

SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförändenas Riksförbund



Nr 6 1965

Årgång 15

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Beskattning av tomtförsäljning

Ytterligare några synpunkter av regeringsrådet H. Björne

I SN 1965 s. 151—153 har professor Leif Mutén kommenterat min artikel i SN 1965 s. 111—129 med redogörelse för rättsfall rörande frågan när tomtförsäljning beskattas som rörelse. Muténs kommentarer jämte nedanstående synpunkter i anslutning därtill torde kunna ytterligare belysa det avhandlade ämnet.

1. Beträffande möjligheterna att med ledning av återgivna rättsfall, vari försäljningar *inte* ansetts hänförliga till rörelse, bedöma när tomtförsäljning blir skattepliktig har jag inte uttryckt mig fullt så kategoriskt, som antydes i slutet av andra stycket i Muténs artikel. På s. 113, andra spalten, anfördes att seriebetonad avyttring, som inte går in under någon av de återgivna skattefria katego-

rierna *som regel torde vara* att bedöma som yrkesmässig. Vad som åsyftats är alltså att uttrycka en tumregel, användbar för det stora flertalet praktiska fall. Naturligtvis är det inte uteslutet att ett eller annat tomtförsäljningsfall, som inte är hänförligt direkt under de i min artikel angivna rubrikerna, kan befinnas inte böra betraktas som rörelse. Emellertid torde de skattefria försäljningskategorier, som alltså återstår att upptäcka, vara mycket få. Denna bedömning grundas framför allt på den jämförelse, som vid rättsfallsgenomgången kunnat göras med den mångfald av rättsfall, däri tomtförsäljning ansetts skattepliktig. Några sådana har återgivits på s. 114 och 115.

2. Vad som avsetts med uttrycket "se-

riebetonad" försäljning har antytts på s. 113, första spalten, där det sägs att *frågan kan uppkomma* om taxering för inkomst av rörelse — d. v. s. att en närmare undersökning av taxeringsfrågan är påkallad — så snart en försäljning inte är att anse som en helt isolerad företeelse. Uttrycket i fråga har alltså använts i en ganska allmän betydelse, något som ju inte är ovanligt i nutida språkbruk. Skattenytt betecknar t. ex. de av tidskriften utgivna skrifterna som en skriftserie, och så skedde även när det ännu fanns bara två skrifter i serien. På tal om skattemål brukar uttrycket serie användas om ett antal mål — även ett mycket litet antal — som rör antingen en skattskyldigs taxeringar under olika år eller också olika skattskyldigas taxeringar, beträffande vilka samma eller liknande frågor är aktuella o. s. v. Som seriebetonad kan alltså betecknas en försäljning som på något sätt kan sättas i samband med andra försäljningar. Sammanhanget kan vara av olika slag och innebära exempelvis att samma säljare verkställt flera försäljningar, att försäljningar gjorts av någon föregående ägare till fastighet varom är fråga, att plan för styckning upprättats och att till följd därav eller på annan grund ytterligare försäljningar från fastigheten kan bli aktuella e. dyl. Det torde inte finnas något i skattehänseende redan vedertaget uttryck för det sammanhang mellan olika avyttringar, som enligt praxis kan föranleda att en avyttring betraktas som led i en rörelse, och därför har det begagnade uttrycket fått beteckna sådana avyttringar, som förtjänar uppmärksamhet i förevarande sammanhang.

