SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund

Nr 8 1966 **Årgång 16**

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Om beskattning av markvärdestegring

Skattefrågorna i 1963 års markvärdekommittés betänkande (SOU 1966:23 och 24)

Av regeringsrådet Sten Walberg

Inledning

Markfrågan har varit mer eller mindre aktuell i vårt land sedan drygt ett halvt sekel. Många är också de kommittébetänkanden, som direkt eller indirekt gått in på denna fråga. Huvudintresset har varit koncentrerat på att med utgångspunkt från amerikanen Henry Georges tankegångar till det allmänna draga in vad man kallat oförtjänt markvärdestegring. Både här hemma och i ett flertal andra länder har det ena förslaget efter det andra framlagts i sådant syfte, men i regel har resultatet blivit klent. Endast i Danmark har dessa strävanden lett till mera påtagliga resultat, nämligen i form av *grundstigningsskylden,* som infördes 1926 och sedermera reformerats åtskilliga gånger. Denna skatteform byggde på s k direkt metod, d v s man beskattade den markvärdestegring som konstaterades i samband med periodiska fastighetstaxeringar. Trots den i många stycken imponerande tankebyggnad, som denna skatt och dess tillämpning utgjorde, var den hela tiden starkt omstridd, och beslut har nyligen fattats om dess avskaffande.

De tidigare svenska förslagen är icke mindre än sex till antalet. Man har prövat olika metoder, både den direkta metoden och s k indirekt metod, alltså indragning av markvärdestegring som konstaterats i samband med markens försäljning. Från senare tid må särskilt nämnas ett år 1942 framlagt förslag av 1941 års sakkunniga för värdestegringsskatt (SOU 1942:39). Detta förslag byggde på den direkta metoden och utvecklade denna metod på ett tekniskt intressant sätt. Det senaste förslaget (SOU 1957:43) använde också den direkta metoden men innefattade ett försök att lösa frågan på civilrättslig väg;

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:56

stat och kommun skulle få värdestegringshypotek i fastigheter med stegrat markvärde, och man skulle anlita expropriationsdomstolarna för uppskattning av sådant värde.

Mot bakgrunden av vad som tidigare förekommit föreföll utsikterna inte särskilt uppmuntrande för 1963 års markvärdekommitté, när denna på hösten 1963 började sitt arbete. Det blev en första uppgift att gå igenom de tidigare förslagen och, med blicken samtidigt riktad på den internationella utvecklingen på området, försöka fastställa orsakerna till att de tidigare förslagen inte kunnat genomföras. Kommitténs slutsatser härvidlag kan i korthet sammanfattas så, att man för en så ingripande åtgärd som att helt eller till större delen indraga uppkommen markvärdestegring till det allmänna inte kan lita till uppskattningar av värdet vid olika tidpunkter o dyl, hur fint utmejslade metoder man än använder. Förfarandet skulle, om det inte skulle kräva orimliga insatser av arbete och kostnader, ge utrymme för tungt vägande invändningar från rättssäkerhetssynpunkt. Den uppgift som förelagts de tidigare utredningarna var sålunda i själva verket omöjlig att lösa.

Man kunde emellertid också med de tidigare erfarenheterna för ögonen ställa frågan, om lösningen i första hand var att söka i en indragning av uppkommen markvärdestegring till det allmänna. Med indragningen skulle man, åtminstone primärt, endast vinna, att markvinsterna skulle göras av det allmänna i stället för av enskilda. Men markvärdestegringen som sådan skulle fortsätta, i den mån man inte skulle få en dämpning av markpriserna som följdeffekt av indragningen.

Den tanken framväxte så småningom i kommittén, att man inte i första hand skulle sträva efter att indraga oförtjänt markvärdestegring till det allmänna utan i stället inrikta sig på att försöka hejda markvärdestegringen som sådan. Ty de skadeverkningar av social och annan natur som följer med markvärdestegringen uppkommer i stort sett oberoende av vem som profiterar därav. Dessa skadeverkningar sammanhänger med den fördyring av boendekostnader och andra kostnader som direkt eller indirekt förorsakas av höjda markpriser. I jämförelse därmed spelar det i och för sig inte så stor roll, om vissa enskilda kan göra obefogade vinster. Kommittén har också ansett sig böra uttala, att den inte lägger någon moralisk värdering i begreppet oförtjänt markvärdestegring.

Men skulle målsättningen för samhällets markpolitiska åtgärder ändras i anslutning till denna tankegång, stod det också klart, att man inte borde försöka åstadkomma ett enda dramatiskt ingripande. Man borde lämna de tidigare, halvt utopiska reformprojekten åt sidan och i stället inrikta sig på olika praktiska åtgärder, alla med det gemensamma syftet att dämpa markprisstegringen. De olika åtgärderna kunde då var för sig bli mindre ingripande och lättare anpassas till den bestående rättsordningen. För en sådan ändrad målsättning kunde också stöd hämtas i utredningsdirektiven.

