

**Not 15**

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 12 april 2021 följande beslut (mål nr 3535-20).

**Bakgrund**

1. När en fysisk person avyttrar en fastighet sker beskattning som huvudregel i inkomstslaget kapital. En avyttring av ett markområde som ingår i en tomtrörelse ska emellertid beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

2. Med tomtrörelse avses näringsverksamhet som består i avyttring av mark för bebyggelse (byggnadstomt). En tomtrörelse är antingen kvalificerad eller enkel. En enkel tomtrörelse uppkommer när en skattskyldig under tio kalenderår har avyttrat minst femton byggnadstomter som kan räknas samman till en tomtrörelse. Vid beräkningen ska avyttringar av byggnadstomter på olika fastigheter eller på olika delar av en fastighet räknas samman till en tomtrörelse bara om tomterna med hänsyn till inbördes läge normalt kan anses ingå i en och samma tomtrörelse.

3. Om det inträffar något som medför att en tillgång övergår från att hos samme ägare ha varit en sådan tillgång som kapitalvinstbeskattas till att bli en tillgång som ska beskattas i näringsverksamhet tillämpas i regel en bestämmelse om avskattning. Bestämmelsen innebär att tillgången ska anses ha avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet, och beskattning sker då i inkomstslaget kapital. Tillgången anses samtidigt ha anskaffats för marknadsvärdet i näringsverksamheten.

4. A.M. äger fastigheten Gävle Järvsta 16:20. Fastigheten är en lantbruksfastighet och omfattar ca 164 hektar. Gävle kommun upprättade 2000 en översiktsplan där delar av fastigheten ansågs som lämplig för bebyggelse. Drygt tio år senare beslutades om en detaljplan avseende ett område på fastigheten som omfattade 28 tomter (tomtområde 1). Under 2016 avyttrades såväl den femtonde tomten som resterande tomter på området. I och med avyttringen av den femtonde tomten uppkom en enkel tomtrörelse. A.M. redovisade avyttringarna i enlighet härmed och avskattning skedde av området.

5. Under 2015 tog A.M. kontakt med kommunen för att få till stånd en detaljplan avseende ett annat område på samma fastighet (tomtområde 2) och detaljplan har även tagits fram för ytterligare ett område på fastigheten (tomtområde 3).

6. A.M. ansökte om förhandsbesked för att få veta om tomtområde 2 och tomtområde 3 ska anses ingå i den enkla tomtrörelsen (fråga 1). Om det är fråga om en och samma tomtrörelse ville han också få klarhet i vid vilken tidpunkt avskattning av marken inom tomtområde 2 och tomtområde 3 ska ske (frågorna 2 och 3).

7. A.M:s uppfattning var att samtliga tomtområden bör ingå i den bedrivna tomtrörelsen men att det endast är mark som utgör byggnadstomt som kan ingå i en tomtrörelse och att det således är först vid den tidpunkt då områdena utgör byggnadstomter som avskattning kan ske. Marken på de aktuella områdena bör utgöra byggnadstomter när de enskilda tomterna har avstykats och därmed är möjliga att avyttra.

8. Skatterättsnämnden ansåg att de nya tomtområdena ingår i den enkla tomtrörelsen och att avskattning av tomterna på de nya områdena ska ske i och med avstyckningen av dem, då marken först vid denna tidpunkt ändrar karaktär till byggnadstomter.

#### **Yrkanden m.m.**

9. *Skatteverket* överklagar Skatterättsnämndens förhandsbesked avseende frågorna 2 och 3 och yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att tidpunkten för avskattning av tomtområde 2 och tomtområde 3 inföll redan i samband med att den enkla tomtrörelsen uppkom.

10. *A.M.* anser att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa förhandsbeskedet.

#### **Skälen för avgörandet**

11. Skatterättsnämndens förhandsbesked har överklagats endast såvitt avser frågorna 2 och 3. Med hänsyn till frågornas inbördes samband får dock samtliga frågor anses vara föremål för Högsta förvaltningsdomstolens prövning (jfr t.ex. RÅ 1982 Aa 72).

