SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

DISTRIBUTÖR AV MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN NR 4 1968

Tomtrörelsebeskattningen

av kammarrättsrådet C. O. Sandström

I nr 1—2/1968 av Skattenytt lämnades en redogörelse för de nya regler som fr. o. m. den 1 januari 1968 skall gälla för beskattningen av realisationsvinster vid fastighetsförsäljningar. De nya reglerna antogs av förra årets höstriksdag på grund av Kungl. Maj:ts proposition 1967:153. Däremot redogjordes inte för de regler för tomtrörelsebeskattningen som samtidigt infördes på grundval av samma proposition. Dessa sistnämnda regler, som återfinns i SFS 1967 nr 748, skall därför redovisas nu.

De nya reglerna för tomtrörelsebeskattningen får ses bl. a. mot bakgrund av att tidigare gällande regler sedan länge varit föremål för kritik. Markvärdekommittén hade i sitt betänkande konstaterat att dessa regler inte lämnade full klarhet om när tomtrörelse skulle anses föreligga och att rättspraxis på området var svår att överblicka för den enskilde jordägaren. Detta är alltså en av anledningarna till att man genom en ny lagstiftning velat komma fram till vissa förenklingar och preciseringar av reglerna för tomtrörelsebeskattningen.

Av departementschefens uttalande i propositionen framgår emellertid att en ytterligare målsättning för den nya lagstiftningen varit att åstadkomma en skälig beskattning av markvinsterna inom ramen för de regler som gäller för beskattningen av annan rörelse, samtidigt som man velat i viss utsträckning tillgodose de markpolitiska strävandena.

Tomt- och tomtrörelsebegreppet

”Tomtrörelse” anses enligt de nya bestämmelserna föreligga, ”när någon bedriver verksamhet som huvudsakligen avser försäljning av mark för bebyggelse (byggnadstomt)”. Uttrycket ”tomtrörelse” används här i stället för de tidigare begagnade uttrycken ”tomtstycknings-” eller ”jordstyckningsrörelse”.

Det ”tomt”-begrepp, som lagstiftaren använt i detta sammanhang, har som synes inte definierats i vidare mån än att det skall vara fråga om ”mark för bebyggelse”, vilket också sammanfattats i uttrycket ”byggnadstomt”. Definitionen

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:03

täcker både större och mindre markområden och anknyter inte till något preciserat fastighetsbegrepp. Detta är ganska naturligt med tanke på bl. a. att markägarens försäljning kan avse även en fastighetsdel som ännu inte blivit formellt avstyckad. Även en sådan försäljning måste kunna gå in under reglerna för tomtrörelsebeskattningen. Å andra sidan är det ofrånkomligt att den bristande preciseringen av det i detta sammanhang använda tomtbegreppet i vissa fall kan leda till tolkningssvårigheter i den praktiska tillämpningen.

Att lagstiftaren varit väl medveten om bristerna i fråga om denna begreppsprecisering framgår av departementschefens uttalande i propositionen angående tomtbegreppet i fråga. Han anför därom följande.

> I den allmänna diskussionen på skatteområdet används vanligen uttrycket tomtmark för att beteckna markområden som är föremål för försäljning i sådan rörelse. Likaså förekommer ofta uttrycken tomter eller byggnadstomter. Dessa uttryck, som också använts av markvärdekommittén, begagnas jämsides med andra likartade uttryck utan någon direkt anknytning till tomtbegreppet i gällande lagstiftning om fastighetsbildning. Deras innebörd är därför enligt sakens natur ganska tänjbar. När jag i fortsättningen använder dessa uttryck gör jag det av praktiska skäl och i enkelhetens intresse. Helt allmänt kan sägas, att uttrycket tomt eller byggnadstomt oftast avser att beteckna ett markområde som är så stort att det lämpar sig för att bebyggas med t. ex. en villa, en sportstuga, en fabriksfastighet e. d. Frågan om vad som är att hänföra till tomt eller byggnadstomt kompliceras emellertid bl. a. av att även försäljning av större markområden, som i och för sig kan innefatta flera "tomter", kan komma in i bilden.

Vad härefter angår det "rörelse"-begrepp som används i sammanhanget så innefattar detta i princip samma krav på försäljningsverksamhetens yrkesmässighet i förening med ett visst vinstsyfte som kommunalskattelagen förutsätter för all rörelseverksamhet. Verksamhetens yrkesmässiga karaktär manifesteras i allmänhet genom att verksamheten har en viss omfattning och kontinuitet. Detta gäller alltså även i fråga om tomtrörelse. Men särskilt när det gäller markförsäljningar kan det av naturliga skäl ibland vara svårt att bedöma, om fastighetsägarens försäljningar nått en sådan omfattning och kontinuitet att de bör hänföras till "tomtrörelse". Det är framför allt i detta avseende som behov av vägledande föreskrifter visat sig föreligga.