Undersökningar

En förutsättning för att ett sådant program skall kunna vinna framgång är självfallet, att man har kännedom om markprisstegringens omfattning och den mekanism som leder fram till stegrade

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:56

markpriser. Trots allt tidigare utredningsarbete har man i själva verket vetat ganska litet härom. Den statistik som åberopats har kunnat belysa problemet indirekt i form av jämförelser av taxeringsvärden, tomtkostnader för byggnation under olika tider o s v. Markprisernas stegring har för övrigt betraktats som notorisk, och det har inte varit svårt att taga fram exempel på starka markprisstegringar. Något allvarligt försök till en närmare kartläggning kunde emellertid knappast sägas ha blivit gjort.

Markvärdekommittén fick här, om ordleken tillåtes, beträda i viss mån jungfrulig mark. Det visade sig snart, att svårigheterna var stora; lärpengar fick också betalas. Det befanns sålunda omöjligt att fånga in markvärdestegringen med brett upplagda statistiska metoder. Därtill befanns de individuella variationerna mellan de enskilda fastigheterna vara alltför stora. Man fick i stället angripa problemet så att säga punktvis och uttaga grupper av fastigheter för närmare kartläggning. De undersökningar som härvid gjordes med hjälp av olika institutioner — här skall särskilt nämnas de undersökningar som utförts av statens institut för byggnadsforskning under ledning av professor Erik Carlegrim — blev mycket omfattande men kunde likväl endast täcka smärre utvalda områden. Trots den ofullständighet som följde av den nödtvunget valda undersökningsmetodiken framkom emellertid ett intressant material.

Det faller utanför ramen för denna uppsats att närmare redogöra för undersökningarna och deras resultat. Så mycket kan emellertid sägas, att undersökningarna gav belägg för att betydande markvärdestegringar ägt rum. Utvecklingen under 1960-talet synes vara särskilt illavarslande. Eftersom man kan räkna med att den nuvarande utvecklingen mot ökad urbanisering och höjd standard kommer att fortsätta i oförminskat tempo, finns det anledning att vänta en ytterligare acceleration av värdestegringen. Undersökningarna pekar också på ett oförtydbart samband mellan samhällets investeringar och markvärdena. Å andra sidan ger materialet vid handen, att markvärdestegringen är lokalt begränsad. Den hänför sig i huvudsak till saneringsmogna cityområden och till exploateringsområden i de expanderande tätorternas utkanter. Områdena för fritidsbebyggelse visar också upp kraftiga markvärdestegringar. I övrigt synes emellertid — bortsett från storstadsregionerna — markvärdestegringen ha varit måttlig och i stort sett ha löpt parallellt med penningvärdets utveckling. Det är i dessa fall alltså inte fråga om någon reell värdestegring.

Ett markpolitiskt program

Kommittén har med de angivna förutsättningarna fått göra en brett upplagd genomgång av de rättsregler som kan tänkas inverka på markprisutvecklingen och av det reformarbete på närliggande områden som redan utförts eller är på gång. Civilrättens regler har fått beaktas, likaväl som skatterättens. Erfarenheten har visat, att markprisutvecklingen i hög grad är beroende av den aktivitet som kommunens ledning kan utveckla. En aktiv kommunal markpolitik har sålunda visat sig vara ägnad att bringa markpriserna under kontroll. Därför blev det en huvudlinje i det blivande markpolitiska programmet att på olika sätt underlätta för kommunerna att föra en sådan markpolitik. Detta gäller

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:56

i synnerhet de civilrättsliga reglerna. Vad skattebestämmelserna angår blev huvudsyftet att främja utbudet av mark och på detta sätt försöka bidraga till en bättre balans mellan tillgång och efterfrågan. Den ståndpunkt som intogs härvidlag grundades på erfarenheten, att de nuvarande skattereglerna i många stycken verkar utbudshämmande.

Kommitténs förslag innefattar på det civilrättsliga området i första hand en rätt för kommunerna att utöva förköpsrätt, d v s att när en fastighet inom kommunens område går i köp, träda i köparens ställe på oförändrade villkor. Förslaget har utformats såsom ett för alla parter skonsammare alternativ till expropriation. Vidare föreslås vissa jämkningar i bestämmelserna om tomträtt. Kommunen skall sålunda vid tomträttsupplåtelse få gottgöra sig halva tomtkostnaden i form av ett fast belopp, som erlägges i samband med upplåtelsen. Har tomträtt upplåtits för bostadsändamål, skall reglering av den årliga avgälden få ske vart tionde år mot nu vart tjugonde år. Samtliga dessa förslag är att se i samband med väntade förslag från expropriationsutredningen om vidgade expropriationsmöjligheter för kommunerna samt markpolitiska utredningens delvis redan genomförda förslag om förbättrade lånemöjligheter för kommunerna när det gäller att finansiera markköp och tomträttsupplåtelser.