12. Enligt 5 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor får, efter ansökan av en enskild, förhandsbesked lämnas i en fråga som avser sökandens skattskyldighet eller beskattning om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

13. För en enskild syftar förhandsbeskedsinstitutet till att ge en möjlighet att inför förestående affärer och andra rättshandlingar få klarhet i hur tillvägagångssättet kommer att bedömas i beskattningshänseende (se t.ex. HFD 2015 ref. 78).

14. Allt sedan förhandsbeskedsinstitutet för skattefrågor infördes har utgångspunkten varit att ett förhandsbesked endast ska innefatta en skatterättslig förhandsbedömning av en i framtiden uppkommande situation. Det har inte ansetts förenligt med syftena bakom möjligheten att erhålla förhandsbesked att genom ett sådant få en bedömning av hur en redan pågående verksamhet ska beskattas (se t.ex. HFD 2020 not. 6 och HFD 2020 not. 22).

15. De frågor som *A.M.* har ställt tar sikte på den skatterättsliga bedömningen av en pågående verksamhet och han har inte gjort gällande att han står inför något handlingsalternativ som kan påverkas av svaret på frågorna. Mot denna bakgrund kan det enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening inte anses vara av vikt för honom att förhandsbesked lämnas.

16. Förhandsbesked kan också meddelas om det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning. Högsta förvaltningsdomstolen har slagit fast att en förutsättning för att förhandsbesked ska lämnas på den grunden är att det finns ett allmänt intresse av ett snabbt avgörande. I andra fall bör prejudikatbildningen på skatteområdet, liksom på andra rättsområden, ske genom rättslig argumentation och bedömningar i skilda domstolsinstanser (HFD 2015 ref. 78 och HFD 2018 ref. 3). Det har enligt Högsta förvaltningsdomstolens bedömning inte kommit fram att den frågeställning som prövats av Skatterättsnämnden är av det slaget att den bör besvaras genom ett förhandsbesked.

17. Av det anförda följer att Skatterättsnämnden inte borde ha prövat ansökningen. Förhandsbeskedet ska därför undanröjas och ansökningen avvisas.

#### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer Skatterättsnämndens förhandsbesked och avvisar ansökningen.

I avgörandet deltog justitieråden *Ståhl, Saldén Enéerus, Rosén Andersson* och *Anderson*. Föredragande var justitiesekreteraren Marianne Bergqvist.

---

*Skatterättsnämnden* (2020-06-01, Eng, ordförande, *Pettersson, Bengtsson, Hammarström, Pahlsson, Sundin* och *Werkell*):

#### *Förhandsbesked*

Fråga 1: De nya tomtområdena ingår i den tomtrörelse som redan bedrivs.

Fråga 2 och 3: Avskattning av tomterna på de nya områdena ska ske i och med avstyckningen av dem.

#### *Skatterättsnämndens bedömning*

##### Fråga 1

Parterna är ense om att de båda nya områdena bör ingå i den av A.M. sedan tidigare bedrivna tomtrörelsen. Sett till praxis (HFD 2012 not. 60) och de omständigheter som tidigare prövats saknas det enligt Skatterättsnämnden anledning att göra någon annan bedömning i förevarande fall.

##### Frågorna 2 och 3

Frågan är vid vilken tidpunkt som tomterna på tomtområde 2 och tomtområde 3 övergår till att bli lagertillgångar i den redan bedrivna tomtrörelsen och därmed ska avskattas.

I lagtexten anges endast att för att mark ska ingå i en tomtrörelse krävs att den är avsedd för bebyggelse (27 kap. 9 §). Något mer klagörande än så finns inte och de uttalanden som görs i förarbetena avser inte en situation som den nu aktuella med tillkommande tomter i en pågående tomtrörelse (jfr prop. 1967:153 s. 150 f).

Varken lagtexten eller förarbetena ger således något klart svar på frågan. Enligt Skatterättsnämnden talar trots det övervägande skäl för att marken ändrar karaktär till byggnadstomter först när de enskilda tomterna inom de nya tomtområdena har avstyckats och är möjliga att avyttra. En tidigare tidpunkt, t.ex. den som Skatteverket förordar, skulle kunna medföra märkliga konsekvenser om exempelvis detaljplanen i fråga inte skulle vinna laga kraft.

Det ovan anförda innebär att avskattning av tomterna på de nya tomtområdena ska ske när tomterna har avstyckats.