Olika tomtrörelsekategorier

I de nya bestämmelserna behandlas två olika huvudkategorier av tomtrörelse. Den ena omfattar sådana fall, där omständigheterna är sådana att det måste anses klart att fastighetsägaren bedriver yrkesmässig tomtförsäljningsverksamhet av sådan art att tomtrörelse i princip föreligger fr. o. m. den första t. o. m. den sista försäljningen. Det är m. a. o. fråga om mer kvalificerad tomtrörelse. Den andra huvudkategorien avser sådana fall i vilka det inte är lika uppenbart att tomtrörelse från början varit avsedd. I dessa fall, där försäljningarnas yrkesmässighet är mindre påtaglig, kan tomtrörelse anses föreligga först när försäljningarna nått en viss omfattning. För denna kategori skall därför bedömningen enligt de nya bestämmelserna ske med hjälp av en schablonregel.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:03

Kvalificerad tomtrörelse

De markförsäljningar som går in under kategorien "kvalificerad" tomtrörelse kännetecknas enligt de nya bestämmelserna av att försäljning skett "från fastighet, som uppenbarligen förvärvats för att ingå i yrkesmässig markförsäljning". I bestämmelserna anges ett par typexempel på förvärv i sådant syfte. Ett sådant är att fastigheten förvärvats av ett tomtbolag eller liknande företag för exploatering av tomtmark. Ett klart markerat exploateringssyfte föreligger enligt bestämmelserna också, när förvärvet avsett mark som enligt fastställd stadsplan eller byggnadsplan är avsedd för bebyggelse. Detta gäller även när förvärvaren är en enskild person. Enligt propositionen kan även andra fall än de nu nämnda tänkas förekomma, i vilka fastighet uppenbarligen förvärvats i nyss angivna syfte.

Planläggningens betydelse har alltså i detta sammanhang begränsats till sådana fall, då en för fastighetens fastställd plan funnits redan vid fastighetens förvärvande. Det har ansetts berättigat antaga att köparen under dessa förhållanden köpt fastigheten i avsikt att bedriva tomtrörelse på fastigheten. En förutsättning är dock enligt propositionen att det planlagda området inte är alltför obetydligt Departementschefen ansåg det inte lämpligt att i lagen fixera ett visst lägsta antal tomter som planen skall innehålla för att tomtrörelse skall anses föreligga, när ägaren säljer mark från fastigheten. Det får i stället ankomma på de tillämpande myndigheterna att bedöma förhållandena i det enskilda fallet. Enligt departementschefen syntes den praktiska gränsen snarare ligga över än under tio tomter.

Förutsättningen att det vid fastighetens förvärvande funnits en fastställd plan innefattar enligt propositionen även det inte ovanliga fallet att — när förvärvet skett genom köp — fastställelsen föreligger först vid köpebrevets utfärdande och inte redan vid tiden för köpekontraktets undertecknande.

Har däremot fastigheten eller en del därav blivit planlagd först efter förvärvet, d. v. s. senare under innehavet, kan detta enligt vad som framgår av propositionen inte utan vidare medföra, att tomtrörelse skall anses föreligga så snart ägaren gör en försäljning av tomtmark i enlighet med planen. Enligt departementschefen skulle nämligen en sådan regel vara ägnad att inte oväsentligt motverka benägenheten att medverka till sådan planering av tomtmark som kan vara önskvärd från markpolitisk synpunkt. Han tillade, att den omständigheten att ett område på fastigheten planlagts f. ö. inte alltid behöver betyda att ägaren har för avsikt att omedelbart driva tomtrörelse på sin fastighet.

Tomtrörelse enligt schablonregeln

Den nya schablonregeln för tomtrörelse skall tillämpas i alla andra fall än de nyss nämnda mera kvalificerade fallen. Det är alltså fråga om alla de fall då det inte är klart att markförsäljningarna från första början är att hänföra till tomtrörelse. Här kommer t. ex. jordbrukarens mera sporadiska försäljningar av tomtmark in i bilden.

Enligt schablonregeln skall försäljning av byggnadstomt anses ingå i tomtrörelse, om markägaren under loppet av tio kalenderår avyttrat minst femton byggnadstomter. Har han verkställt så många av-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:03

yttringar inom denna tid, skall tomtrörelsen anses påbörjad i och med avyttringen av den femtonde tomten. Detta gäller även om någon eller några av de tidigare försäljningarna skulle ha skett under samma beskattningsår som försäljningen av den femtonde tomten.

Om man inte vet vilken avyttring som skall anses avse den femtonde tomten, därför att den skattskyldige samtidigt avyttrat flera tomter, innebär schablonregeln enligt propositionen, att den skattskyldige själv kan bestämma turordningen och därmed välja vilken eller vilka försäljningar som skall rörelsebeskattas. En förutsättning är givetvis att sammanlagda antalet tomtförsäljningar som skall följa reglerna för realisationsvinstbeskattningen inte får överstiga fjorton.