3. Den av Mutén å s. 152 omnämnda "femtometersregeln" har jag med avsikt underlåtit omnämna, då av rättsfallen un-

der den tid översikten omfattar — de sista femton åren — inte funnit tillräckligt stöd för att en sådan regel för närvarande i praxis skulle läggas till grund för bedömning av om en försäljning är hänförlig till rörelse eller ej. Hur det förhåller sig med tidigare praxis har ej undersökts. Emellertid måste väl utrymmet för tillämpning av en eventuell femtomtersregel numera bli ganska trångt, eftersom man å ena sidan ofta anser sig böra betrakta en skattskyldigs första — och kanske enda — försäljning som led i rörelse, medan man i andra fall kan anse, att ej ens upp till åtta försäljningar konstituerar rörelse. Att döma av besvärsmålen var möjligen de faktiska förutsättningarna för tillämpning av en femtomtersregel större under tidigare skeden än vad för närvarande är fallet. Numera föreligger en allt klarare tendens att koncentrera bebyggelsen till vissa centra, och därav följer att tomtförsäljningar i allt mindre omfattning blir enstaka företeelser eller av så begränsad omfattning, att en femtomtersregel kan tjäna till ledning. Det torde numera blott undantagsvis förekomma att från en fastighet kan säljas fem tomter utan att planering i någon form föreligger, och en planering omfattar i allmänhet mer än fem tomter.

4. Frågan om gränsdragningen mellan det område av en fastighet, som bör hänföras till omsättningstillgång i rörelse, och fastigheten i övrigt har ofta visat sig vanskligt. Delvis beror detta på att spörsmål av denna art i allmänhet kommit upp i ärenden angående förhandsbesked och i sådana ärenden är utredningen ej sällan ett sämre underlag för bedömningen än i mål om åsatta taxeringar. I och för sig är detta inte ägnat att förvåna, eftersom bedömningen i taxeringsmål avser en re-

dan förfluten tidsperiod och därunder inträffade omständigheter av betydelse för beskattningen kunna överblickas, medan förhandsbeskedet skall avse vissa tilltänkta åtgärder, vilka skall bedömas utan den allmänna bakgrund, som ett tilländalupet beskattningsår — och kanske även tidigare beskattningsår — utgör. Skillnaden mellan taxeringsmål och mål om förhandsbesked märks inte så mycket när det gäller teoretiska spörsmål, men i mål där de faktiska omständigheterna är av mer komplicerad beskaffenhet och av väsentlig betydelse — och så är ofta förhållandet när det är fråga om gränsdragning av den art som nu avses — är skillnaden mången gång avsevärd. Det kan emellertid ifrågasättas om — såsom på s. 153 görs gällande — någon skärpning skett i fråga om kraven på avgränsning. Fallet RN 7:4 b 1963 synes knappast kunna tas som exempel på en sådan skärpning. Där utgjordes den gräns mellan olika områden, som den skattskyldige ville åberopa, endast av en väg som gick över fastigheten. En väg är knappast någon godtagbar naturlig gräns i detta hänseende. Ofta torde bebyggelse på ena sidan av en väg följas av bebyggelse på den andra sidan.

Svårare ställer det sig onekligen, då det gäller att bedöma i vad mån byggnader bör hänföras till omsättningstillgång i rörelse, då omgivande mark har sådan egenskap. I ärenden angående förhandsbesked har byggnader i vissa fall "friats", i andra fall ej. Tillgängliga rättsfall torde inte utgöra tillräckligt underlag för ett försök att ange, under vilka omständigheter byggnad inte bör anses ingå i objektet för en jordstyckningsrörelse. I vissa fall synes det naturligt, att byggnader inbegripes i rörelsen, såsom då en skattskyldig förvärvat en fastighet för exploatering, och sedan avyttrar tomter, varav en eller annan är bebyggd. Tills vidare kan väl rekommenderas, att den som ifrågasätter att byggnad fritagas från beskattning vid beräkning av inkomst av jordstyckningsrörelse lämnar så fullständiga uppgifter som möjligt om omständigheter av betydelse och om de skäl, som kan tala för ett undantagande av byggnaderna. Kanske kan det, då ytterligare rättsfall föreligger, föreligga anledning att återkomma till denna fråga — liksom till andra spörsmål av betydelse för beskattningen av markförsäljningar vilka betraktas som yrkesmässiga.