

Markvinstbeskattningen i praktisk tillämpning

Av revisor Lennart Toftered

För en skattekonsult präglas tillvaron minst av monotoni; våra lagstiftare tillgodoser mer än väl alla rimliga anspråk på omväxling. Man hyser snarare en tilltagande känsla av oro för att inte hinna med i de allt hastigare turer, som skattelagstiftningen numera beskriver.

Finansministern tillsätter fortlöpande utredningar med uppdrag att penetrera allt mer komplicerade beskattningsområden. I förvånande många fall leder de i sinom tid levererade betänkandena utan alltför djupa ingrepp till lagstiftningsåtgärder. Eftersom man ingalunda tvekat att ge sig in på hittills oplöjda fält har följden blivit att man i lagtexten — ofta tillkommen under tidspress — valt att endast ange konturerna av den aktuella ”skattereformen” — detaljkonstruktionerna har överlåtit på riksskattenämnden. Metoden är bekväm men frågan är om den från rättssäkerhetssynpunkt kan anses försvarlig. För den enskilde skattskyldige räcker det inte att veta att en viss transaktion föranleder beskattning. Vad han vill veta är vilket belopp han under vissa givna förutsättningar skall redovisa som inkomst i sin deklaration. Kan detta belopp inte bestämmas med ledning av lagtexten utan endast med stöd av detaljanvisningar från riksskattenämnden måste detta i realiteten innebära, att riksskattenämnden tillagts uppgifter som står den direkta lagstiftningen snubblande nära. Märk väl att jag inte på något vis vill ifrågasätta riksskattenämndens uppgift att genom rådgivande och vägledande verksamhet främja en riktig och enhetlig tillämpning av gällande lagstiftning. Vad jag ifrågasätter är dess roll som biträdande lagstiftare i centrala frågor, där den egentliga lagstiftningen medvetet gjorts så substanslös, att den inte förmår fungera av egen kraft.

Vad som närmast föranlett dessa inledande funderingar är de ändrade beskattningsregler i fråga om markvinster, som gäller från ingången av år 1968. Denna skattereform är utan tvekan en av de tekniskt mest komplicerade som någonsin genomförts. Att den därtill ofta – och nyckfullt! – aktualiserar enorma skattekrav gör knappast situationen enklare.

Lagstiftningen i fråga bygger i allt väsentligt på det av 1963 års markvärdekommitté avgivna betänkandet ”Markfrågan”. Av den inledande historiken i betänkandet kan den intresserade bl.a. inhämta, att markvärdekommittén ingalunda var den första statliga utredning, som haft att syssla med problematiken kring beskattning av markvinster. Kommittén kunde räkna inte mindre än sex föregångare under 1900-talet. Vid samtliga sex tillfällen hade frågan om beskattning av sk oförtjänt markvärdestegring dock funnits alltför komplicerad och därför fått falla. Sedan den eviga realisationsvinstbeskattningen nu varit i tillämpning vid två taxeringar

och de med reformen förenade tekniska problemen någorlunda kunnat katalogiseras vill man ställa frågan om reformen inte hade bort få anstå även denna gång. Inte därför att den är omotiverad utan därför att i åtskilliga detaljfrågor lösningen uppenbarligen måste sökas efter helt andra vägar än dem man nu slagit in på.