För äkta makar skall hänsyn tas till deras sammanlagda tomtförsäljningar under tiden för äktenskapet. Om makarna under äktenskapet sålt tillhopa minst femton tomter inom tio kalenderår, skall de alltså anses bedriva tomtrörelse i och med försäljningen av den femtonde tomten. För vardera maken gäller dessutom enligt huvudregeln, att samtliga de försäljningar som gjorts från den fastighet han eller hon själv äger skall beaktas, således även de försäljningar som kan ha gjorts före eller efter tiden för äktenskapet.

Har tomtförsäljning skett från olika fastigheter eller olika delar av en fastighet, skall vid beräkningen av antalet tomtförsäljningar medräknas endast försäljning av sådana tomter som med hänsyn till deras inbördes läge normalt kan anses ingå i en och samma tomtrörelse.

Detta innebär enligt propositionen att, om någon t. ex. äger fastigheter belägna långt från varandra, kanske i olika delar av landet, antalet tomtförsäljningar skall bedömas för de olika fastighetsinnehaven var för sig. Detsamma bör gälla om någon äger en till ytan mycket stor fastighet. Som exempel kan nämnas de stora skogsbolagens fastigheter. Har försäljningar skett på någon del av fastigheten, behöver bedömningen av om tomtrörelse föreligger inte utan vidare påverkas av en enstaka försäljning av en tomt långt från området för de andra försäljningarna. Men sker en mer koncentrerad tomtförsäljning på båda sidor om gränsen mellan en och samma ägares intilliggande fastigheter, skall däremot hänsyn tas till samtliga tomtförsäljningar på det som framstår som ett naturligt tomtområde.

Av vad som inledningsvis anförts om tomtbegreppet i detta sammanhang framgår att någon skillnad i princip inte kan göras mellan små och stora tomter. Schablonregeln kan därför, vilket också framhålles i propositionen, inte utesluta att försäljning av ett större markområde, som i och för sig kan inrymma flera tomter, räknas som en tomtförsäljning, om syftet med försäljningen kan antas vara att bebygga marken. Så länge avstyckning inom området inte skett eller tomtindelning fastställts inom området måste nämligen hela det försålda området ses som en enhet. Om det genom köpebrevet sålda området avser mark som avstyckats såsom flera fastigheter, bör dock enligt departementschefens uttalande försäljningen anses gälla flera tomter, även om köpekontraktet avsett ett enda markområde. Avser ett och samma köp flera registerfastigheter eller områden som kan betecknas såsom tomter i den mening som avses här, bör försäljningen anses avse flera tomter. Däremot bör man enligt

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:03

departementschefen kunna bortse från fall då avyttringen avser endast några få kvadratmeter mark för sammanläggning med annan bestående tomt, t. ex. som ett led i en gränsjustering. En sådan avstyckning kan knappast anses avse en byggnadstomt i egentlig mening.

Enligt propositionen bör även i övrigt gälla att markförsäljningar som har ett helt annat syfte än det som förutsätts vid tomtförsäljningar i princip inte skall bedömas som tomtrörelse eller som inledning till en sådan. Som exempel kan nämnas t. ex. det fallet att en jordbrukare överlåter sin jordbruksfastighet eller en del därav till en annan jordbrukare för att också av denne användas för jordbruksändamål eller när ett fabriks- eller ett handelsföretag, som ej sysslar med tomtförsäljning, säljer sin fastighet till ett annat företag för att användas i dess rörelse. Detta gäller även om marken i och för sig skulle kunna utnyttjas för bebyggelse. Likaså utgör en försäljning av ett område för t. ex. grustag knappast en tomtförsäljning. Många andra sådana exempel finns. Däremot är en jordägares försäljning av sin fastighet till kommunen eller till ett tomtexploateringsföretag i och för sig att betrakta som en "tomtförsäljning", om det på kortare eller längre sikt är avsett att marken skall bebyggas. En annan sak är att en sådan försäljning kan bli att bedöma såsom en sådan slutförsäljning som enligt de nya reglerna skall realisationsvinstbeskattas.

Frågan om tomtförsäljning skall anses föreligga måste alltså bedömas med hänsynn till omständigheterna i det enskilda fallet.

I propositionen utgick departementschefen från att i de vanligaste fallen några större svårigheter inte skulle behöva uppkomma vid bedömningen.

Vid beräkningen av antalet sålda tomter enligt schablonregeln skall inte medräknas överlåtelser som sker genom expropriation eller likande tvångsförsäljning. Inte heller medräknas avyttring för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering (s. k. arronderingsförsäljning) och avyttring till staten på grund av flygbuller.

