

Något om skatt på tomtförsäljning

Av professor Leif Mutén, Uppsala

Utvecklingen på samhällsplaneringens område har fört därhän, att kommunerna i allt högre grad ser sig föranlättna att själva engagera sig i exploateringen av nya bebyggelseområden. I det sammanhanget har de besvärliga skattefrågor, som möter vid tomtförsäljning, blivit aktuella för många kommunalmän. Visserligen är deras intresse mera sällan direkt — kommunerna är ju frikallade från statlig inkomstskatt och brukar i praktiken inte heller beskattas kommunalt för jordstyckningsrörelse. Men närhelst en kommun vill köpa mark, blir säljarens skattesituation av betydelse för kommunens möjlighet att få ett avtal till stånd liksom för de villkor säljaren kan anse sig böra ställa.

Realisationsvinstreglerna

Relativt enkla regler gäller, när en säljare av mark inte anses bedriva handel med fastigheter eller jordstyckningsrörelse, i vilken marken ingår som varulager. I sådant fall utgår nämligen skatt för säljarens vinst endast om denna utgör skattepliktig realisationsvinst. Förutsättningen härför är dels att förvärvet skett inom tio år före avyttringen, dels att det skett genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Anledningen till denna regel är, att man velat komma åt dem, som spekulerat i en fastighets värdestegring, men skona dem, som haft sin fastighet som stadigvarande placering. För att jämna ut gränsen mellan skatteplikt och skattefrihet och samtidigt i någon mån ta hänsyn till att penningvärdesförämringen gör åtskilliga vinster endast skenbara, har vi en avtrappningsregel. Den går ut på att för fastighet, som säljs mer än sju år efter förvärvet, endast 75 % av vinsten, efter åtta år 50 %, efter nio år 25 % och efter tio år ingen del av vinsten är skattepliktig.

Regeln om att realisationsvinst förärsätter köp eller byte kan kringgås genom att



Professor Leif Mutén.

säljaren skänker bort egendomen till en mottagare, som sedan kan sälja skattefritt. För att hindra sådant kringgående gäller, att vid gåva mellan makar liksom från "skyldeman" — ett något obestämt begrepp, som i varje fall förutsätter blodsband — det är givarens förvärv som räknas. Samma gäller vid bodelningsfång på annan grund än andra makens död.

Realisationsvinstreglerna utgör inte något hinder för en kommun, om köpet avser sådan mark, för vilken expropriations-tillstånd kan erhållas. Lagstiftaren har nämligen ansett, att tioårsregeln är meningslös att tillämpa i de fall, där säljaren sålt ofrivilligt. Tvånget måste emellertid vara kvalificerat, alltså medgiven expropriation eller reellt expropriationshot, däremot inte t. ex. sådant tvång som exekutiv försäljning, flyttning från orten e. d. Om det "skäligen kan antagas, att avyttringen skulle ägt rum även om tvång icke förelåg", kan visserligen beskattning ske. Men en tillämpning av den regeln förekommer sällan eller aldrig.

Den som blivit föremål för tvångsavhändelse och köper mark, får räkna nytt realisationsvinstgrundande fång och ny förvärvstidpunkt. Om däremot avyttring sker som ett led i jordbrukets yttre rationalisering, är genom särskild bestämmelse inte bara vinsten skattefri. Även förvärvstidpunkten och förvärvets art står kvar och gäller för den egendom man skaffar i stället för den avyttrade.

Frågan om tvångsavyttring föreligger eller icke brukar i allmänhet vara ganska klar. I tveksamma fall kan förhandsbesked sökas hos riksskattenämnden. Det är opraktiskt av en kommun eller annan köpare att garantera säljaren ersättning för ev. skatt i samband med avyttringen. Säljaren kommer, om avtalet är sådant, inte att vara särskilt intresserad av att driva sin skatteprocess. Dessutom är risken inte utesluten, att utgående ersättning för skatten anses utgöra en del av köpeskillingen, som därigenom ökar den skattepliktiga vinsten.