På det skatterättsliga området har en översyn företagits av realisationsvinstreglerna samt principerna för beskattning av tomtstyckningsrörelser. Därjämte har kommittén ingående diskuterat men för sin del avvisat ett uppslag att främja utbudet av mark genom att införa en årlig beskattning av outnyttjad eller så gott som outnyttjad tomtmark.

Realisationsvinstbeskattningen

KL :s regler om realisationsvinster bygger på grundtanken att sådana intäkter i allmänhet bör betraktas såsom kapitalvinster och i den egenskapen inte bör vara skattepliktiga till inkomstskatt. Från denna huvudregel har man emellertid av gammalt gjort undantag, när egendom köpes och säljes i spekulationssyfte. Man har ansett, att det då finns så starka beröringspunkter med vinster i yrkesmässiga rörelser att realisationsvinsterna bör beskattas. Ursprungligen var också förefintligheten av ett spekulationssyfte avgörande för om en realisationsvinst skulle beskattas eller ej. Häri har man även att söka ursprunget till regeln att vinster, som göres vid realisation av ärvd egendom, alltid skall bli skattefria. Ett arv kan ju inte betraktas som ett led i en spekulationsaffär.

Snart nog insåg lagstiftaren, att frågon om skatt eller skattefrihet inte lämpligen kunde grundas på en bedömning av säljarens syfte, och så föddes det nuvarande systemet med fasta tidsgränser, för fastigheternas vidkommande vid tio år, slutligen kompletterat med en avtrappning under de sista tre åren av tioårsperioden. Vid denna ordning har det förblivit sedan 1951, trots de allvarliga invändningar som vid olika tillfällen gjorts om att systemet försvårade byte av egna hem vid nödtvungna förflyttningar m m. Att man från statsmakternas sida inte gjort något åt detta, torde väsentligen ha berott på svårigheten att ta hänsyn till nämnda förhållanden inom det gällande systemets ram.

För markvärdekommittén var det uppenbart, att de nuvarande reglerna är olämpliga från markpolitisk synpunkt. Den jämförelsevis hårda beskattning som inträder vid försäljning under de första

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:56

tio åren och den fullständiga skattefrihet som därefter åtnjutes har medfört, att markägarna är obenägna att sälja under dessa år, i all synnerhet under periodens senare del. Härvidlag har kommittén kunnat hänvisa till talrika erfarenheter hos ledande kommunalmän men också bl a till en i betänkandet redovisad undersökning rörande Nyköping.

De nuvarande reglerna har emellertid även på annat sätt varit ägnade att driva upp priserna. Möjligheten att göra stora skattefria vinster efter tio år har inbjudit till markspekulation på längre sikt. Härigenom har kapital dragits till fastighetsmarknaden från näringslivet och andra investeringsområden — en effekt som skulle förstärkas om statsmakterna genomförde en skärpt aktievinstbeskattning med bibehållande av nuvarande regler för beskattning av markvinster. Utöver den samhällsekonomiskt betänkliga inriktningen av kapitalströmmen blir följden en onaturligt skärpt konkurrens om begärlig byggnads- och saneringsmark. Även härvidlag har kommittén kunnat stödja sig på erfarenhetsmaterial.

För att undgå de påtalade verkningarna av nuvarande tidsgräns har markvärdekommittén föreslagit, att realisationsvinstbeskattningen på fastigheter skall bli obegränsad i tiden, att den tid, efter vars utgång full vinstbeskattning inte längre skall äga rum, begränsas till två år, att skatten efter tvåårsperiodens utgång skall uttagas endast på en del av vinsten, samt att vinster på ärvda fastigheter skall beskattas, varvid vinsten beräknas på grundval av det köp eller därmed jämförliga fång, varigenom arvlåtaren eller till äventyrs dennes fångesman förvärvat egendomen. I dessa avseenden överensstämmer kommitténs förslag med vad aktievinstutredningen förordat och — bortsett från begränsningen av den fulla skatteplikten till två år — i princip även med vad finansministern tillstyrkt i prop. 1966 : 90.

Därmed är emellertid likheterna uttömda. Förutsättningarna är nämligen i övrigt helt andra i fråga om fastigheter än beträffande aktier.

Först och främst bör framhållas, att markvärdekommitténs syften varit markpolitiska, alltså att öka utbudet av mark och fastigheter överhuvudtaget och att även i övrigt motverka prisökningar. Egna hem och villor, hyreshus, vanliga lantbruk, affärsfastigheter och industrifastigheter måste visserligen av tekniska skäl medtagas i en reformerad realisationsvinstbeskattning. Från markpolitisk synpunkt saknas det emellertid skäl att uttaga skatt på små eller måttliga vinster vid försäljning av sådana fastigheter — vinster som ofta endast är uttryck för penningvärdets förändringar. Beträffande sådana vinster har de nuvarande reglerna, som förut nämnts, ansetts alltför stränga. Kommittén har för sin del funnit angeläget att fritaga dylika vinster från beskattning.