Vidare gäller generellt att som tomtrörelse inte räknas försäljning av byggnadstomt till anställd för att bereda honom bostad. Till rörelse räknas inte heller försäljning av byggnadstomt som de anställda skall huvudsakligen använda för gemensamt ändamål. Det kan t. ex. vara fråga om mark som säljs för att möjliggöra uppförandet av idrottsanläggning, bibliotek m. m. Här behöver det inte vara en försäljning direkt till de anställda. Avyttringen kan i fall som dessa ske exempelvis till kommunen. Vad nu sagts om försäljning av tomter för anställdas bostadsändamål eller för deras gemensamma ändamål gäller dock inte, när säljaren hör till den kategori som enligt det föregående anses driva kvalificerad tomtrörelse, d. v. s. tomtbolag eller liknande, eller när säljaren driver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter.

Vid antalsberäkningen enligt schablonregeln medräknas inte endast försäljningar utan också upplåtelser av nyttjanderätt till tomter i och för bebyggelse, t. ex. genom arrende. Enligt propositionen åsyftas här inte vanliga jordbruksarrenden utan endast upplåtelse av byggnadstomt på vilken nyttjanderättshavaren kan uppföra en byggnad, t. ex. en fritidsstuga. Departementschefen framhöll i

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:03

detta sammanhang till undvikande av missförstånd, att gåva av mark eller vederlagsfri upplåtelse av mark inte bör medräknas i det antal avyttringar som medför tillämpning av reglerna för rörelsebeskattning. Inte heller skall kommunernas tomträttsupplåtelser likställas med försäljning.

Regel mot kringgående av schablonen

Regeln att rörelsebeskattning skall tillämpas i och med försäljning inom tio år av femton tomter skulle lätt kunna kringgås genom att delar av tomtmarken först formellt såldes till barn eller andra anhöriga eller t. ex. till bolag, där fastighetsägaren och övriga medlemmar av hans familj har ett dominerande inflytande, innan tomterna såldes vidare. Som påpekades i flera remissyttranden skulle en person kunna äga ett flertal aktiebolag som vartdera sålde fjorton tomter, utan att tomtrörelse ansågs föreligga. Då en sådan ordning inte kunde godtas, innehåller de nya bestämmelserna en särskild regel riktad mot ett sådant kringgående av schablonregeln.

Enligt den särskilda regeln gäller att, om tomtmark överlåtits till vissa juridiska personer, i vilka överlåtaren ensam eller tillsammans med sådana anhöriga på grund av det samlade innehavet av aktier eller andelar har ett bestämmande inflytande, tomtrörelse skall anses föreligga, om överlåtaren och den nye ägaren sammanlagt avyttrat minst femton tomter. Man skall alltså lägga ihop både överlåtarens och den nye ägarens avyttringar för att avgöra om tomtrörelse föreligger. Härvid torde man få bortse från den mellanliggande överlåtelsen till den anhörige eller till den juridiska personen. Den krets av anhöriga, som i detta sammanhang jämte överlåtaren betraktas som en enhet, omfattar föräldrar, far- eller morföräldrar, make samt avkomling eller avkomlings make. På samma sätt behandlas ett dödsbo, i vilket överlåtaren eller sådan anhörig är delägare. I övrigt kan den juridiska person, i vilken överlåtaren och hans anhöriga inom den nu angivna kretsen kan ha ett bestämmande inflytande, vara aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening. Förutsättning för den särskilda regelns tillämpning är att överlåtelsen skett genom köp, byte eller liknande eller genom gåva. Överföring genom arv och testamente kommer alltså inte i fråga.

Avbrytande av tomtrörelse

I fråga om betydelsen av att den som bedrivit tomtrörelse avbryter verksamheten har i de nya bestämmelserna skillnad i första hand gjorts mellan å ena sidan sådana, vilkas tomtrörelse varit av mer kvalificerad art, d. v. s. tomtbolag och andra som uppenbarligen förvärvat fastighet i avsikt att bedriva tomtrörelse, och å andra sidan dem vars tomtrörelse inte varit av sådan art. Beträffande den förra kategorien har man intagit ståndpunkten att en påbörjard tomtrörelse skall anses fortfara till dess att rörelsens lager av tomter slutsålts och rörelsen avvecklats. Beträffande den andra kategorien gäller, att uppehåll i försäljningarna inte heller skall verka avbrytande på en redan påbörjad tomtrörelse, när det gäller mark som ingår i fastställd stadsplan eller byggnadsplan. Är det däremot fråga om icke planlagd mark i en rörelse, tillhörande den mindre kvalificerade kategorien, skall tomtrörelse inte längre anses före-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:03

ligga, om den skattskyldige och hans make under de senaste tio kalenderåren före taxeringsåret inte sålt någon byggnadstomt. För att tomtrörelsebeskattningen inte skall verka för utbudshämmande har det ansetts att "nedsmittningen" av marken inte bör kvarstå alltför länge i detta fall. Fastighetsöverlåtelse som sker på grund av expropriation eller liknande tvångsförsäljning föranleder inte att uppehållet i rörelsen skall anses ha avbrutits. Detsamma gäller arronderingsförsäljning och avyttring på grund av flygbuller.