Men viktigaste skälet mot en sådan uppgörelse är, att en garanti för skattebeloppet kan komma att tolkas såsom avseende en helt annan skattemässig risk än den, som avser frågan om tvång. Den akuta risken kan i stället vara beskattning som rörelse.

Jordstyckningsrörelse

Det är ett utomordentligt viktigt faktum, som man måste göra klart för sig i alla fastighetsaffärer av detta slag, att expropriationsreglerna fritar enbart från skatt på realisationsvinst, och inte från skatt på vinst vid annan yrkesmässig försäljning. Om en markägare yrkesmässigt handlar med mark eller stycker tomter, kan han inte till sitt fredande från beskattning åberopa expropriation eller expropriationsliknande tvång. Om en kommun, som vill köpa mark från den, som är yrkesmässig säljare, gör gällande, att priset kan hållas lågt på grund av att expropriationshot föreligger, kan detta vara att vilseleda säljaren. Om kommunen garanterar säljaren hans skatt i tron att expropriationshotet fritar honom, kan konsekvenserna bli dyrbara, om taxerings-

myndigheterna betraktar avyttringen som yrkesmässig.

vilka är då betingelserna för att en avyttring skall anses yrkesmässig?

Om en grupp går det att fatta sig kort: Endast i förhållandevis få fall betraktas köp och försäljningar av hela fastigheter såsom led i yrkesmässig verksamhet. Viktigast bland dessa är fallen av byggnadsrörelse. En byggmästare, som köper mark för att bebygga den, kan räkna med att marken ingår som lager i hans rörelse. Samma gäller i regel även om byggmästaren bedriver sin byggnadsrörelse i aktieföretagsform men köper mark för egen räkning. På samma sätt som fastighet i byggmästares hand behandlas också aktierna i ett fastighetsförvaltande bolag. Om däremot ett sådant bolag självt säljer, kan vinsten hos bolaget vara skattefri resp. i förekommande fall beskattas som realisationsvinst. Det blir däremot ett numera svårlosligt problem för byggmästaren resp. för det byggnadsrörelsedrivande moderbolaget att undgå skatt på pengarna, när de skall tas ut från det förvaltande bolag som sälts.

Så mycket mer komplicerade är reglerna om jordstyckningsrörelse. De går i princip ut på att som yrkesmässig behandla den verksamhet, varigenom en jordägare uppdelar ett markområde för att därifrån sälja tomter. I detta sammanhang spelar fångets art och innehavstiden inte någon avgörande roll. Även den som säljer tomter från en ärvd fastighet kan t. ex. vara yrkesmässig idkare av jordstyckningsrörelse. Men som vi senare skall nämna, kan det spela en roll bland andra faktorer för bedömningen av verksamhetens yrkesmässiga karaktär, om fastigheten förvärvats i syfte att bedriva tomtexploatering eller i annat syfte.

Det finns inte några fasta regler i lagen eller ens i praxis, som säger, hur omfattande en verksamhet måste vara för att betraktas som yrkesmässig. Allmänt sett kan man säga, att iordningställandet av ett område för försäljning — upprättandet av byggnadsplan, anordnande av vägar och avlopp m. m. — konstituerar en så stark indikation på yrkesmässighet, att redan avyttringen av den förs-

ta tomten efter en sådan verksamhet i regel anses konstituera ett led i rörelsen. Den som kommit så långt med sin verksamhet måste för att bli skattefri sälja hela området i klump till en köpare. Och inte heller detta lönar sig, om omständigheterna tyder på att försäljningen ingår i en serie av liknande avyttringar. Även iordningsställandet för avyttring till exploater eller kommun av stora tomtområden kan få den "seriemässiga" karaktär, att jordstyckningsrörelse anses föreligga.

A andra sidan finns det inte anledning att betrakta en verksamhet som rörelse, om den är dömd att upphöra mycket snart. Även en noggrant förberedd exploatering av ett tomtområde, som begränsas till sju tomter, kan bli skattefri, om området är det enda ägaren har att sälja och serien således är definitivt slut med den sjunde tomt.