Vad åter angår de verkligt stora fastighetsvinsterna — som erfarenhetsmässigt så gott som alltid göres på saneringsmark eller exploateringsmark — ligger utan tvivel i det markpolitiska syftet ett krav på moderation. Beskattningen får inte vara så hög att den verkar utbudshämmande; den skulle då motverka sitt syfte. Men den bör å andra sidan vara högre än vad som diskuterats i fråga om aktievinster, både för att tillförsäkra det allmänna en rimlig andel i de stora markvinsterna och, framför allt, för att lagstiftningen skall kunna fylla sin uppgift att åstadkomma en från markpolitisk och samhällsekonomisk

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:56

synpunkt riktig avvägning av beskattningen av markvinster resp. aktievinster — med beaktande jämväl av att skattebördan under innehavstiden är lindrigare för fastigheter än för aktier. — Ytterligare föreligger den skillnaden mellan aktier och fastigheter, att vi tack vare inskrivningsväsendet har tillgång till sådana uppgifter om äldre fastighetsköp, fastighetsdelningar m. m. att fastighetsvinster i regel kan beräknas tämligen exakt.

På grundval av dessa överväganden föreslår markvärdekommittén, att realisationsvinstbeskattningen beträffande fastigheter utformas i viss mån progressivt. Detta åstadkommes genom att en jämförelsevis stor del av vinsten blir skattepliktig, 60 procent, men att man samtidigt medger att denna del beräknas på ett underlag, som reducerats genom att vissa tillägg till den avdragsgilla köpeskillingen för fastigheten får göras för varje år som denna innehafts, nämligen dels 6 procent av nämnda köpeskilling, dels 2.000 kronor därutöver.

Om en fastighet köpts för 100.000 kronor, får sålunda (6.000+2.000=) 8.000 kronor läggas till denna köpeskilling för varje helt år som fastigheten innehafts. Av återstoden — sedan även lagfartskostnader, mäklarprovision m. m. avdragits — skall enligt förslaget 60 procent utgöra skattepliktig intäkt (under de två första åren 100 procent). Om den nyssnämnda fastigheten säljes efter 10 år, beskattas alltså inte vinsten, därest försäljningssumman inte nämnvärt överstiger 180.000 kronor. Är försäljningssumman högre, beskattas 60 procent av det överskjutande beloppet såsom inkomst. Antar vi, att lagfartskostnader o. dyl. uppgår till 10.000 kronor och att fastigheten sålts för 300.000 kronor, blir således (60 procent av 110.000 kronor=) 66.000 kronor skattepliktig intäkt.

Har fastigheten bebyggts eller förbättrats under innehavstiden, blir kostnaden härför givetvis avdragsgill liksom hittills. Uppgår sådan kostnad under ett år till minst 5.000 kronor, får dessutom tillägg med 6 procent av nämnda kostnad göras för varje helt år som gått sedan kostnaden nedlagts. Om i det förut angivna exemplet fastigheten bebyggts för 100.000 kronor mot slutet av det femte året, kan fastigheten alltså efter 10 års innehav säljas skattefritt för drygt 320.000 kronor.

En särskild schablonregel föreslås för det fall att en fastighet innehafts mer än 20 år och svårigheterna att förebringa en exakt realisationsvinstutredning på grund härav kan väntas vara större än eljest. Den skattskyldige skall, om han finner det fördelaktigt, kunna fingera att han köpt fastigheten 20 år före avyttringen för taxeringsvärdet, förhöjt med 50 procent. Eftersom förhöjningen vanligen mer än väl motsvarar förekommande överprisprocent, innebär denna regel i praktiken, att den skattskyldige regelmässigt undgår att skatta för den värdestegring som ägt rum före 20-årsperiodens ingång. Här bortses då från exceptionellt stora stegringar. På det höjda taxeringsvärdet läggas 6 procent och 2.000 kronor under 20 år.