För att en tomtförsäljning som sker efter avbrottet inte skall rörelsebeskattas gäller givetvis att förutsättningarna för rörelsebeskattning inte på nytt föreligger beträffande den nya försäljningen.

Någon beskattning av kvarstående nedskrivningar i det "överblivna" tomtlagret aktualiseras inte vid avbrott i rörelsen av det slag, det här är fråga om. En sådan beskattning har ansetts sakna praktisk betydelse.

Slutförsäljning av tomtlager

Intresset av att motverka de utbudshämmande verkningarna av tomtrörelsebeskattningen har på ett motsvarande sätt beaktats gennom en specialregel också när fråga är om en slutförsäljning av tomtlagret.

Även här har specialregeln begränsats till sådan tomtrörelse som bedrivits av annan än tomtbolag och liknande, d. v. s. till tomtrörelse som inte från början varit av det mer kvalificerade slaget. Om den skattskyldige avyttrar allt vad som återstår av den eller de fastigheter, som utgjort lagertillgång i sådan tomtrörelse, gäller således att den del av försäljningsvinsten, som belöper på annan tomtmark än sådan som ingår i fastställd stadsplan eller byggnadsplan, skall behandlas såsom realisationsvinst i stället för såsom rörelseinkomst.

Praktiskt bör denna beskattning i allmänhet tillgå så att det som ingångsvärde i tomtrörelsen fastställda à-priset på kvarvarande mark uppräknas med index från den tidpunkt till vilken ingångsvärdet hänför sig. I förekommande fall bör 3.000 kr.-tillägg beräknas från samma tidpunkt.

Med tanke på att det i undantagsfall kan finnas kvar obeskattade större nedskrivningar, som föranletts t. ex. av överskattade förlust- eller prisfallsrisker, föreskrivs att sådan nedskrivning skall upptas som skattepliktig inkomst, om den inte tidigare återförts till beskattning. Det nedskrivna beloppet skall redovisas som rörelseinkomst även om försäljningsvinsten skall upptas såsom realisationsvinst.

För att en avyttring skall kunna anses innebära en sådan slutförsäljning som här avses bör avyttringen avse allt som återstår av "tomtlagret", d. v. s. återstående delen av den eller de fastigheter som ingått i tomtrörelsen. Genom att slutförsäljningen behöver avse endast kvarvarande lager, och alltså inte hela den kvarvarande fastigheten, är det möjligt att ta rimlig hänsyn till det inte ovanliga fallet att slutförsäljningen avser hela den återstående delen av en jordbruksfastighet utom mangårdsbyggnader med tillhörande tomt eller att försäljningen inte omfattar en sådan del av fastighet som över huvud taget inte är användbar såsom tomtmark och som därför inte är föremål för köpintresse. Om det däremot — utan att fråga är om fall som de nu

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:03

nämnda — i övrigt förhåller sig så att en försäljning inte omfattar hela det återstående lagret utan kanske endast en av flera fastigheter, som ingått i rörelsen, kan man inte tala om någon slutförsäljning. Då kan det i stället bli fråga om avbrott i rörelsen i enlighet med vad förut sagts. Frågan om beskattningen i fortsättningen skall följa reglerna om rörelsebeskattningen eller reglerna om beskattningen av realisationsvinst blir beroende av bl. a. hur långt uppehållet blir.

I syfte att motverka missbruk av specialregeln om slutförsäljning föreskrivs, att regeln om vinstens beskattande såsom realisationsvinst inte skall gälla, om avyttringen kan antas ha skett väsentligen i syfte att bereda avyttraren eller förvärvaren eller annan, med vilken någondera är i intressegemenskap, en obehörig skatteförmån.

Som exempel på ett obehörigt utnyttjande kan nämnas, att den som börjat bedriva tomtrörelse överför den eller de fastigheter som omfattas av rörelsen till ett eller flera av honom själv bildade bolag. Samtidigt som han själv kan få en lindrigare beskattning, i gynnsamma fall kanske ingen alls, kan det nya bolaget få ett fördelaktigare ingångsvärde för vinstberäkningen i den fortsatta rörelsen. Samma effekt kan åstadkommas även genom försäljningar till släktingar och andra närstående personer eller till bolag i vilka säljaren indirekt genom sådana personer har ett väsentligt intresse.