Detta slags fall, i vilka relativt omfattande åtgärder för iordningsställande av ett område för exploatering föregår försäljningen, är i själva verket allt vanliga. Ofta är långtgående åtgärder nödvändiga för att få plangodkännande, och godkänd plan en förutsättning för att få ut ett rimligt pris vid klumpförsäljning. Den fastighetsägare, som låtit förläda sig till någon enstaka tomtförsäljning från ett sådant område, kan ofta nog med grämsse konstatera, att han därmed blivit avskuren från chansen att skattefritt sälja resten till exempelvis kommunen.

De alltmer höjda kraven på planåtgärder har efterhand reducerat den roll, som själva antalet avyttringar spelar för bedömningen av om jordstyckningsrörelse skall anses föreligga. Det är numera i mindre grad än förr möjligt att utan egentlig planering avstycka tomter med sådan regelbundenhet och i sådan omfattning, att yrkesmässighet redan på grund av verksamhetens omfattning anses föreligga. När det är fråga om ett sådant fall, brukar man vid bedömningen av verksamhetens omfattning i allmänhet bortse från sådana försäljningar som skett t. ex. under expropriationshot (här kommer faktiskt tvångsavyttringarna med i sammanhanget), gjorts av personliga skäl, t. ex. till familjemedlemmar, eller som komplet-

teringsförsäljningar för att t. ex. justera tidigare sålda tomters gränser. Beträffande övriga försäljningar spelar det en roll för bedömningen hur många avyttringar som skett och med vilken regelbundenhet de företagits.

Förut har man inte saknat grund för antagandet, att en jordstyckningsverksamhet kommer i farozonen först när femte tomtens sålts. I dagens läge är denna tumregels giltighet ifrågasatt, inte bara i samband med de fall, där exploateringsåtgärder av större omfattning ingår som belastande omständigheter, utan också i dem, där enbart de upprepade tomtförsäljningarna utgör grund för bedömningen av yrkesmässighetsfrågan. Fortfarande torde det likväl finnas anledning att räkna med att den markägare, som i princip varit passiv och endast tillåtit ett fåtal avstyckningar, en eller ett par om året och inalles inte fler än fyra—fem stycken — eller något fler företagna med långa tids mellanrum — kan räkna med att hans mark fortfarande är "osmittad".

Ett moment i bedömningen av en tomtförsäljnings yrkesmässiga karaktär är markens användning för annat än tomtexploatering. Mark, som används för lönsamt jordbruk, löper mindre risk att betraktas som smittad av jordstyckningsrörelse än sådan mark, som ligger för fåfot eller är utarrenderad mot lågt arrende.

En annan typ av belastande omständigheter, som taxeringsmyndigheterna är beredda att fästa stort avseende vid, är med tomtexploatering besläktad verksamhet. Om en markägare visserligen avstår från att sälja tomter, men på uthyrningsbasis organiserar exploateringen av t. ex. ett sommarstugeområde, ligger han illa till, om han sedan vill sälja marken till en förening av sommarstugeägarna, som bildats för att överta marken och distribuera den till medlemmarna. Läget påminner här om vad som gäller för en byggmästare, vars byggnadsverksamhet kan belastas hans affärer även i vad de avser mark.

Vinstberäkningen

Vinst av jordstyckningsrörelse beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Det

betyder att hela intäkten skall redovisas, när en försäljning göres. Avdrag får ske för kostnader i samband med försäljningen, och vidare för den på avyttrad mark belöpande delen av markens ingångsvärde.

