

SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförändenas Riksförbund



Nr 5 1965

Årgång 15

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Mer om skatt på tomtförsäljning

Av professor Leif Mutén.

Regeringsrådet Björne har gjort den rättssökande allmänheten en stor tjänst genom att i sin artikel (SN 1965 s. 111—129) bidra till kartläggningen av den dunkla praxis, som utbildat sig kring begreppet jordstyckningsrörelse. Som fjol-årets riksdag uttalat, är en kodifiering av denna praxis önskvärd. Markvärdekommittén har fått uppdraget, men resultatet torde låta vänta på sig. Så länge vi inte fått ny lagstiftning, är det betydelsefullt att detta slags artiklar skrivs. När de emanerar ur regeringsrådets krets, möter de naturligtvis speciellt intresse.

Man kan emellertid sätta en del frågetecken inför Björnes angreppsmetod. Själva den negativa bestämningen är, vill det synas, bara skenbart så enkel, som det

görs gällande. Att ge exempel på vad som *inte* ansetts utgöra jordstyckningsrörelse, är visserligen vällovligt, och exempelsamlingen är intressant. Men att utgå från att läsaren med ledning därav skall kunna dra slutsatser om vad som positivt *är* jordstyckningsrörelse, förefaller djärvt. Björne nämner ett kriterium: försäljningen skall vara "seriebetonad". Är den så, och är den inte hänförlig till någon av de enligt hans uppställning fria kategorierna, blir avyttringen bedömd som yrkesmässig.

Tyvärre säger ordet "seriebetonad" inte särskilt mycket. För att kunna avgöra om en jordstyckningsverksamhet är yrkesmässig, måste man nog göra sig reda för inte bara vad "seriebetonad" i detta sam-

manhang kan tänkas betyda. Man måste också, som Björne på sätt och vis antyder (s. 114) iaktta, att andra kriterier kan tänkas aktuella, som antingen, när de uppfylls, ensamma är tillräckliga att stämpla även en icke seriebetonad avyttring som yrkesmässig, eller också är ägnade att sänka de krav som normalt ställs på en verksamhet, för att den skall anses yrkesmässig i vad avser varaktighet och regelbundenhet.

Det är visserligen sant, att Björne (s. 112f.) tagit fram min sammanfattning av de positiva kriterierna (Inkomst eller kapitalvinst, s. 228f.) Men en i mitt tycke avgörande punkt i den framställningen har förbigåtts eller i varje fall inte framhävts som jag tycker den borde. Det föreligger, så som jag fattat saken, en icke oväsentlig skillnad mellan de fall, i vilka endast de återkommande avyttringarna får utgöra tillräckligt indicium på syfte att bedriva jordstyckningsrörelse, och de fall, där andra positiva indicier styrker antagandet, att sådant syfte föreligger.

I det sammanhanget kommer den av Björne med tystnad förbigångna "femtometersregeln" in,, som jag antytt i följande ordalag: "Man kan... spåra en viss tendens... att, när särskilda andra åtgärder inte föreligger, anse rörelsen ha inletts först när den femte tomten sålts." (Inkomst eller kapitalvinst, s. 211.) Även Bylin har i sin anmälan av samma arbete (SN 1959 s. 380) utan avståndstagande citerat uppfattningen om en sådan praxisregel. Som regeringsrådet Björne naturligtvis vet, skriver författaren med källkritiska anspråk inte någonting sådant utan att det finns en bakgrund. En auktoritativ sådan har i varje fall funnits. Det är förresten remarkabelt, att både i amerikansk och finsk rätt — ehuru för

USA:s del säkert oberoende av vår praxis — just femtalet kommit att spela en roll i detta sammanhang.