Det är alltså för att taxeringsmyndigheterna skall ha möjlighet att ingripa mot sådana transaktioner som man ansett sig behöva den nyssnämnda föreskriften. Enligt departementschefen ligger det emellertid i sakens natur att en sådan föreskrift kan tillämpas endast i mera uppenbara fall av missbruk. Han framhöll härvid att det dock kunde vara anledning påpeka att ett överförande av marken i en tomtrörelse till ett eget bolag kan vara föranlett av en önskan att fortsätta rörelsen i en mera ändamålsenlig form, med bättre personella resurser m. m., och därför inte alltid behöver vara motiverad av skatteskäl.

Tomtrörelse efter dödsfall

Behandlingen av de markförsäljningar som verkställts efter fastighetsägarens död har i de nya bestämmelserna reglerats endast såtillvida, att frågan om oskiftat dödsbos avyttring av byggnadstomt är att hänföra till tomtrörelse eller ej skall bedömas på samma sätt som om den avlidne verkställt avyttringen. Denna regel, som torde överensstämma med de allmänna grunderna för rörelsebeskattningen, är av särskild betydelse t. ex. när det gäller att tillämpa femtontomtersregeln, regeln om avbrott i rörelsen och om slutförsäljning.

I fråga om de övriga beskattningsproblem som kan uppkomma i samband med dödsfall, särskilt beträffande dödsbodelägarnas försäljningar efter ett arvsskifte, har det ansetts att det liksom hittills får ankomma på rättspraxis att lösa uppkommande problem med beaktande av de särskilda omständigheterna. I detta sammanhang kan hänvisas till bl. a. de artiklar i ämnet som förkommit i Skattenytt 1967 sid. 215 (Lindberg) och sid. 412 (Walberg).

Tomtmarkens ingångsvärde

Av väsentlig betydelse för vinstberäkningen, när det gäller tomtrörelse, är frå-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:03

gan hur ingångsvärdet för de fastigheter som utgör varulager i rörelsen skall beräknas.

Enligt hittillsvarande regler har vinstberäkningen skett med utgångspunkt från det beräknade markvärdet vid rörelsens påbörjande. Detta ledde, såsom markvärdekommittén påpekat, till en viss ojämnhet i tomtrörelsebeskattningen. I sådana fall, då den fastighet på vilken tomtrörelsen bedrevs anskaffats före rörelsens påbörjande, blev ingen del av värdestegringen på marken mellan förvärvet och rörelsens påbörjande beskattad. Hade däremot fastigheten anskaffats samtidigt med eller efter den tidpunkt, då rörelsen började, blev hela värdestegringen beskattad.

Enligt kommitténs mening kunde denna olikhet, som blev särskilt markerad när förvärvet skett långt innan rörelsen börjat, inte anses tillfredsställande. Kommittén löste för sin del problemet så, att anskaffningskostnaden för den mark som avyttrades i tomtrörelsen skulle beräknas på samma sätt som vid realisationsvinstbeskattningen, d. v. s. med utgångspunkt från den verkliga anskaffningskostnaden med rätt till uppräkning av denna kostnad för hela innehavstiden fram till försäljningen med de årliga tillägg som kommittén föreslagit. Därigenom skulle enligt kommittén i princip hela markvärdestegringen under hela fastighetsinnehavet bli beskattad.

Kommitténs tankegångar har i de nya bestämmelserna följts såtillvida att, när det gäller sådan fastighet i en tomtrörelse som anskaffats innan rörelsen påbörjats, tomtmarkens ingångsvärde vid rörelseinkomstens beräknande skall bestämmas med utgångspunkt från den verkliga anskaffningskostnaden för fastigheten när den förvärvades. Det kan erinras om att detta förvärv, när den som bedriver rörelsen själv fått fastigheten genom t. ex. arv eller gåva, kan vara arvlåtarens eller givarens förvärv. Likaså skall ingångsvärdet på samma sätt som vid beräkning av realisationsvinst kunna beräknas på grundval av något av de taxeringsvärden som alternativt står till buds som grund för vinstberäkningen enligt de nya reglerna för realisationsvinstbeskattningen.

Men när det gäller den uppräkning efter konsumentpris och i förekommande fall det årliga tillägg av 3.000 kr som får göras enligt realisationsvinstreglerna har lagstiftaren inte ansett sig kunna gå lika långt som kommittén. Vid tomtrörelsebeskattningen får nämligen enligt de nya bestämmelserna anskaffningskostnaden för sådan i tomtrörelse ingående mark, som anskaffats innan rörelsen börjat, uppräknas endast för den del av innehavstiden, som sträcker sig fram till rörelsens påbörjande. För den återstående innehavstiden fram till tomtmarkens försäljning medges däremot ingen uppräkning. Enligt de allmänna reglerna för beräkning av rörelseinkomst finns nämligen ingen rätt för rörelseidkaren att verkställa en uppräkning av anskaffningskostnaden för sitt varulager efter index för att därigenom kompensera sig för penningvärdeförändringen. Det har därför inte heller ansetts kunna komma i fråga att på tomtrörelsebeskattningens område införa en helt ny princip för beräkningen av den inkomst som uppkommit under den tid verksamheten bedrivits, d. v. s. under rörelseperioden.