Under de knappa tre år som reformen varit i kraft har av naturliga skäl någon egentlig praxis på området inte hunnit utbilda sig. Ej heller har riksskattenämnden meddelat några anvisningar rörande tillämpningen, i vart fall inte i det väsentliga avseende, nämligen frågan rörande proportionering av ingångsvärdet vid delförsäljningar, där det i propositionen direkt utsagts att så bör ske. Det enda vi har att hålla oss till är några av regeringsrätten prövade förhandsbesked, dels rörande det s k fasta 3.000-kronorstillägget, dels rörande tillämpningen av uppskovsförordningen. Det är förvånande, att detta oklara rättsläge inte föranlett betydligt livligare diskussioner kring markvinstbeskattningen än vad som förevarit. Förklaringen är måhända att söka däri, att det hittills i stort sett endast är de skattskyldiga och deras medhjälpare som konfronterats med problemen. Efter den livliga markförsäljningsaktiviteten under hösten 1967 inträdde i stort sett stiltje, vilken varade under hela 1968. Under år 1969 har skett en försäljningsuppgång men de därav föranleda beskattningsproblemen har hittills endast kommit under taxeringsnämndernas prövning. Prövningsnämnderna — och givetvis ännu mindre kammarrätten och regeringsrätten — har således knappast mött problemen ännu. Däremot bör det vid detta laget stå klart för landets taxeringsintendenter, att här finns nötter att knäcka. Kan detta medvetet tillspetsade inlägg dra igång en allmän diskussion är jag nöjd, ty då har jag uppnått mitt mål. En sådan diskussion skulle nämligen förhoppningsvis kunna animera finansdepartementet till den översyn av markvinstbeskattningen, som utan tvekan är ofrånkomlig¹⁾.

Markvinstbeskattningens förfärande krånglighet bör verkligen ha stått helt klar för författaren till deklarationsblankett 16. I princip bör en skattskyldig kunna av egen kraft fylla i varje för honom aktuell deklarationsblankett. Att så inte är fallet ens beträffande de enklaste av våra deklarationsformulär är knappast någon hemlighet. När det gäller blankett 16 torde det emellertid endast vara ett ytterligt ringa fåtal förunnat att rätt kunna begå densamma. Detta förhållande beror minst på de skattskyldiga och mest på lagstiftningen. Och inget klander mot blankettförfattaren, han har gjort det bästa av en omöjlig uppgift!

Man vågar påstå att blankett 16 är användbar endast i fråga om ”rena” försäljningar, d v s fastigheten skall i sitt nuvarande skick ha förvärvats på en gång och den skall också ha sålts på en gång. I fråga om villafastigheter torde den i regel fungera tillfredsställande.

Så snart en fastighet förvärvats i flera omgångar, det må gälla förvärv av ideella andelar vid skilda tillfällen eller direkta tillköp av mark, är blanketten däremot otillräcklig. Komplieras bilden ytterligare genom delförsäljningar eller nyttjanderättsupplåtelser då och då under innehavstiden må det varda den skattskyldige för-

¹⁾ En sådan utredning har nu tillsatts, se sid 62 i detta häfte.

låtet, om han inte kan klara ut situationen. Ingen kan det nämligen, i vart fall inte för dagen.

Jag skall i det följande ta upp några av problemen kring markvinstbeskattningen till diskussion — att ta upp alla är omöjligt, bl a därför att ingen stött på dem ännu. I de fall jag refererar till riksskattenämndsmeddelanden o dyl tillåter jag mig utgå från att läsaren har stoffet ifråga omedelbart tillgängligt. Att här rycka in fullständiga referat anser jag därför överflödigt.

Delförsäljning av fastighet

I fråga om jordbruksfastighet är det mycket vanligt att delförsäljningar förekommer en eller flera gånger under innehavstiden. Det är mot bakgrunden härav naturligt att Lantbrukets skattedelegation i sitt remissutlåtande över markvärdekommitténs betänkande ägnade stor uppmärksamhet åt de med delförsäljningar sammanhängande problemen. Bl a tog delegationen upp frågan efter vilka grunder fastighetens ingångsvärde vid en sådan försäljning skulle fördelas mellan försäld mark och kvarvarande del av fastigheten. Delegationen hävdade att ingångsvärdet borde proportioneras efter värderelationerna vid försäljningstillfället. Endast en sådan ordning kunde nämligen garantera, att ägaren finge utnyttja fastighetens hela ingångsvärde även i det fall försäljning skedde inte på en gång utan i etapper. Delegationen återopade i sammanhanget konstruktionen av den äldre lagstiftningen när det gällde att beräkna anskaffningskostnaden för en upplåten nyttjande- eller servitutsrätt. Något svar i form av konkret lagstiftning fick delegationen inte, däremot ett uttalande av såväl departementschefen som bevillningsutskottet att ingångsvärdet borde proportioneras utifrån värderelationerna vid tidpunkten för fastighetsförvärvet. Samtidigt uttalades att riksskattenämnden borde meddela närmare anvisningar i frågan. Några sådana anvisningar har dock ännu inte meddelats.