De ärvda fastigheterna har utgjort ett särskilt problem. Såsom tidigare nämnts, föreslår kommittén, att även vinster på sådana fastigheter skall beskattas. Anledningen härtill är, att man eljest skulle få en utbudshämmande effekt. Om ägaren av en fastighet är ålderstigen, skulle det med bibehållen skattefrihet bäst löna sig att inte sälja under hans livstid. Vinsten

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:56

beräknas enligt huvudregeln med ledning av senaste köp eller, i förekommande fall, enligt den nyssnämnda 20-årsregeln. Kommittén har emellertid ansett skäligt att därutöver ställa en jämförelsevis förmånlig schablonregel till de berörda skatteskyldigas förfogande i den mån de så önskar. Denna regel innebär, att dödsboet eller arvingen skall anses ha förvärvat fastigheten vid dödsfallet till bouppteckningsvärdet (=taxeringsvärdet året före dödsfallet), förhöjt med en tredjedel. Förhöjningen innebär, i vart fall för bröstarvingar, som regel full kompensation för arvsskatten och därutöver viss marginal. Resultatet torde bli, att den skattskyldige slipper att betala skatt för den värdestegring som ägt rum före dödsfallet, om denna värdestegring inte varit ovanligt stor. På det förhöjda bouppteckningsvärdet räknas tillägg om 6 procent och 2.000 kronor i vanlig ordning för tiden mellan dödsfallet och avyttringen.

Det system som här beskrivits i sina huvuddrag medför, att små och måttliga vinster inte beskattas. Därmed har man kunnat tillgodose det gamla önskemålet, att egna hem, lantbruk och industrifastigheter skall kunna utbytas mot likvärdiga objekt utan att transaktionen som regel skall behöva utlösa någon beskattning. Större markvinster beskattas däremot förhållandevis hårt. Omkring 55 procent av den nominella vinsten kan i extrema fall bli skattepliktig intäkt. Den skattepliktiga delen blir emellertid även vid tämligen stora markvinster vanligen något lägre. Givetvis beskattas också vinster på andra fastigheter, om vinsterna är stora. Så kan exempelvis bli fallet med villor i eftertraktade lägen i storstadsregionerna. Även här är det ju ytterst markens värde som bestämmer priset. Renodlade inflationsvinster blir å andra sidan så gott som undantagslöst helt fria från skatt.

Förslagen kommer, om de genomföres, att åsamka både myndigheter och enskilda en del extraarbete. I princip måste framdeles realisationsvinstberäkning göras vid varje fastighetsförsäljning. Det blir emellertid i de allra flesta fall möjligt att genom en enkel överslagsberäkning — på basis av inköpsår, inköpspris, försäljningsår och försäljningspris — konstatera, att någon skattepliktig realisationsvinst inte uppkommit. Kommittén har därför tänkt sig, att den blankett till deklarationsbilaga som torde bli nödvändig skall delas på två avdelningar, den ena avsedd för en överslagsberäkning av nämnt slag och den andra avsedd för en mera noggrann beräkning i de fall då skattepliktig vinst uppkommer och för gränsfallen.

Beträffande övergången vållas de huvudsakliga problemen av sådana fastigheter som — på grund av att de är ärvda eller innehafts i 10 år — är "skattefria" redan vid ikraftträdandet. För att icke för framtiden åstadkomma en olycklig kategoriklyvning av fastighetsbeståndet har kommittén ansett sig böra föreslå, att även dessa fastigheter i princip blir underkastade de nya reglerna. Övergången mildras emellertid på så sätt, att de avsedda fastigheterna skall kunna säljas de två första åren, 1968 och 1969, utan skatt. Därefter skall vinstbeskattning i princip ske, men ett särskilt fast avdrag skall få åtnjutas med 40.000 kronor. Vidare skall vid tillämpning av 20-årsregeln, taxeringsvärdet 20 år före försäljningen få höjas med 100 procent i stället för med hälften. Denna regel kan få särskild betydelse under åren 1970—1972, eftersom de 1945 fastställda taxeringsvärdena var särskilt låga; de baserades som bekant i

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:56

princip på 1938 års prisnivå. Ytterligare föreslås en möjlighet att tillämpa nuvarande regler på fastigheter som 1968 eller 1969 innehafts 9 men ej 10 år. — Övergångsreglerna torde innebära, att värdestegringar, som uppkommit före ikraftträdandet, i regel blir skattefria.

Omläggningen av realisationsvinstbeskattningen medför en del tekniska problem, som här kan antydas endast i största korthet. I regel har de inte varit särskilt svåra att lösa.

En följd av omläggningen blir bl. a., att den nuvarande skattefriheten för expropriationsvinster o. dyl. bortfaller. Skälet för denna skattefrihet har ju varit, att den som blir föremål för expropriation inte kan välja tiden för försäljningen och avvakta den skattefrihet som nu uppnås efter 10 år. Detta skäl bortfaller, när beskattningen blir obegränsad i tiden. Den enda särregel som behövs för dylika fall är, att skatt inte skall erläggas för mer än 60 procent av vinsten, om en fastighet exproprieras inom två år från förvärvet.