Av det sagda följer att för sådan i tomtrörelsen ingående tomtmark, som rörelseidkaren förvärvat samtidigt med eller efter rörelsens påbörjande, försälj-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:03

ningsvinsten skall beräknas i vanlig ordning med utgångspunkt från anskaffningskostnaden utan rätt till någon uppräkning för index m. m.

Det bör särskilt observeras att de nya reglerna angående ingångsvärdet på mark i tomtrörelse också skall gälla beträffande fastigheter som utgör lagertillgång i annan handel med fastigheter liksom i byggnadsrörelse.

En komplettering av den nyssnämnda regeln beträffande ingångsvärdet på sådan mark, som rörelseidkaren förvärvat innan han börjat rörelsen, har dock ansetts behövlig.

Eftersom detta ingångsvärde i vissa fall kan beräknas på olika sätt med hänsyn till de alternativa schablonvärden som står till buds och det är angeläget att ingångsvärdet vid de olika tomtförsäljningar som sker från samma fastighet under den tid rörelsen pågår — kanske med ett eller annat års mellanrum — beräknas på samma sätt, gäller nämligen, att det ingångsvärde för fastigheten, som godtagits vid första taxeringen efter rörelsens början, i princip skall ligga till grund för inkomstberäkningen även vid senare års taxeringar så länge fastigheten ingår i tomtrörelsen. Denna regel har ansetts nödvändig för att undvika t. ex. att ingångsvärdet beräknas en gång efter den verkliga anskaffningskostnaden och en annan gång efter taxeringsvärdet tjugo år före avyttringen.

Vad nu sagts angående det ingångsvärde för fastigheter, som valts första gången, bör enligt vad departementschefen framhöll i propositionen inte utesluta möjlighet att vid en senare taxering rätta ett uppenbarligen felaktigt beräknat ingångsvärde. I samband med en sådan rättelse kan det visa sig lämpligare att välja en annan metod för ingångsvärdets bestämmande än den först använda.

Det ingångsvärde, som enligt det nu sagda skall gälla för den eller de fastigheter som omfattas av tomtrörelsen, skall således ligga till grund för vinstberäkningen i samband med de olika tomtförsäljningar som sker under den tid tomtrörelsen bedrivs. Departementschefen framhöll att intet hindrar att detta ingångsvärde, på samma sätt som nu torde ske i praktiken, slås ut på de olika tomterna inom tomtområdet så att man får fram ett visst ingångsvärde per kvadratmeter. Tomtmarkens sålunda beräknade ingångsvärde jämte de kostnader som skall anses falla på denna mark får därefter vid vinstberäkningen i vanlig ordning ställas mot den försäljningssumma som erhålls för varje såld tomt.

I detta sammanhang uttalade departementschefen vidare att kostnader för den tilltänkta rörelsen — sedan denna börjat — bör kunna aktiveras och avskrivas i likhet med vad som torde ske enligt gällande praxis. Vidare framhöll han, att det sagda fick anses gälla även sådana kostnader för iordningställandet som uppkommit under den tid de första fjorton tomterna sålts, till den del kostnaderna faller på de fortsatta tomtförsäljningarna i rörelsen. Någon särskild bestämmelse angående de ifrågavarande kostnaderna ansåg han inte behövas.

Med utgångspunkt från de regler för ingångsvärdets beräknande som markvärdekommittén föreslagit hade flera remissinstanser diskuterat frågan om hur tomtlagrets ingångsvärde skall proportioneras mellan såld och kvarvarande mark. I propositionen framhöll departementschefen med anledning härav att

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:03

svårigheterna i detta avseende med den av honom förordade lösningen — d. v. s. den lösning som kommit till uttryck i de antagna bestämmelserna — torde väsentligen ha reducerats. De problem beträffande proportioneringen som kan uppkomma torde i princip inte skilja sig från dem som kan uppkomma med hittills gällande bestämmelser. Enligt departementschefen fick det därför liksom hittills ankomma på de tillämpande myndigheterna att lösa dessa problem med beaktande av omständigheterna i det enskilda fallet.

Gränsdragningen tomtrörelse — byggnadsrörelse e. d.

I remissyttrandena över markvärdekommitténs förslag hade även berörts de problem som kunde uppkomma vid inkomstberäkningen i sådana rörelser som omfattar både byggnadsrörelse och tomtrörelse. Med anledning härav konstaterade departementschefen i propositionen bl. a. att även i fråga om byggnadsrörelse och annan yrkesmässig handel med fastigheter skulle föreligga rätt till uppräkning efter index och i förekommande till årligt tillägg med 3.000 kr, när fastigheten anskaffats innan rörelsen påbörjats. I princip skulle således samma regler för rörelseinkomstens beräknande komma att gälla för den mera kvalificerade fastighetshandeln.