Den av departementschefen hävdade uppfattningen att ingångsvärdet skall bestämmas utifrån värderelationerna vid fastighetsförvärvet har givetvis föranlett en rad eljest onödiga omvägar vid delförsäljningar av mark. Bl a är det numera närmast regel — i vart fall när detta är praktiskt genomförbart — att markägaren först säljer hela fastigheten och därefter återköper den del, som markförvärvaren inte är intresserad av. Inte minst bidragande till denna uppläggning är den omständigheten, att lagstiftaren valde att knyta det fasta 3.000-kronorstillägget enbart till förekomsten av bostadsbyggnad och inte, som markvärdekommittén ville, till fastigheten som sådan.

Det torde vara svårt även för den renodlat fiskalt sinnade att mobilisera någon indignation mot transaktioner som de ovan skissade. Det finns givetvis ingen materiell grund för att skattebördan skall bli högre om en fastighetsägare i stället för att sälja hela fastigheten på en gång väljer att för totalt samma köpeskilling först sälja marken till en köpare och därefter byggnaderna till en annan. Det kan i sammanhanget noteras att den utvidgade möjligheten till avdrag för realisationsförluster getts en sådan utformning att den i stort sett endast äger akademiskt intresse.

Innan jag lämnar problematiken kring delförsäljningar vill jag något beröra fördelningen av en jordbruksfastighets anskaffningskostnad på byggnader och mark. Även i detta avseende har lagstiftaren liksom riksskattenämnden iakttagit tystnad. I avsaknad av enhetliga normer har herrar förste taxeringsintendenten var och en i sitt län försökt konstruera anvisningar i frågan. De flesta — kanske samtliga — har i brist på annat valt att i viss mån följa den schablon, som tillämpas i fråga om värdeminskningsavdrag på jordbrukets byggnader, alltså två tredjedelar till byggnaderna och en tredjedel till marken. En sådan fördelning är av flera skäl inte godtagbar. För det första: När avskrivningsunderlaget för byggnader bestäms är det taxeringsvärdet som fördelas. Att en jordbruksfastighet gått i handel förändrar härvidlag ingenting — ett eventuellt överpris läggs alltså i avskrivningshänseende till ingen del på byggnaderna. För det andra: En sak är att byggnaderna som sådana har en anskaffningskostnad, som på något sätt måste föranleda värdeminskningsavdrag. En annan sak är huruvida byggnaderna — i vart fall ekonomibyggnaderna — har något självständigt, alltså till jordbruksdriften alternativt, värde. Är så inte fallet måste i vart fall försäljning av åkermark innebära att man avhänder sig också anskaffningskostnaden för byggnaderna till den del desamma i fortsättningen blir överflödiga eller överdimensionerade.

Upplåtelsefallen

Den av lantbrukets skattedelegation återopade konstruktionen hos äldre lagstiftning i fråga om nyttjanderätts- och servitutsupplåtelser för all framtid saknade som bekant aktualitet under första halvåret 1968. Enligt den ursprungliga lagstiftningen skulle man nämligen i upplåtelsefallen skilja mellan fullständigt och icke fullständigt ianspråktagande av mark. I det första fallet skulle upplåtelsen i alla avseenden jämföras med avyttring av fastighet, i det andra fallet åter skulle upplåtelsen anses som avyttring av lös egendom.