Hur stort är då ingångsvärdet? Har mark köpts som ett led i jordstyckningsrörelse, är problemet inte så stort. Normalt kan man då anse marken anskaffad för den kostnad köpet betingad, med tillägg för vad som därutöver kan ha nedlagts av kostnader för markens iordningsställande för försäljning. Det problem som uppkommer i ett sådant fall inskränker sig i regel till att avgöra, på hur stor del av ett förvärvat markområde, som anskaffningskostnaden skall fördelas — det gäller ju att anskaffningskostnaden skall vara avskriven, när den exploaterbara delen av ett område sålts och endast grönområdena återstår. Hänsyn kan också behöva tas till att olika delar av ett markområde representerar olika värdefull mark, vilket kan föranleda en differentiering av ingångsvärdet pr kvm, beroende på vad slags mark som sålts. En omstridd fråga är, om den, som bedriver yrkesmässig jordstyckningsrörelse, har rätt att göra nedskrivning på sitt varulager, eller om avdrag för ingångsvärde endast får åtnjutas i proportion till de arealer, som sålts. Riksskattenämnden lär så småningom få komma med anvisningar om reglerna här för.

Svårlostare är problemet om ingångsvärdet, när marken förvärvats, innan jordstyckningsrörelsen tagit sin början. Huvudregeln är här, att såsom ingångsvärde skall upptas det pris, som marken skulle betingad vid en försäljning i klump vid den tidpunkten, då den tillfördes rörelsen, dvs. i praktiken när rörelsen tog sin början. Svårigheten är fastställa detta värde ledde i början till att rörelsevinster schablonmässigt fastställdes till en viss del av bruttot. Numera är regeringsrätten helt obegen att acceptera detta slags procenträkning, och så mycket viktigare är ett riktigt fastställande av ingångsvärdet.

I allmänhet brukar man hämta ledning i de priser, som tomter betingade vid den tid rörelsen började. Skäl man räkna

korrekt, måste tomtpriiserna reduceras för att motsvara råmarksvärdet — en korrektion, som möter särskilt stora svårigheter, när man tänker på att den exploaterbara marken enligt äldre bygglagstiftning ofta utgjorde en långt större andel av råmarken än vad som brukar bli fallet med dagens planteknik. En reduktion med en tredjedel av tomtpriiset för att komma fram till råmarksvärdet är vanlig, när man har med gamla priser att göra, men kan sällan hållas för riktig i dag. Ibland händer det att taxeringsmyndigheter avstår från korrektion och tillämpar tomtpriiserna vid rörelsens början som ingångsvärde. På det sättet kan man uppnå åtminstone något i riktningen av ett hänsynstagande till inflationen. Öppet kan en uppräknig av ingångsvärdet på grund av denna nämligen inte medgivas.

Det händer ofta, att den, som ännu har sin mark obesmittad och alltså kan sälja skattefritt, utnyttjar tillfället att för ett rundligt tilltaget pris avvyrta marken till ett närstående aktiebolag, handels- eller kommanditbolag, någon gång till sina barn e. d. Det mesta man kan uppnå härigenom är en viss omkastning av bevisbördan. Finns skattemyndigheterna, att ett klart överpris betalats, kommer detta icke att godkännas som ingångsvärde för köparen. Risker är även, att en överlåtelse till överpris till ett aktiebolag kan räknas som förtäckt utdelning för aktieägaren-säljaren.

För tillämpning av reglerna om ingångsvärdet blir det betydelsefullt att fastställa, när rörelsen började. Myndigheterna är vid bedömningen härav inte bundna av tidigare taxeringar. Den som haft turen att kunna sälja obeskattad under någon tid, riskerar att ingångsvärdet, när taxeringen sätter in, baseras på ett äldre prisläge. Däremot riskerar han i regel inte, att de skattefria försäljningar han gjort reellt blir föremål för eftertaxering i den formen, att man anser nedskrivning ha gjorts på varulagret med belopp motsvarande bruttotakterna vid tidigare obeskattade försäljningar. För en jordstykare gäller, i varje fall om han varit i god tro beträffande yrkesmässigheten, att

ingångsvärdet proportioneras på varje såld tomt för sig.