Därmed reducerades enligt departementschefen frågan om gränsdragningen mellan olika rörelseformer till att i huvudsak avse sådana fall, då någon som driver byggnadsrörelse eller t. ex. handel med hyresfastigheter därjämte avyttrar tomtmark i sådan mindre omfattning att de särskilda reglerna för tomtrörelse av enklare slag i och för sig kan bli tillämpliga.

Departementschefen tillade.

Om tomtmark under sådana förhållanden säljs av någon som redan bedriver yrkesmässig fastighetshandel i form av byggnadsrörelse e. d. bör emellertid enligt min mening även avyttringen av tomtmarken anses yrkesmässigt bedriven och ingå i den övriga rörelseverksamheten. Det bör alltså inte ifrågakomma att den som på en fastighet bedriver byggnadsrörelse och därjämte säljer tomter, under åberopande av fjortontomtersregeln, skall få de fjorton första tomterna beskattade enligt reglerna för realisationsvinst samtidigt som byggnadsrörelsen rörelsebeskattas.

I enlighet med det sagda föreskrivs i de nya bestämmelserna uttryckligen att, när byggnadstomt säljs av någon som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, försäljningen skall anses ingå i den övriga verksamheten, om icke tomtrörelse utgör den huvudsakliga verksamheten.

Enligt propositionen hindrar bestämmelsen inte att, om tomtmarken förvärvats innan byggnadsrörelsen börjat, tomtmarkens ingångsvärde räknas upp efter index för tiden fram till byggnadsrörelsens början.

Bokföringsmässig redovisning

Frånsett bestämmelserna om tomtmarkens ingångsvärde har några särskilda bestämmelser om inkomstredovisningen inte ansetts erforderliga i detta sammanhang.

Detta innebär att inkomst av tomtrörelse i likhet med vad som gäller för annan rörelseinkomst i princip skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Hänsyn skall alltså bl. a. tas till in- och

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:03

utgående lager, fordringar och skulder. Anmärkas bör dock att den allmänna regeln om rätt till nedskrivning av lagret vid beskattningsårets utgång till lägst 40 proc. av anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet i regel inte anses tillämplig här. De fastigheter som ingår i "lagret" skall i stället upptas till vad som med hänsyn till risk för förlust, prisfall m. m. framstår såsom skäligt. Dolda reserver i vanlig bemärkelse kan således i princip inte uppkomma vid en värdering enligt dessa grunder, om inte de angivna riskerna överskattas vid värderingen.

Som departementschefen påpekat i propositionen ligger det emellertid i sakens natur att inkomst av tomtrörelse i praktiken ofta redovisas mera summariskt än vad som borde följa av en strikt tillämpning av bokföringsmässiga grunder enligt det nu sagda. Detta är vanligt, t. ex. när ägaren av en jordbruksfastighet verkställer några enstaka tomtförsäljningar på sin fastighet.

Övergångsbestämmelser

I likhet med reglerna om realisationsvinstbeskattningen har även de nya bestämmelserna om tomtrörelsebeskattningen trätt i kraft den 1 januari 1968. Bestämmelserna är alltså i princip tillämpliga på alla tomtförsäljningar fr.o.m. denna dag, under det att äldre bestämmelser gäller i fråga om avyttringar som ägt rum under år 1967 eller tidigare. I samband med övergången skall dock iakttas följande.

Den som före de nya bestämmelsernas ikraftträdande bedrivit verksamhet, som enligt äldre bestämmelser varit hänförlig till tomtrörelse (jordstyckningsrörelse) och som även enligt de nya reglerna anses driva tomtrörelse, får, om han efter ikraftträdandet avyttrar fastighet i samma rörelse, såsom ingångsvärde för de fastigheter som vid ikraftträdandet finns kvar i rörelsen räkna deras skattemässiga restvärde vid utgången av det beskattningsår som ligger till grund för 1968 års taxering. Om han efter ikraftträdandet verkställer en sådan avyttring av fastighet som inte är hänförlig till tomtrörelse enligt de nya bestämmelserna men som enligt de äldre reglerna kan anses innebära fortsättning av den tidigare bedrivna rörelsen, kan han efter eget val få avyttringen behandlad antingen enligt de äldre reglerna eller enligt de nya bestämmelserna.

Av det sagda följer att den som enligt äldre regler inte anses bedriva tomtrörelse inte heller efter ikraftträdandet skall beskattas för tomtrörelse, om inte förutsättningarna härför enligt de nya bestämmelserna är för handen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:03