Redan efter ett halvår befanns tiden alltså mogen att gå ifrån denna del av 1967 års lagstiftning. Fr o m den 1 juli 1968 gäller i stället att upplåtelser för all framtid alltid skall anses lika med avyttring av fastighet. I punkt 4 anvisningarna till 35 § KL sägs bl a: ”Engångsersättningen är i dessa fall att betrakta som köpeskilling, varvid så stor del av fastigheten anses avyttrad som ersättningsbeloppet utgör av fastighetens hela värde vid tiden för beslutet om inskränkningen i förfoganderätten eller för upplåtelsen av nyttjanderätten eller servitutsrätten”. I klarspråk innebär detta ingenting annat än att man i upplåtelsefallen skall fördela fastighetens ingångsvärde på upplåten och kvarvarande del av fastigheten med ledning av värderationerna inte vid förvärvet utan vid upplåtelse tillfället. Vi har således en metod att tillämpa vid *försäljning* av mark, en annan att tillämpa vid *upplåtelse*. Att beskattningssituationen för den enskilde markägaren blir vida gynnsammare vid upplåtelsefallen än vid försäljningsfallen är helt klart — detta påstående kan utan vidare göras kategoriskt. För den enskilde markägaren är det ofta ingen praktisk skillnad mellan upplåtelse och överlåtelse. När det gäller exempelvis

mark för vägändamål framstår myndighetens ianspråktagande alltid som totalt, oavsett om det föreligger äganderätt eller blott vägrätt. Med den nu rådande skillnaden i beskattningshänseende är det dock för dagen i det närmaste omöjligt för berörda myndigheter att på frivilliga grunder förvärva äganderätt till mark i sådana fall, där nyttjanderättsupplåtelse framstår som ett möjligt alternativ.

Ett annat bekymmer är, såvitt jag förstår, att de båda metoderna inte går att samordna. Ett exempel må visa vad jag menar.

En nyttjanderättsupplåtelse har beslutats och ersättningen bestämts till 50.000 kronor. Vid tidpunkten för beslutet utgör fastighetens hela värde 400.000 kronor och dess uppräknade ingångsvärde 300.000 kronor. Av anskaffningskostnaden, vilken ligger bakom det uppräknade ingångsvärdet, belöper på den upplåtna marken endast 1/50.

Vid realisationsvinstberäkningen skall $\frac{50.000 \times 300.000}{400.000} = 37.500$ kronor av ingångsvärdet hänföras till upplåtelsen. Realisationsvinsten blir 12.500 kronor varav 75 procent eller 9.375 kronor utgör skattepliktig realisationsvinst.

(Inom parentes kan inflikas att om marken i stället sålts för 50.000 kronor, så hade ingångsvärdet blivit $\frac{300.000}{50} = 6.000$ kronor och realisationsvinsten alltså 44.000 kronor varav 75 procent eller 33.000 kronor hade utgjort skattepliktig realisationsvinst.)

Vi antar nu att strax efter upplåtelsen säljs fastigheten för 350.000 kronor. Hur högt ingångsvärde får ägaren därvid tillgodoräkna sig? Ja, logiskt sett borde det väl vara vad som återstår utnyttjat efter nyttjanderättsupplåtelsen, d v s 262.500 kronor. Såvitt jag förstår måste man emellertid äga utnyttja $\frac{49 \times 300.000}{50} = 294.000$ kronor, d v s han får utgå från den del av fastighetens anskaffningskostnad, som belöper på den nu avyttrade delen. Att han på grund av en specialbestämmelse för upplåtelsefallen kunnat strax innan åtnjuta avdrag med 1/8 av ingångsvärdet kan knappast förta honom rätten att enligt huvudregeln erhålla avdrag för den del av anskaffningskostnaden — indexerad på sedvanligt sätt — som belöper på fastigheten i dess avyttrade skick.

Det återstår bara att konstatera att $\frac{49}{50} + \frac{1}{8}$ utgör $\frac{110,5}{100}$

I exemplet antogs för enkelhets skull att fastigheten är obebyggd. Om byggnad — särskild då bostadsbyggnad — tänks in i antingen upplåtelsen eller försäljningen kompliceras situationen ytterligare.