Ingångsvärdesreglerna kan egendomligt nog ibland leda till lägre skatt än den på realisationsvinst. Om en fastighet köps utan syfte att använda den för jordstyckningsrörelse, men en styckning efter någon tid likväl inledd, måste ingångsvärdet i rörelsens bestämmas till priset vid rörelsens början, även om en försäljning till detta pris vid nämnda tidpunkt skulle ha föranlett beskattning för realisationsvinst. Eftersom själva införandet i rörelsen inte konstituerar realisation, kan denna regel medföra, att en avyttring inom tio år från förvärvet av mark, som stigit i värde sedan den köptes, sker skattebilligare i form av en jordstyckningsrörelse än genom klumpförsäljning. En markägare i detta läge måste självfallet med all makt söka undvika, att kommunen övertar exploateringen!

Gränsen för smittad mark

Ofta nog blir det aktuellt att pröva frågan om en markägares hela innehav ingår som varulager i hans rörelse, eller om det kan tänkas, att rörelsen omfattar endast en del av hans fastighet. På den punkten förekommer ofta motsättningar mellan de skattskyldiga och myndigheterna, och detta speciellt i fallen av stora klumpförsäljningar till kommun eller till exploateringsföretag.

Allmänt kan man nog fortfarande ha rätt att anse en regel gällande, enligt vilken ett av yrkesmässig jordstyckningsrörelse berört markinnehav inte nödvändigtvis anses utsträckt till hela markägarens fastighet utan kan anses utgöra endast en del därav. Förutsättning härför är dock, att man finner en "naturlig gräns", som klart åtskiljer ett område av exploateringsmarks karaktär från t. ex. ren jordbruksmark.

En sådan "naturlig gräns" kan vara av administrativ karaktär — t. ex. när en markägarens innehav går över en stadsgräns e. d. Ett planområdes gränser kan också stundom sätta gränsen för vilken mark, som anses smittad. Ett skogsområde, en järnväg eller liknande kan spela en liknande roll, liksom det ofta kan bety-

da en effektiv hjälp för en skattskyldig, att hans mark är arronderad så, att markförsäljningarna kommit att beröra ett isolerat liggande skifte. I enstaka fall har markförsäljningar ansetts beröra områden av sekundär intresse från jordbrukssynpunkt, medan den för räntabelt jordbruk använda marken, om den inte använts för eller rimligtvis kunnat förväntas använd för tomtförsäljningar, kunnat skonas. Bevissvårigheterna är här stora. Däremot kan det väl fortfarande sägas höra till undantagsfallen att bebyggd mark — vars bebyggande inte stått i samband med rörelsen — anses ingå i marklagret, särskilt naturligtvis huvudbyggnad med kringliggande tomt.

Stundom söker en skattskyldig göra gällande, att såld mark, om den alls skall anses ingå i rörelsen, i varje fall tillförts denna senare än den mark, som först sålts. Om en skattskyldig sålt tomter i mindre skala, men dock tillräckligt mycket för att hans mark skall ha blivit smittad, förefaller det ofta orimligt, att en försäljning till kommunen av "restlagret" skall anses yrkesmässig, och att ingångsvärdet för av sådan avyttring berörd mark, den må bli exploateringsmogen aldrig så långt fram i tiden, skall anses utgöra dess värde vid den tidpunkten, då de första små försäljningarna började. I praktiken söker man väl försöka komma till ett rimligt resultat i dessa fall genom att fingera ett ingångsvärde även på den sist sålda marken, som i varje fall inte understiger ingångsvärdet på den ursprungligen avyttrade, alltså tidigare exploateringsmoga marken. Några sakligt särskilt övertygande resultat nås självfallet inte med detta slags beräkningar.

Avskattning

Om en markägare finner sig vara i den situationen, att hans mark är smittad, kan han vara intresserad av möjligheterna att skattefritt komma ifrån smittan. I hans egen hand är detta svårt eller omöjligt. Det finns mycket få fall, där en lång paus i försäljningsverksamheten lett till den bedömningen, att en fastighetsägare inte längre varit yrkesmässig idkare av jordstyckningsrörelse.