Vinster, som göres i samband med s. k. arronderingsförsäljningar för jordbrukets och skogsbrukets yttre rationalisering, föreslås däremot alltjämt skola bli skattefria. Från renodlade rättvisesynpunkter skulle kunna hävdas, att dylika vinster borde beskattas i samband med att återstående del av fastigheten eller ersättningsfastighet säljes. Om man skulle införa regler av sådan innebörd, skulle emellertid tillämpningen kompliceras avsevärt; de vidlyftiga utredningar som skulle bli erforderliga skulle likväl i regel resultera i obetydlig eller ingen skatt.

Återvunna värdeminskningsavdrag på byggnader skulle rätteligen beräknas för hela innehavstiden. Vid långa innehav är detta emellertid inte möjligt. Kommittén har därför begränsat skyldigheten att öka bruttointäkten med återvunna värdeminskningsavdrag till sådana avdrag som åtnjutits under de senaste 10 åren — den enda reminiscensen av den nuvarande 10-årsgränsen.

I fråga om avdrag för realisationsförlust föreslås inte annan ändring än att förlust skall få avdragas, inte bara som nu under förluståret utan även under de tre följande åren. Denna regel är avsedd att gälla alla slag av realisationsvinstförluster och realisationsvinster, alltså inte bara förluster och vinster på fastigheter.

Det kan här även nämnas, att kommittén redigerat om 35 § KL så, att alla bestämmelser som avser fastighet samlats i 2 mom., medan 3 mom. reserverats för de blivande bestämmelserna om aktievinster och i 4 mom. samlats nu gällande regler rörande lös egendom av andra slag. Även anvisningarna till 36 §, som reglerar realisationsvinstberäkningen, har i huvudsak nyskrivits.

Kommittén har inte velat göra reglerna om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst tillämpliga på realisationsvinster. Skälet härtill är svårigheten att i de olika fallen fastslå i vad mån en värdestegring är att hänföra till flera år. I betänkandet erinras om att realiserad markvärdestegring visserligen ofta hänför sig till förfluten tid men att sådan värdestegring vanligen inte är jämnt fördelad på flera år utan tämligen ofta uppkommer språngvis i samband med att allmänna investeringar föreslås eller beslutas eller generalplaner, stadsplaner eller byggnadsplaner tillkommer eller ändras.

I betänkandet diskuteras även möjligheten av att efter mönster från vissa främmande länder frikoppla realisationsvinstbeskattningen från den vanliga inkomst-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:56

skatten och i stället skattlägga realisationsvinster genom ett slags punktskatt efter proportionell skattesats. Kommittén avvisar denna tanke, bl. a. med hänsyn till det nära samband som föreligger mellan fastighetsrealisationer, å ena, samt tomtstyckningsrörelser och annan yrkesmässig fastighetshandel, å andra sidan. Även kontrollsynpunkter har ansetts tala för denna ståndpunkt.

Tomtrörelser

Tomtstyckningsrörelserna har länge varit ett problem för tillämpningen. KL har överlämnat åt praxis att försöka dra upp gränserna mellan sådana rörelser och icke yrkesmässiga realisationer. Eftersom det inte funnits några vägledande bestämmelser, har avgörandena fått grundas på en samlad bedömning av omständigheterna i de enskilda fallen. Det ligger i sakens natur, att myndigheter och enskilda haft svårt att finna vägledning i avgöranden, som träffas på sådana grunder. Det stora antalet förhandsbesked talar härvidlag sitt tydliga språk. Svårigheterna vid rättstillämpningen föranledde bevillningsutskottet att år 1964 ta initiativ till en utredning med sikte på att finna fastare gränser för begreppet tomtstyckningsrörelse, en utredning som sedermera anförtroddes markvärdekommittén.

Denna hade emellertid redan dessförinnan på eget initiativ tagit upp frågan om beskattningen av tomtstyckningsrörelser. Erfarenheten hade nämligen visat, att denna beskattning haft ogynnsamma verkningar från markpolitisk synpunkt. En markägare, som fått sin mark ”besmittad”, d. v. s. betraktad som lager i tomtstyckningsrörelse, blir ofta obenägen att sälja mera mark. Från markpolitisk synpunkt särskilt olyckligt har varit, att markägaren i dylikt fall även dragit sig för att villfara en begäran från vederbörande kommun att få köpa återstoden av hans fastighet för att möjliggöra en riktig planering och markanvändning. En stor del av köpeskillingen skulle ju komma att gå bort i skatt.

Genom den föreslagna omläggningen av realisationsvinstreglerna har skapats nya förutsättningar för att lösa de problem som sammanhänger med beskattningen av tomtstyckningsrörelser. Området för denna beskattning kan utan olägenhet inskränkas väsentligt. Frågan om sådan rörelse föreligger eller ej blir nämligen inte längre avgörande för om tomtförsäljningar skall bli fullt beskattade eller helt skattefria. De blir alltid beskattade, antingen partiellt enligt de nya realisationsvinstreglerna eller också fullt ut såsom rörelseinkomst men med de fördelar i form av underskottsavdrag, förlustavdrag och förtäckt resultatutjämning som därmed följer. Kan man sålunda inskränka området för beskattningen av tomtrörelser, är det också möjligt att fastställa en schablonmässig gräns med användande av ett enda eller ett par av de kriterier som använts i praxis.

