

Nr 19

Bevillningsutskottets betänkande i anledning av väckta motioner angående beskattningen av fastighetsförsäljning i vissa fall.

(2:a avd.)

I de inom riksdagen väckta, till bevillningsutskottet hänvisade likalydande motionerna I: 125 av herr *Torsten Andersson* och II: 158 av herr *Johansson* i Dockered har hemställts, att riksdagen i skrivelse till Kungl. Maj:t måtte an hålla om prövning av frågan om enhetliga regler och klarläggande av rättsläget vid beskattning i sådana i motionerna åsyftade fall, då det kan komma i fråga om tomtförsäljningsrörelse anses föreligga.

Beträffande de skäl, som anförts till stöd för det i motionerna framförda yrkandet, får utskottet, i den mån redogörelse härför ej lämnas i det följande, hänvisa till motionen II: 158.

Enligt 27 § kommunalskattelagen hänföres till rörelse all sådan yrkesmässigt bedriven förvärvsverksamhet, av vilken intäkten inte är att hänföra till intäkt av jordbruksfastighet, av annan fastighet eller av tjänst. Denna regel har i punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 28 § nämnda lag kompletterats med en bestämmelse av innebörd att skattskyldig, som driver jordstykke ningsrörelse eller eljest idkar handel med fastigheter, såsom intäkt av rörelsen skall upptaga vad som influtit vid försäljning av sådan fastighet eller del därav, oberoende av sättet för fastighetens förvärvande och tiden för dess innehavande. I 35 § kommunalskattelagen slutligen, stadgas att vinst på icke yrkesmässig avyttring av fastighet, som förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, under vissa förhållanden skall beskattas som realisationsvinst.

Gällande skattelagstiftning innehåller inte någon närmare definition på begreppet *yrkesmässig handel med fastigheter*. Det ankommer således på beskattningsmyndigheterna att i varje särskilt fall avgöra om en viss försäljning är att anse som yrkesmässig eller ej. Därvid kan de ofta ställas inför betydande svårigheter. Med yrkesmässighet brukar i allmänhet förstås att den verksamhet, varom fråga är, bedrivs regelmässigt och att den har någon grad av varaktighet. För att rörelse skall anses föreligga kräves emellertid härutöver — och det framgår av lagtextens uttryck "förvärvsverksamhet" — att verksamheten bedrivs i vinningssyfte.

Den omständigheten, att skattedomstolarna vid sin prövning av frågan, huruvida en viss tomtförsäljning bör bedömas som ett led i en tomtförsäljningsrörelse eller ej, uteslutande har att utgå från den allmänna definitionen på begreppet rörelse, har av naturliga skäl medfört att praxis' avgöranden på förevarande område blivit både många och svårtolkade. Ett klart ådagalagt vinningsssyfte kan i ett fall av tomtförsäljningsverksamhet medföra att denna bedömes vara rörelsemässigt bedriven även om dess regelmässighet och varaktighet varit ringa, medan i ett annat fall vinningsssyfte inte kan anses föreligga förrän efter ett flertal försäljningar under en längre tid.

Från bruttointäkt av tomtförsäljningsrörelse är skattskyldig berättigad till avdrag för alla sina kostnader i samband med försäljningen, såsom för avstyckning, anläggande av vägar, vatten- och avloppsledningar m. m. samt för tomtens ingångsvärde, varmed förstås fastighetens värde i odelat skick vid tidpunkten på tomtstyckningsrörelsens början.

Av innehållet i de förevarande motionerna må här återges följande.

Motionärerna framhåller att beskattningen av tomtförsäljningsrörelse inrymmer många komplicerade och svåra avvägningsfrågor. De skattskyldiga försätts till följd av skattereglernas konstruktion ofta i mycket svårbedömbara situationer. Särskilt gäller detta då försäljning sker till kommun av ett större markområde. Det är enligt motionärerna av största vikt att klarast möjliga regler finns för avgränsning av begreppet tomtförsäljningsrörelse. Som förhållandena nu är vet man inte om en tomtförsäljning haft en sådan omfattning, att rörelse skall anses föreligga och än mindre kan man avgöra vid vilken tidpunkt försäljningen fick en sådan omfattning. Detta medför att de skattemässiga konsekvenserna av en försäljning blir kända först sedan försäljningen kommit till stånd. Visserligen har den skattskyldige formell möjlighet att begära förhandsbesked från riksskattenämnden, men i åtskilliga fall står inte tid till buds att invänta sådant. Enhetliga regler på förevarande område skulle enligt motionärerna vara till gagn inte bara för de enskilda utan även för kommunerna.

Utskottet

Vinst vid försäljning av fastighet som är omsättningstillgång skall beskattas såsom intäkt av rörelse oberoende av på vilket sätt fastigheten förvärvats och hur länge den innehafts. Utgör fastigheten däremot anläggningstillgång kan vinsten vid försäljningen inte beskattas annorledes än som realisationsvinst. Detsamma gäller vid avyttring av fastighet som inte alls ingår i rörelse.

Gällande skattelagstiftning innehåller en allmän bestämmelse om att skattskyldig som driver jordstyckningsrörelse eller idkar handel med fastigheter skall redovisa intäkten av sådan verksamhet som intäkt av rörelse. Däremot saknas regler för när verksamheten skall anses ha rörelsekaraktär.

