsbeloppet minskas med det uppskovsbelopp som tidigare medgivits (45 kap.

27 § st. 2 IL). Någon kvotering med hänsyn till om ersättningsfastigheten var billigare än ursprungsfastigheten görs alltså inte när uppskovsbeloppet ska beaktas enligt dessa äldre regler.

27.7.11 Fastigheter förvärvade före år 1952

Om en avyttrad fastighet förvärvats före år 1952 gäller att den för beräkning av kapitalvinst anses förvärvad den 1 jan år 1952 (45 kap. 28 § st. 1 IL).

Anskaffningsutgiften beräknas till 150 % av 1952 års taxeringsvärde. Den faktiska ersättningen får dock användas som underlag för anskaffningsutgiften om den skattskyldige kan visa att faktiska ersättningen vid förvärvet överstiger 150 % av 1952 års taxeringsvärde. Den omständigheten att en sådan faktisk ersättning läggs till grund för anskaffningsutgiften, medför dock inte avdragsrätt för några övriga utgifter för tid före 1952

Finns taxeringsvärde inte åsatt år 1952, får det beräknas med stöd av närmast därefter åsatt värde, eller med stöd av taxeringsvärdet i en större enhet i vilken fastigheten ingick (45 kap. 28 § st. 2–4 IL).

Fastigheter utomlands

För fastigheter utomlands kan inte ett taxeringsvärde år 1952 åberopas. Fastigheter utomlands som förvärvats före år 1952, anses istället förvärvade den 1 januari år 1952 för en ersättning som motsvarar deras marknadsvärde vid den tidpunkten. Även för dessa fastigheter gäller att om faktiskt erlagd ersättning vid förvärvet före år 1952 överstiger marknadsvärdet 1 januari år 1952, får faktiska förvärvspriset istället användas.

Uppdelning på privatbostadsdel respektive näringsdel

För gamla taxeringsvärden saknas uppdelning på vad som idag är småhus på lantbruksenhet och övriga delar av en lantbruksenhet. Byggnadsvärdet från 1952 inkluderar såväl mangårdsbyggnad som ekonomibyggnader. Detta leder till problem vid avyttring av hela eller delar av en lantbruksenhet, eftersom vinstberäkningen ska göras särskilt för privatbostadsfastigheten respektive näringsfastigheten och en uppdelning av anskaffningsutgiften måste göras.

För fastighetstaxeringsvärden som åsatts fr.o.m. år 1975 finns uppdelning på bostadsbyggnad och övriga enheter.

För äldre förvärv kan det enligt Skatteverkets uppfattning godtas att fördelning av anskaffningsutgiften sker utifrån taxeringsvärdet vid avyttringen. Ett skäl att inte godta en sådan fördelning kan vara att omfattande ny-, till- eller ombyggnad skett under innehavstiden, vilket ofta torde vara fallet. Har sådan väsentlig förändring skett under innehavet på en fastighet som förvärvats före år 1975, torde 1975 års taxeringsvärde vara ett bättre underlag för fördelning av förvärvspriset, än det taxeringsvärde som gäller vid avyttringen.

27.8 Handelsbolags avyttring med kapitalförlust till närstående företag, samt handelsbolags avyttring till underpris till fysisk delägare eller delägare närstående person

27.8.1 Handelsbolags avyttring med kapitalförlust till närstående företag.

Har kapitalförlust uppkommit när ett handelsbolag avyttrat en näringsfastighet till ett närstående företag och ersättningen understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, eller att reglerna om fusioner eller fissioner ska tillämpas (25 kap. 28–29 §§ IL), gäller följande.

Juridisk person är delägare i handelsbolaget

Avdrag för kapitalförlusten medges när fastigheten inte längre ägs av något företag som är närstående till säljande bolag. Dvs. i normalfallet när fastigheten säljs externt eller det företag som äger fastigheten ej längre ingår i närstående bolagssfären (25 kap. 30 § IL).

Fysisk person är delägare i handelsbolaget

Fysisk person som är delägare redovisar handelsbolagets avyttring i inkomstslaget kapital. För denne gäller på samma sätt som för deläggande bolag (ovan) en förskjuten avdragsrätt. Avdrag medges när fastigheten inte längre ägs av något företag som är närstående till säljande bolag, dvs. när den sålts externt eller det bolag som äger fastigheten ej längre är ett närstående bolag till handelsbolaget (45 kap. 31 § IL).

Påverkan på deläggarens omkostnadsbelopp för handelsbolag

När deläggarna i ovannämnda situationer erhåller avdrag för sin förskjutna kapitalförlust och därigenom erhåller skattemässig kompensation ska omkostnadsbeloppet för handelsbolaget (50 kap. 5 § IL) reduceras.

27.8.2 Handelsbolags avyttring till underpris till fysisk person

Har handelsbolag avyttrat fastighet under marknadsvärdet till delägare eller delägare närstående person och fastigheten blir eller kan antas bli privatbostadsfastighet gäller följande.

Fastigheten ska anses ha avyttrats till ett pris som motsvarar marknadsvärdet (45 kap. 30 § IL).

Påverkan på deläggarens omkostnadsbelopp för handelsbolag

Denna ”fiktiva” kapitalvinstberäkning leder antingen till att delägaren beskattas för kapitalvinst eller att kapitalförlust minskar. Båda situationerna leder till att deläggarens omkostnadsbelopp för andelen i handelsbolaget ökar, antingen genom att vinsten ökar eller att avdraget för kapitalförlusten minskar. Eftersom delägaren genom att ta ut fastigheten till underpris samtidigt gjort ett uttag ur handelsbolaget, ska deläggarens anskaffningsutgift för handelsbolagsandelen (50 kap. 5 § IL) reduceras med underpriset.