En annan väg, som många försökt, går ut på att skänka bort marken t. ex. till barnen, som i sin tur får sälja. I princip kan man emellertid inte nå skattefrihet genom den metoden. Antingen skänker man bort marken i småbitar, varvid givaren får skatta för värdet såsom för uttag ur rörelsen, medan mottagarna kan bli skattefria, om de inte på annan grund är belastade som yrkesmässiga säljare av tomter. Eller också skänker man bort alltsammans i klump, varvid visserligen givaren undgår beskattning, men mottagaren däremot inträder i samma besvärliga skattemässiga situation i avseende på marken, som givaren var i. Reellt kan den dock såtillvida vara bättre, som det ju kan tänkas att gåvotagarna har lägre marginalskatt än givaren.

En tredje möjlighet är att markägaren avstår från försäljning för att låta arvingarna ta hand om problemet. Kan dödsbodelägarna avstå från alltför omfattande verksamhet, och kan de framför allt skifta marken — gärna i ideella andelar — och efter skiftet avstå från varje försäljning av tomter, finns det med dagens rättsläge en god chans för dem att kunna sälja marken i klump utan skatt för jordstyckningsrörelse. Men blir det, som kan förväntas vid innevarande riksdags höstsession, en lagstiftning på grundval av skatteflyktskommitténs förslag, kommer denna möjlighet att bli utesluten.

Slutligen återstår möjligheten att använda det hittills mer diskuterade än tillämpade skatterättsliga institutet "avskattning". Tankegången därbakom är att en rörelseidkare, som avser att behålla i lagret ingående egendom såsom fast placering, kan få skatta för skillnaden mellan dagsvärdet och det skattemässigt gällande ingångsvärdet, för att i fortsättningen vara fri från skatt på rörelsevinster, om han i icke yrkesmässig form avyttrar egendomen. Någon lösning på dens problem, som inom en nära framtid vill sälja smittad mark till kommun, erbjuder denna metod dock inte, och så kommer sannolikt inte heller att bli fallet, om metoden får sin reglering i lag.

Slutord

De många oklara punkterna i den praxis, som utvecklats sig i fråga om jordstyckningsrörelse, gör det i många fall välbetänkt att inhämta förhandsbesked från riksskattenämnden, innan uppgörelse träffas. Det är mot den bakgrunden inte överraskande, att en mycket stor del av riksskattenämndens förhandsbeskedsärenden just avser tomtförsäljningsfrågor, samtidigt som regeringsrättens utvecklat på detta område till väsentlig del utvecklats just i mål om förhandsbesked. Det måste självfallet anses mindre lämpligt att en kommun utnyttjar expropriationsmöjligheterna så, att en markägare försätts i en onödigt svår skattesituation. Det kan däremot ligga i kommunens intresse att få en markägare mera säljvillig genom att i den mån lagen ger möjligheter där till hjälpa till att finna möjligheterna till en skattemässigt gynnsam form för avyttring.

Möjligheterna att nå klarhet om en markägares rättsläge kan tänkas bli större, när markvärdekommitténs betänkande hunnit framläggas och ge resultat i lagboken. Till denna kommittés uppdrag hör nämligen inte endast den ständigt diskuterade frågan om de oförtjänta markvärdestegringsvinsterna, utan också kodifieringen av gällande rätt på jordstyckningsområdet. En lagstiftning på detta område är behövlig, både från rättssäkerhetssynpunkt och som en hjälp att komma förbi den ovisshet om skattekonsekvenserna, som så ofta försvårar förhandlingar om kommuners och enskildas markköp.

Litteratur:

En sammanfattning av regler och praxis återfinnes i Mutén, Inkomst eller kapitalvinst. Stockholm 1959. Beträffande nyare praxis hänvisas förutom till Riksskattenämndens meddelanden och Svensk Skattetidnings rättsfallshäften till artiklar av Björne och Mutén i Skattenytt 1965 s. 111ff., 151ff. och 181f. av Bylin i Skattenytt 1960 s. 199ff. och av Edw. Andersson i Sv. Skattetidning 1962 s. 93.