Motionärerna har uttalat att frånvaron av enhetliga och klarläggande regler på förevarande område är till stor nackdel för såväl enskilda som kommuner och har hemställt att frågan om möjligheterna att införa sådana klarläggande regler blir föremål för särskild prövning.

Den omständigheten att rörelsebegreppet fått en så allmän definition i kommunalskattelagen har medfört att det ofta kan vara svårt att avgöra när en verksamhet bör bedömas som rörelse. Alldeles särskilt gäller detta i fråga om tomtförsäljningsverksamhet. Man har i praktiken endast domstolsavgöranden att stödja sig på, och dessa är ofta svårtolkade. De faktorer som konstituerar rörelse — vinstsyfte, regelbundenhet och varaktighet — uppträder nämligen med olika styrka vid olika tomtförsäljningar. Ett klart ådagalagt vinstsyfte kan medföra att verksamheten blir att bedöma som rörelse även då den haft relativt ringa omfattning och kort varaktighet. I andra fall kan det krävas ett flertal tomtförsäljningar under en längre tidsperiod för att försäljningsverksamheten skall kunna bedömas som rörelse.

Utskottet är väl medvetet om svårigheten att skapa lagregler av den innebörd motionärerna åsyftar. Många omständigheter — exempelvis fastighetens läge, upprättande av avstycknings- eller byggnadsplan, planering, anläggande av vägar, annonsering och vidtagande av andra försäljningsbefrämjande åtgärder — kan, förutom antalet försäljningar, påverka bedömningen av frågan om verksamheten skall anses ha karaktär av rörelse eller ej.

Enligt utskottets mening skulle det vara till fördel inte bara för de enskilda och kommunerna utan även för skattedomstolarna och riksskattenämnden, om man i möjligaste mån kunde i lagtext avgränsa begreppet tomtförsäljningsrörelse. Enligt vad utskottet erfarit utgör ca 25 procent av riksskattenämndens alla förhandsbesked svar på framställningar i frågor av förevarande art. De flesta av dessa förhandsbesked överklagas till regeringsrätten. Även i övrigt förekommer mål angående tomtförsäljningar i stor myckenhet såväl i regeringsrätten och kammarrätten som i underinstanserna. Det kan inte uteslutas att detta förhållande är beroende av den mycket allmänna utformning lagstiftaren givit rörelsebegreppet.

Regler, som för varje särskilt fall utsäger när en tomtförsäljningsverksamhet skall anses ha rörelsekaraktär, torde vara omöjliga att utforma. Däremot är det inte otänkbart att man genom allmänna bestämmelser skulle kunna täcka de vanligast förekommande fallen av tomtstyckningsrörelse.

Så kunde t. ex. ske genom en regel av innebörd, att fastighet eller del av fastighet under vissa betingelser skall anses utgöra omsättningstillgång i tomtstyckningsrörelse. Som exempel på sådana betingelser skulle för normalfallen och som huvudregel kunna anges, att ett visst bestämt antal tomtförsäljningar skett från fastigheten. Huvudregeln skulle kunna kompletteras med en bestämmelse, att fastighet eller fastighetsdel under vissa omständigheter kan betraktas som omsättningstillgång, oaktat antalet tomtförsäljningar inte uppgår till det

i huvudregeln angivna. Som exempel på sådana omständigheter kunde angivas fastighetens läge i närheten av tätbebyggt samhälle eller exploaterbar räjong, vidtagande av åtgärder för försäljning o. d.

Självfallet kan det finnas också andra lösningar. Om i en framtid en markvärdestegringsskatt blir verklighet kan för övrigt frågan om beskattningen av tomtförsäljningsvinster komma i ett annat läge.

Med det anförda anser utskottet sig böra biträda motionärernas utredningsyrkande. Därvid vill utskottet emellertid understryka, att man vid prövning av olika förslag till lösningar inte bör söka åstadkomma lättnader i nu gällande beskattningsregler, så som de tillämpas av regeringsrätten. Några sådana skattelättnader synes inte heller ha åsyftats av motionärerna.

Under åberopande av vad sålunda anförts får utskottet hemställa,

att riksdagen, i anledning av de likalydande motionerna I: 125 av herr Torsten Andersson och II: 158 av herr Johansson i Dockered, måtte i skrivelse till Kungl. Maj:t anhålla om utredning av frågan om införande av regler, som i möjligaste mån avgränsar begreppet jordstyckningsrörelse och yrkesmässig handel med fastigheter från icke yrkesmässig avyttring av fastighet.

Stockholm den 5 mars 1964

På bevillningsutskottets vägnar:

JOHN ERICSSON

Närvarande:

från första kammaren: herrar John Ericsson, Einar Eriksson, fröken Ranmark, herrar Stefanson, Yngve Nilsson, Oscar Carlsson, Wörnberg, Enarsson, Sundin och Skårman; samt

från andra kammaren: herrar Magnusson i Borås, Brandt, Gustafson i Göteborg, Engkvist, Andersson i Essvik, fru Holmqvist, herrar Forsberg, Larsson i Umeå, Nilsson i Tvärålund och Björkman.