27.9 Underskott i näringsverksamhet och kapitalvinst

Om den näringsverksamhet till vilken den avyttrade fastigheten hänförts visar underskott för det beskattningsår varunder avyttringen ägt rum, ska underskottet för fysiska personer och dödsbon dras av vid vinstberäkningen i inkomstslaget kapital.

Denna kvittningsrätt gäller såväl näringsfastighet hänförlig till enskild näringsverksamhet som näringsfastighet hänförlig till delägarskap i handelsbolag (45 kap. 32 § IL).

Avdraget får inte överstiga vinsten före avdraget

Observera att kvittningen görs mot kapitalvinsten ”brutto” dvs. före det att kapitalvinsten kvoterar till skattepliktig del (90 %) som följer av 45. kap. 33 § IL.

27.10 Kvotering av kapitalvinstberäkning i inkomstslaget kapital

Av kapitalvinsten på en privatbostadsfastighet ska två tredjedelar tas upp och av kapitalvinsten på en näringsfastighet ska 90 % tas upp till beskattning.

Av kapitalförlusten vid avyttring av en privatbostadsfastighet ska 50 % dras av och av kapitalförlusten på en näringsfastighet ska 63 % dras av (45 kap. 33 § IL).

Samma gäller när ett handelsbolag i vilket en fysisk person eller dödsbo är delägare avyttrar en fastighet som utgör anläggningstillgång. Eftersom sådana delägare redovisar handelsbolagets kapitalvinst i inkomstslaget kapital är 90 % av kapitalvinsten skattepliktig och 63 % av kapitalförlusten avdragsgill (45 kap. 33 § IL).

Juridiska personer som redovisar avyttringen i inkomstslaget näringsverksamhet omfattas inte av reduceringsreglerna i 33 §. För sådana delägare gäller att vinsten är skattepliktig i sin helhet och att hela förlusten är avdragsgill.

27.11 Övergångsbestämmelser

27.11.1 Övergångsbestämmelser till 44 kap. 68 § IL

Avyttringar före år 1991 som inte beskattats senast år 1991.

Allmänt

Om en egendom avyttrades före år 1991 gällde enligt dåvarande regler den s k ”första kronans princip” som innebar att beskattning skedde först när någon del av ersättningen kunde disponeras. Erhölls någon del av ersättningen under samma år som avyttringen skedde så beskattades hela avtalade ersättningen det året. Erhölls någon del av ersättningen året efter avyttringen så skedde beskattningen för hela avtalade ersättningen vid den tidpunkten osv.

Om en avyttring skett före år 1991 och ingen ersättning uppbu-
rits, så var kapitalvinsten obeskattad när nuvarande regler började gälla fr.o.m. 1 jan 1991. Även om nuvarande reglerna innebär att beskattning sker genom att köpeavtal upprättats, så kunde inte dessa regler med hänsyn till förbudet mot retroaktiv lagstiftning, appliceras på avtal som träffats under tid när nuvarande regler inte gällde.

En ytterligare konsekvens av den förskjutna beskattningen pga. ”första kronans princip” är följande. Av övergångsbestämmelsen p. 4 till Lagen om statlig inkomstskatt (SFS 1990:651) framgår att de före år 1991 gällande vinstberäkningsreglerna får tillämpas om fastighet som förvärvats före år 1991 avyttras mellan åren 1991 t.o.m. 1999.

Eftersom en fastighet som omfattas av övergångsregeln om ”första kronans princip” är avyttrad före år 1991, gäller därför inte övergångsbestämmelsen p. 4 SIL.

Övergångsbestämmelsens innebörd

Vinsten ska tas upp till beskattning när någon del av avtalad ersättning kan disponeras. Vinsten beräknas då enligt de vinstberäkningsregler som gäller när ersättningen ska tas upp. Kan den totala vinsten inte beräknas pga. framtida händelser så beskattas tillkommande belopp när dessa kan disponeras.

27.11.2 Övergångsbestämmelser till 44 kap. 70 § IL

Tillkommande ersättningar vid avyttringar före år 1991.

Om en tillgång avyttrats och beskattats t.o.m. 1991 års taxering så gäller följande för tillkommande ersättningar.

Kapitalvinst eller kapitalförlust beräknas enligt de regler som gällde när för första delen av ersättningen togs upp till beskattning. Dock gäller för delägarätter och fordringsrätter att den halvering av skatteplikten m h t innehavets längd som följde av gamla regler inte får tillämpas.

Om en fastighet avyttrats och beskattats före 1992 års taxering och en tillkommande ersättning erhålls, så ska beskattning ske enligt de regler som gällde t.o.m. 1991 års taxering. Det innebär att de gamla s k ”indexreglerna” kan tillämpas för dessa fall.

27.11.3 Övergångsbestämmelser till 45 kap. 72 § IL

Fastighetsförvärv från närstående m.fl. före år 1968.

Vid 1968 års taxering infördes evig beskattning av kapitalvinst vid avyttring av fastighet. För avyttringar före 1968 års taxering gällde skattefrihet om man innehaft en fastighet mer än 10 år. För att förhindra att man för sådana ”skattefria” innehav inte utnyttjade möjligheten att genom närstående överlåtelser höja upp anskaffningsutgiften för framtida försäljningar tillkom denna bestämmelse.

Bestämmelsen innebär att om en fastighet förvärvats genom köp, byte e.d. från närstående fysisk eller juridisk person före ingången av 1968 och om lagfart e.d. sökts efter den 8 november 1967, ska fastigheten anses förvärvad genom det köp, byte eller därmed jämförliga förvärv som skett närmast dessförinnan från annan än närstående.