Om en fastighet före slutförsäljningen berörts av *upplåtelse* är det alltså ytterst sannolikt, att ägaren tillsammans taget har kunnat effektivt utnyttja mer än 100 procent av ingångsvärdet. Har det däremot skett en eller flera *delförsäljningar* är det lika sannolikt, att han vid slutförsäljningen har ingångsvärde ”över”. Effektivt har han alltså i sistnämnda fall kunnat utnyttja mindre än 100 % av ingångsvärdet.

Hur skall man nu kunna komma till en vettig lösning av dessa problem? Ja, det

kan inte komma ifråga att nuvarande principer beträffande upplåtelsefallen skall överges. För det första kan man konstatera att markägaren i samband med upplåtelser befinner sig i en tvångssituation, vilket bör om något utesluta konfiskatoriska beskattningskonsekvenser. För det andra ges det knappast någon praktiskt hanterlig metod att även vid upplåtelsefallen anknyta till värderationerna vid fastighetsförvärvet.

Den framkomliga vägen är givetvis att även vid försäljningsfallen proportionera ingångsvärdet med ledning av värderationerna mellan försäld och kvarvarande mark vid försäljningstillfället. Endast härigenom kan man tillgodose det rimliga rättvisekravet att ägaren, även om delförsäljningar sker, får möjlighet att effektivt utnyttja fastighetens hela ingångsvärde. Att åstadkomma en spärr mot att mer än 100 procent sammantaget utnyttjas bör inte bjuda svårigheter.

Det fasta 3.000-kronorstillägget

Om det är någon detalj i den eviga realisationsvinstbeskattningen som trängt in i de skattskyldigas medvetande, så är det rätten att göra ett årligt tillägg till ingångsvärdet med 3.000 kronor i det fall försäljningen innefattar bostadsbyggnad. Signifikativt är också att det just beträffande detta tillägg via förhandsbesked faktiskt hunnit utbilda sig någon rättspraxis. Åtminstone ett av dessa förhandsbeskedsärenden (RN 1969 nr 6:4) har fått en överraskande utgång. Regeringsrätten fastslår nämligen att i det fall bostadsbyggnad rivits och ersatts av ny sådan byggnad, så får fasta tillägg beräknas endast från året för uppförandet av den nuvarande byggnaden. Beslutet kan tyckas stå i strid mot vad departementschefen uttalat på sid. 138 i prop. nr 153 år 1967. Dock, departementschefsuttalandet är inte kristallklart och regeringsrättens ställningstagande är väl i och för sig ofrånkomligt med den utformning lagtexten nu erhållit. Man kan dock konstatera att om den äldre bostadsbyggnaden ej rivits utan fått stå kvar i det skick den nu befann sig, så hade man uppenbarligen fått räkna fasta tillägg för denna byggnad fram till uppförandet av den nya byggnaden. Stöd för denna uppfattning finns i viss mån att hämta i samma förhandsbesked men framför allt i andra — dock ej i nämndens meddelanden intagna — förhandsbesked i enahanda fråga.

Man kan också notera att om den tidigare bostadsbyggnaden i stället hade förstörts genom brand, så hade 3.000-kronorstillägg fått tillgodoräknas även för den bruna byggnaden.

En lagändring i berört avseende synes direkt påkallad.

Grundförbättringskostnader och tomtförsäljningar

Enligt förarbetena till lagstiftningen motiveras det fasta 3.000-kronorstillägget av den uteblivna avdragsrätten för förbättringskostnader, understigande 3.000 kronor per år. Uppenbart är att lagstiftaren därvid tänkt endast på förbättringskostnader som nedlagts i byggnad och inte alls på grundförbättringskostnader. Detta kan onekligen medföra bryderier för den, som säljer byggnadstomter under sådana för-