Kommitténs förslag innebär, att begreppet tomtstyckningsrörelse, i fortsättningen benämnt tomtrörelse, förbehålles de affärsmässigt drivna tomtstyckningsföretagen samt sådana tomtförsäljningar som eljest äger rum i större skala. Gränsen har satts vid den femtonde tomten. Tomtrörelse skall sålunda enligt förslaget anses föreligga, när någon under de senaste 10 åren sålt tillhopa minst 15 tomter. Rörelsen anses påbörjad under det beskattningsår då den femtonde tomten

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:56

sålts och omfatta alla under detta och följande år sålda tomter. I de 15 tomterna inräknas alla tomter, som den skattskyldige och eventuellt hans maka sålt, oberoende av tomternas geografiska belägenhet. Även tomtupplåtelser på arrende räknas in bland de 15 tomter som kvalificerar för tomtrörelse, ehuru intäkterna av sådan upplåtelse givetvis liksom hittills beskattas som intäkt av jordbruksfastighet eller annan fastighet. Med tomt — i lagtexten användes uttrycket byggnadstomt — avses varje område, som säljes separat för bebyggelse. Avyttras en grupp av tomter i ett köp, räknas den som en byggnadstomt.

En tomtrörelse skall enligt förslaget anses ha upphört, om den skattskyldige eller hans maka under tio år inte sålt någon byggnadstomt och tidigare nedskrivning av tomtlager inte kvarstår. Har den skattskyldige upphört med tomtförsäljningarna men underlåtit att skriva upp tomtlagret, räknas tioårsperioden från det nedskrivningen återförts till beskattning.

Medan de tidigare beskrivna reglerna i mycket bygger på principer som framkommit i praxis, föreslår kommittén en genomgripande ändring av sättet att beräkna ingångsvärde. För närvarande kan beräkningen av ingångsvärde sägas syfta till att fastställa en handelsvinst. Såsom avdragsgillt ingångsvärde anses råmarksvärdet vid köp av större områden vid den tidpunkt då rörelsen började eller vid den eventuella senare tidpunkt då fastigheten förvärvades. Denna princip har varit förhållandevis lätt att att tillämpa i fråga om de kommersiella jordstyckningsföretagen. Svårigheter har däremot uppkommit i det vanliga fallet att en jordbrukare bedrivit tomtrörelse genom att sälja tomter från sin fastighet. Principen i fråga har därjämte lett till ojämna resultat. Har en tomtrörelse pågått längre tid, får ägaren betala skatt för större delen av den markvärdestegring som uppkommit på de senast sålda tomterna. Om däremot ett tomtområde exploateras i ett sammanhang under kort tid, behöver ägaren inte skatta för någon värdestegring. Råmarksvärdet vid rörelsens början och vid utförsäljningen av tomterna är ju då praktiskt taget detsamma.

För att avlägsna dessa ojämnheter och underlätta tillämpningen föreslår kommittén, att ingångsvärdet beräknas på samma sätt som vid realisationsvinst. Detta innebär, att man utgår från det köp, varigenom stamfastigheten förvärvats, och gör årliga tillägg om sex procent och 2.000 kronor. Detta värde proportioneras sedan på tidigare sålda tomter, den eller de ifrågavarande tomterna samt fastighetens återstod. Om i en tomtrörelses räkenskaper lagret av tomter upptagits till inköpspris, föranleder dessa regler att det bokförda värdet höjes med sex procent och 2.000 kronor för varje innehaft år. Å andra sidan måste givetvis en eventuell nedskrivning återföras till beskattning.

Genom de här beskrivna reglerna närmas reglerna om tomtrörelsebeskattning ytterligare till realisationsvinstbestämmelserna.

Kommittén föreslår slutligen, att om en markägare, som drivit tomtrörelse, vill sälja återstoden av sin fastighet i dess helhet, denna transaktion normalt inte skall betraktas som ett led i tomtrörelsen utan såsom realisation. En förutsättning är dock, att högst en tiondel av fastighetens område utgöres av mark, som omfattas av fastställd detaljplan och enligt denna får bebyggas. Är inte denna förutsätt-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:56

ning uppfylld utan markägaren mer eller mindre kan sägas överlåta ett färdigt tomtlager, skall transaktionen liksom hittills betraktas som den sista affärshändelsen i rörelsen.

De föreslagna reglerna om tomtrörelse blir i allmänhet förmånligare än de nu gällande. De kan och bör därför träda i kraft snarast möjligt. Ett undantag har dock ansetts påkallat i fråga om beräkningen av ingångsvärde. Där kan i enskilda fall de nuvarande reglerna ställa sig förmånligare. Dessa regler skall därför efter yrkande av den skattskyldige kunna tillämpas övergångsvis under fem år.