Den roll det spelar hos oss är emellertid inte som fast kriterium på vad som är "seriebetonat". En "rörelse", som är dömd att sluta strax efter den enligt "femtometersregeln" skulle ha börjat, blir inte bedömd som varaktig nog. Björne nämner med rätta RN 6:6a 1962 (hos Björne under C 7), som avsåg sju tomter och av många torde ha uppfattats som ett gränsfall. Ett likartat fall med nio tomter, RÅ 1942 Fi 679, och det av Björne (C10) nämnda, speciella åttatomtersfallet RÅ 1956 Fi 1834 kanske inte längre anses prejudicerande i dag. Som Bylin påpekat (SN 1959 s. 380) kan det emellertid inte uteslutas, att de skulle vara vägledande även i dagens läge. Riktigt säker kan man inte vara förrän ett riktigt rent åttatomtersfall kommit upp. Som rena fall kan ju knappast vare sig RN 1:10c 1957 (C 8) eller det i och för sig intressanta RN 7:2 1962 (C 9) betraktas.

Å andra sidan kan vad jag kallat "syfte att bedriva jordstyckningsrörelse" vara dokumenterat på annat sätt än genom försäljning av fem tomter. I så fall är det tänkbart, att redan den första försäljningen anses yrkesmässig och smittar ner restmarken. De under grupp A nämnda rättsfallen talar visserligen om att när en försäljning av ett för exploatering iordningställt område både blir den första och den sista, någon rörelse inte ansetts föreligga. Men det hade ytterligare ökat artikelns informationsvärde, om det tydligare än nu skett på s. 115 genom referatet av RN 4:4 1964 hade påvisats, att RegR i dessa fall kunde valt en annan linje, om resp. säljare blott genom att i något enstaka fall sälja en tomt från det

för exploatering beredda området hunnit sätta igång sin rörelse.

Nu blandas hänvisningen till RN 4:4 1964 med anförandet av några andra rättsfall, som belyser andra positiva kriterier. Det förefaller inte heller alldeles enkelt för den, som inte är välbekant med praxis, att skilja grupperna A, B och C åt. Skattemyndigheterna kommer nog i fortsättningen att i åtskilliga fall få se under B och C upptagna rättsfall åberopade även av skattskyldiga, vilkas exploateringsåtgärder gjort dem till yrkesmässiga jordstyckare redan från och med den första sålda tomten. Ändå lär väl den hårda lagen vara sådan, att i dessa fall vid en försäljning av restmarken beskattning måste drabba också en verksamhet, som därmed avslutats, om så blott efter två avyttringar!

En smula tillfällig förefaller mig dispositionen av avsnitten D och H. Det under D 12 upptagna utslaget av den 17/9 1963 tycks mig typiskt sett höra in under grupp A. Utslaget RÅ 1959 Fi 882 (D 6) kunde lika gärna stått under H, medan det under H 4 upptagna utslaget av den 21/1 1964 genom själva sin formulering tycks höra in under rubriken till avsnitt D och genom sitt innehåll möjligen också under C.

Vad beträffar avsnitt H tycker jag

gärna det kunde ha kommit fram att kraven på en "naturlig gräns" på senare år i viss mån tycks ha skärpts (jfr t.ex. RN 7:4b 1963.) Det förekommer tom. fall, där sedan gammalt bebyggda tomter dragits med in i jordstyckningsrörelsen med byggnader och allt (RN 6:6d 1962, jfr dock 6:4a och 4b 1963). Sådant förekom knappast för sex år sedan.

I gengäld har praxis, sådan den bekräftats genom RÅ 1963 ref 21 (E 3) snarast liberaliserats i fråga om försäljning av smittad egendom efter arvskifte. Det hade i det sammanhanget dock bort anmärkas, att det nu inte lär dröja länge förrän skatteflyktskommitténs betänkande resulterar i proposition. I denna torde finansministern knappast komma att avstå från att få den luckan i kontinuiteten tilltäppt.

Med dessa randanmärkningar till en värdefull redovisning av praxis har ämnet naturligtvis inte på minsta sätt blivit uttömt. På sin höjd kan de tjäna till att ytterligare understryka vad Björne anför (s. 113), nämligen att "gränsdragningen" på detta område inte "dras endast genom åberopande av något eller några få rättsfall." Sådan artikeln upplagts har jag fått känslan av att den frestar till motsatt slutsats. Och det var säkert inte författarens mening.