hållanden, att beskattning skall ske enligt realisationsvinstreglerna och inte enligt tomtrörelsereglerna. För i vart fall den lantbrukare, som någon tid ägt sin gård och inte tidigare fått den "nedsmittad" av tomtförsäljningar, torde realisationsvinstbeskattning alltid bli aktuell i fråga om åtminstone 14 tomter. Ingen lär i dag kunna sälja ett så högt antal tomter utan att drabbas av grundförbättringskostnader avseende vägar, vatten- och avloppsledningar etc. Kostnaderna härför kan givetvis variera men ovanligt är inte att de ligger vid cirka 3.000 kronor *per tomt*. Givetvis utförs sådana anläggningar oftast i ett sammanhang. Understiger den utslagna kostnaden 3.000 kronor per tomt föreligger uppenbarligen inte någon rätt till avdrag för denna kostnad. Det gäller således att göra vägarna m m så dyrbara, att den fördelade kostnaden något överstiger 3.000 kronor per tomt. I det mest extrema fallet kan man alltså tänka sig att en markägare haft grundförbättringskostnader med 41.986 kronor för de 14 första tomterna, d v s med 2.999 kronor per tomt, utan att avdrag för dessa kostnader författningenslignat kan medges honom. När man ställs inför problem av denna art framstår nästan den tidigare beskattningen av jordstyckningsrörelse som ett mönster av enkelhet och rätlinjighet!

Uppskovsförordningen

I ett system med evig realisationsvinstbeskattning utgör expropriation eller annat tvångsförfogande inte längre något motiv att underlåta beskattning. Det ter sig å andra sidan självklart att den av tvångsförfogandet drabbade så långt möjligt är bör kunna bibehållas vid sin tidigare situation. I konsekvens härmed har införts möjligheten till uppskov med realisationsvinstbeskattningen i de fall den skattskyldige inom viss tid förvärvar fastighet till ersättning för den, som tvångsvis avhänts honom. När det gäller tillämpningen av uppskovsförordningen kan man nu konstatera, att regeringsrätten funnit sig nödsakad upprätthålla det krav på kronologi som lagtexten – av misstag? – inrymmer. (RN 1970 nr 3:5). Man kan alltså inte under den tidsrymd då förhandlingar pågår med den tvångsförvärvade myndigheten avsluta en affär rörande ersättningsfastighet. Det kan fastslås att det ofta är synnerligen svårt att uppleta ett lämpligt ersättningsobjekt. Om ett sådant ändå uppenbarar sig är det ofta flera spekulanter på detsamma. Det säger sig självt att den, som då är tvungen att dröja med avslutet på obestämd tid i avvaktan på expropriationsdom eller liknande, är borta ur de konkurrerandes skara. Man vågar väl ganska lugnt antaga att denna hårddragning av bestämmelserna inte varit av lagstiftaren avsedd. En snar ändring synes påkallad.

Ej mindre anmärkningsvärd synes utgången i förhandsbeskedsärendet RN 1970 nr 2:3, vilket handlar om Växjö Skyttegilles förvärv av ersättningsfastighet för deras av staden exproprierade skyttebana. Frågan gällde huruvida inte bara markförvärvet utan även kostnaderna för iordningställandet av alla de anläggningar, som gör en skyttebana, skulle få hänföras till ersättningsanskaffning. Svaret blev att endast själva fastighetsförvärvet utgör ersättningsanskaffning, vilket översatt till mera vardagliga förhållanden bör innebära att den, som får sin villa exproprierad,

mycket väl kan köpa en ny villafastighet och få uppskov men däremot inte en tomt på vilken han själv bygger sig en villa.

Utgången bör vidare innebära, att om exempelvis vägförvaltningen utger ersättning för en ladugård, som måste rivas och ersättas med nybyggnad på annan plats, rätt till uppskov ej heller föreligger. Man frågar sig onekligen var vederbörande i så fall skall få pengar till den nya ladugården, eftersom ersättningen kalkylerats utan beaktande av skatteaspekten. Situationen är ingalunda ovanlig. En lösning härvidlag vore väl att vid samtliga fall av skadeersättningar avseende byggnader tillämpa samma princip, som den lagstiftaren valt i fråga om brandskadeersättningar.

