



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS BESLUT

Mål nr
5983-21

meddelat i Stockholm den 5 december 2022

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

AA

Ombud: Jur.dr Urban Rydin
Fyrklövern ekonomi och juridik AB
Rådmansgatan 18
114 25 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 21 september 2021 i ärende dnr 30-21/D

SAKEN

Förhandsbesked om inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer Skatterättsnämndens förhandsbesked och avvisar ansökningen.

BAKGRUND

1. En fysisk person som avyttrar ett markområde som ingår i en tomtrörelse beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet i stället för i inkomstslaget kapital.

2. Med tomtrörelse avses näringsverksamhet som består i avyttring av mark för bebyggelse (byggnadstomt). När en skattskyldig under en period på tio kalenderår har avyttrat minst femton byggnadstomter som med hänsyn till inbördes läge kan räknas samman till en och samma tomtrörelse uppkommer en enkel tomtrörelse från och med försäljningen av den femtonde tomten.
3. Om det inträffar något som gör att ägaren av en tillgång, för det fall den skulle avyttras, inte längre ska beskattas för avyttringen i inkomstslaget kapital utan i inkomstslaget näringsverksamhet tillämpas som regel en bestämmelse om avskattning. Den bestämmelsen innebär att tillgången i samband med karaktärsbytet ska anses avyttrad mot en ersättning som motsvarar tillgångens marknadsvärde. Tillgången anses samtidigt ha anskaffats för samma belopp i näringsverksamheten.
4. Förhandsbesked får enligt 5 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor, efter ansökan av en enskild, lämnas i en fråga som avser sökandens skattskyldighet eller beskattning om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.
5. AA äger fastigheten Gävle Järvsta 16:20. Fastigheten är en lantbruksfastighet på 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 2015 avyttrades den femtonde tomten i området och i och med det uppkom en enkel tomtrörelse. Resterande tomter i området såldes under 2016.
6. Under 2015 tog AA 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).

7. AA ansökte 2019 om förhandsbesked för att få veta om tomtområdena 2 och 3 ska anses ingå i tomtrörelsen (fråga 1). Om så var fallet ville han få klarhet i vid vilken tidpunkt avskattning av marken inom de tomtområdena ska ske (frågorna 2 och 3). Hans uppfattning var att tomtområdena bör ingå i den redan bedrivna tomtrörelsen, men han menade att det är först vid den tidpunkt då områdena består av byggnadstomter som avskattning kan ske. Han ansåg att så bör vara fallet först när de enskilda tomterna har avstyckats och därmed är möjliga att avyttra.
8. Skatterättsnämnden ansåg att de nya tomtområdena ingår i tomtrörelsen och att avskattning av tomterna i de nya områdena ska ske i och med avstyckningen av dem, då marken först vid den tidpunkten ändrar karaktär till byggnadstomter.
9. Skatteverket överklagade till Högsta förvaltningsdomstolen som undanröjde Skatterättsnämndens förhandsbesked och avvisade ansökningen (HFD 2021 not. 15). Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att de frågor som AA hade ställt tog sikte på den skatterättsliga bedömningen av en pågående verksamhet och att han inte hade gjort gällande att han stod inför något handlingsalternativ som kunde påverkas av svaret på frågorna. Det kunde mot den bakgrunden inte anses vara av vikt för honom att förhandsbesked lämnades. Det hade inte heller kommit fram att det var av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rätts-tillämpning att förhandsbesked lämnades.
10. AA ansökte därefter om förhandsbesked på nytt och upprepade samma frågor samt uppgav att ett möjligt handlingsalternativ för att undvika beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet var att överlåta samtliga tomter till ett eget aktiebolag genom underprisöverlåtelse.
11. Skatterättsnämnden stod vid sin förnyade prövning fast vid att tomtområdena 2 och 3 ingår i tomtrörelsen och att avskattning av tomterna i områdena ska ske i och med avstyckningen av dem.

YRKANDEN M.M.

12. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked avseende fråga 1 och beträffande frågorna 2 och 3 förklara att tidpunkten för avskattning av tomtområdena 2 och 3 inföll redan i samband med att tomtrörelsen uppkom 2015.
13. AA anser att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa förhandsbeskedet.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

14. 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).
15. 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, HFD 2020 not. 20 och HFD 2020 not. 22).
16. AA har uppgett att han överväger att bilda ett aktiebolag och överlåta tomtområdena till bolaget genom underprisöverlåtelse. Syftet med detta skulle vara att undvika beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet. Vad han närmare bestämt vill få klarhet i är alltså om tomtområdena redan har bytt karaktär och utgör lagertillgångar i hans tomtrörelse för att han i så fall ska kunna vidta åtgärder för att mildra de skattemässiga konsekvenserna av karaktärsbytet. Detta innebär inte att AA står i en sådan valsituation mellan olika handlingsalternativ som krävs för att förhandsbesked ska lämnas på den grunden att det är av vikt för honom att få svar. Liksom i det tidigare

ärendet om förhandsbesked avser hans frågor även denna gång den skatterättsliga bedömningen av en pågående verksamhet.

17. Förhandsbesked får också meddelas om det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning. Högsta förvaltningsdomstolen fann förra gången AA:s frågor var uppe i domstolen att den grunden inte var tillämplig. Det saknas anledning att nu göra någon annan bedömning.
18. Redan av vad som anförs i punkterna 16 och 17 följer att Skatterättsnämnden inte borde ha prövat ansökningen. Förhandsbeskedet ska därmed undanröjas och ansökningen avvisas.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Margit Knutsson, Thomas Bull, Marie Jönsson och Martin Nilsson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Veronica Montell.