Ifrågasatt årlig beskattning av outnyttjad tomtmark

Genom de förut beskrivna reformförslagen torde man kunna uppnå, att skattelagstiftningen i vart fall inte motverkar de markpolitiska strävandena. Den bör tvärtom kunna gynna utbud och motverka konkurrens om marken från andra än de naturliga avnämnarna, d. v. s. kommuner, byggföretag, tomtexploateringsföretag och blivande byggherrar. Man kan likväl inte bortse ifrån att det mången gång kan te sig lönande för en markägare att vänta att sälja i hopp om att marken skall stiga i värde. Här kommer även den årliga beskattningen under innehavstiden in i bilden. För ett helt outnyttjat markområde erlägges inte annat än skatt för garantibelopp och eventuell förmögenhetsskatt, båda baserade på ett vanligtvis mycket försiktigt beräknat taxeringsvärde. Användes markområdet för jordbruk eller skogsbruk, beskattas givetvis jordbruks- och skogsinkomsterna. Det övervärde som kan ligga i förväntningar om framtida användning för bebyggelse beskattas däremot inte i vidare mån än ett helt oanvänt markområde. Räntan på det kapital, som ligger i det oanvända markområdet, respektive övervärdet, uttages först vid markens försäljning och blir då endast delvis beskattad enligt de förut beskrivna, jämförelsevis förmånliga realisationsvinstreglerna. Den som i stället lägger ned pengar i exempelvis aktier får däremot under innehavstiden erlägga full inkomstskatt för utdelningar och förmögenhetsskatt efter börsvärdet.

Med tanke härpå har kommittén övervägt att föreslå en låg årlig beskattning av oanvänd eller så gott som oanvänd tomtmark. Beskattningen skulle vara så avpassad att den gott och väl motsvarade den skattemässiga förmån som kan ligga i att vänta med att sälja mark; i stället skulle ett tidigt utbud bli jämförelsevis förmånligt. Markägaren skulle alltså få ett incitament att sälja utan att för den skull känna sig tvingad. En beskattning i denna form skulle också göra det möjligt att beskära de verkligt stora markvinsterna något hårdare utan att man, såsom vid en hög realisationsvinstbeskattning, behövde riskera en utbudshämmande effekt. Man kunde vidare få till stånd en full beskattning av räntan på det kapital som låg i förväntningsvärdet.

Företagna undersökningar torde få anses ha givit vid handen, att den ifrågasatta beskattningsformen skulle vara tekniskt genomförbar. Beskattningen skulle kunna konstrueras efter mönster av den s. k. villaschablonen och baseras på ett vid fastighetstaxering fastställt tomtvärde på jordbruksfastighet (jfr tomt- och industrivärdet) samt på det taxerade markvärdet å annan fastighet, om denna fastighets markvärde utgjorde hela eller så gott som

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:56

hela taxeringsvärdet. Åtskilliga ytterligare regler skulle erfordras, bl. a. om respit under några år efter det taxeringsvärdet blivit sådant att den årliga skatten skulle erläggas, ändrade materiella och formella regler för fastighetstaxeringen o. s. v. Det ville dock synas som om den ifrågasatta beskattningen utan större svårighet skulle kunna infogas i gällande skattesystem.

Att kommittén likväl inte ansåg sig böra förorda denna skatteform sammanhänger bl. a. med att man därmed skulle introducera en beskattning av icke realiserad värdestegring. Vidare befarade man, att fastighetstaxeringen, även om denna förbättrades, inte skulle ge ett så säkert underlag att befogade rättssäkerhetskrav skulle kunna tillgodoses. Man möter här igen, ehuru i annan form, de betänkligheter som tidigare anförts mot att draga in oförtjänt markvärdestegring enligt s. k. direkt metod. Trots de uppenbara markpolitiska fördelarna fann kommittén därför, att den inte kunde ge sitt förord åt den diskuterade årliga beskattningen.

Politisk enighet

Beträffande den kommunala förköpsrätten har meningarna varit delade inom kommittén, och denna fråga kommer väl att ge eko i 1966 års valrörelse. I övrigt är betänkandet enhälligt. Detta innebär, att företrädare för samtliga demokratiska partier kunnat ena sig om de reformförslag på skattelagstiftningens område som i sina huvuddrag beskrivits i denna artikel och som helt naturligt i viss mån får ses som resultatet av en politisk kompromiss. Det må vara tillåtet att uttrycka den förhoppningen, att de föreslagna reformerna skall kunna fylla sitt ändamål att dämpa markvärdestegringen och de därmed följande sociala olägenheterna och att jämna vägen för samhällsbyggandet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:56