Riksskattenämndens tolkning av punkt 4 av övergångsbestämmelserna

I sitt meddelande nr 4 år 1970 har riksskattenämnden under punkt 3) gjort ett långtgående uttalande i fråga om tolkningen av punkt 4 av övergångsbestämmelserna till den eviga markvinstbeskattningen. Det kan inte bestridas att övergångsbestämmelserna är kryptiska till sin formulering. Med tanke inte minst på de betydande belopp, som det i sammanhanget kan röra sig om, är det mer än beklagligt att bestämmelserna över huvud skall behöva tolkas.

Den ifrågavarande punkten 4 kan rimligen ej ses fristående från punkt 5. Något uttalande i fråga om sistnämnda punkt har riksskattenämnden dock ej gjort.

Vad först beträffar den av förste taxeringsintendenten i Västernorrlands län ställda frågan har denne använt termen "summarisk redovisning" som beteckning för den nettoredovisning av lagervärdesförändringen i jordstyckningsrörelse, som med skattedomstolarnas goda minne varit så gott som allennarådande före år 1968. Begreppet återfinns inte i den tidigare lagstiftningen och jag kan ej finna det adekvat. Rätt tillämpad ger nämligen metoden ett exakt resultat. Däremot skulle uttrycket kunna passera som benämning på det tidigare ofta praktiserade förfarandet att beräkna nettointäkten av jordstyckningsrörelse till viss procent av influtna köpeskillingar.

Man kan dock konstatera att riksskattenämnden utan förbehåll anammat beteckningen "summarisk redovisning av ingångsvärdet".

Beträffande markvärdekommitténs uttalande på sid 316 i betänkandet må, utöver vad som framgår av riksskattenämndens referat, framhållas att markvärdekommittén uppenbarligen hade den bestämda uppfattningen att dess metod för fastställande av ingångsvärde i övervägande antalet fall skulle för den skattskyldige medföra gynnsammare resultat än tidigare regler. Man var dock inte främmande för att motsatsen också kunde vara fallet och föreslog därför den femåriga övergångstiden, vilken uppenbarligen motiverades av hänsyn till den enskilde skattebetalarens rättssäkerhet. I *princip* skulle, menade markvärdekommittén, den nya lagstiftningen dock gälla oinskränkt fr o m år 1968.

I sin proposition uttalar departementschefen i stort sett samma sak som markvärdekommittén, nämligen att även i fråga om tomtrörelsebeskattningen de nya

reglerna *i princip* bör gälla alla försäljningar efter ikraftträdandet. I sammanhanget uttalar han vidare att han därför inte anser sig kunna förorda en övergångsregel av den typ kommittén föreslagit.

Det torde endast vara det lilla ordet ”därför” som ger riksskattenämnden stöd för dess teorier angående departementschefens egentliga avsikter i fråga om övergångsbestämmelserna i denna del. Det är möjligt att riksskattenämndens bedömning är riktig och det är möjligt att den är felaktig. Väsentligast torde dock vara att tolka vad som verkligen står i punkt 4 av övergångsbestämmelserna.

Riksskattenämnden finner det uppenbart orimligt att tolka punkt 4 så, att de äldre bestämmelserna skulle få tillämpas inte blott under de fem första åren utan även för tiden därefter så länge rörelsen bedrevs. Men vore detta verkligen orimligt? Varför är det i så fall rimligt att den, som kanske aningslöst och i vart fall utan tanke på kommande ofärd i form av just punkt 4 valt att bruttoredovisa lagerförändringarna, skall erhålla möjlighet att hur länge som helst fortsätta med oförändrat ingångsvärde? Vidare: Varför är det rimligt att den, som tidigare drivit sina tomtförsäljningar i så långsam takt att väl jordstyckningsrörelse enligt de äldre bestämmelserna förelegat men däremot ej tomtrörelse enligt de nya reglerna, enligt punkt 5 av övergångsbestämmelserna skall äga generell valfrihet mellan äldre och nya bestämmelser? I punkt 5 talas ju ej om någon tidsgräns och inte heller nämns ”fastigheternas taxeringsmässiga restvärde”.

Märk väl, att den som kan åberopa punkt 5 också kan välja realisationsvinstbeskattningsreglerna och härigenom komma i åtnjutande av den 25-procentiga nedsättningen av vinsten. För den åt punkt 4 hemfallne ges ingen sådan möjlighet. Om han någon gång före 1968 valt mellan att sälja ett planområde utan beskattning till en exploatör eller att i egen regi bedriva styckningsverksamhet måste det te sig som en orättfärdighet, att han nu skall få lida för sitt bristande förutseende att redovisa lagervärdesförändringen brutto.

Konsekvenserna av riksskattenämndens tolkning av punkt 4 kunde jag nyligen se i blyxtbelysning i ett prövningsnämndsärende, avseende två skattskyldiga som ägde var sin del av ett byggnadsplanelagt område. För en av dem tillstyrkte taxeringsintendenten med stöd av punkt 5 av övergångsbestämmelserna avdrag för ingångsvärde med en krona per kvm effektiv tomtmark medan den andre, som sålt tomter i en livligare takt, ansågs enligt punkt 4 böra erhålla avdrag med blott två öre per kvm. Prövningsnämnden följde taxeringsintendenten. Kommentarer torde vara överflödiga. Begär bara inte att skattskyldiga, som ställs inför dylika oformligheter, skall andas beröm över vår skattelagstiftning!

Är det orimligt antaga att övergångsbestämmelserna fått den utformning de har enbart av hänsyn till rättsäkerheten? Har en tillgång överförs till en rörelse som omsättningstillgång och därvid åsatts ett bestämt värde enligt den vid tidpunkten för överförandet gällande lagstiftningen måste det uppfattas som en form av retroaktivitet, att i samband med ändrad lagstiftning kanske flera år efter överförandet underkänna detta lagervärde. Och ett fastställt lagervärde är det realiteter fråga

om också i det fall den skattskyldige tillämnat vad riksskattenämnden kallar för ”summarisk redovisning”.

Som förut framhållits har skattedomstolarna, trots bestämmelserna i 41 § KL, accepterat att idkare av jordstyckningsrörelse underlåtit att redovisa värdet av in- och utgående varulager och i stället såsom avgående post på rörelsebilagan upptagit den under beskattningsåret inträffade värdenedgången. Jag har ej heller någon gång sett krav riktas mot de skattskyldiga att lämna en sådan redovisning. Fastmer har man även i granskningspromemorior, i intendentsbesvär o. s. v. nöjt sig med att fastställa ett ingångsvärde per kvm tomtmark i rörelsen. Det är ju också obestriddligen på det sättet att enbart medgivandet av avdrag per kvm försåld tomtmark *i sig förutsätter existensen av ett restvärde*. Att beloppsmässigt fixera detta bjuder inga oövertvinnliga svårigheter.

Att beskattningsmyndigheterna i fråga om just jordstyckningsrörelse blundat för kravet på redovisning av in- och utgående lager kan förmodas sammanhånga med att flertalet sådana rörelseidkare är lantbrukare med kontantmässig inkomstredovisning.

Sista stycket i riksskattenämndens uttalande förtjänar stor uppmärksamhet, dock mest på grund av vad som inte står där. På sid 160 i propositionen säger departementschefen: ”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. Intet hindrar enligt min mening att detta ingångsvärde, *på samma sätt som nu torde ske i praktiken* (understruket av artikelförf), 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.”

Kan det, med beaktande inte minst av det av riksskattenämnden utelämnade och av mig ovan understrukna uttalandet, verkligen hävdas att ”en annan sak är att, sedan ingångsvärdet bestämts enligt de nya reglerna, detta värde kan ’översättas’ till ett kvadratmeterpris”? Kan det verkligen antagas att departementschefen, i klar vetskap om hur inkomst av jordstyckningsrörelse plägar redovisas i praktiken och därtill — fortfarande utan stöd i lagtexten — rekommenderande samma tillvägagångssätt även i fråga om tomtrörelsebeskattningen, vill utsluta de med ”summarisk redovisning” från rätten att tillämpa tidigare fastställt lagervärde?

För i vart fall berörda skattskyldiga ges bara ett svar på dessa frågor.