

Not 40

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 5 december 2022 följande beslut (mål nr 5983-21).

Bakgrund

1. En fysisk person som avyttrar ett markområde som ingår i en tomt- rörelse beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet i stället för i inkomst- slaget kapital.

2. Med tomt rörelse 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 hän- syn till inbördes läge kan räknas samman till en och samma tomt rörelse uppkommer en enkel tomt rörelse 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 inkomst- slaget 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 an- skaffats 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. A.M. äger fastigheten Gävle Järvsta 16:20. Fastigheten är en lant- bruksfastighet på 164 hektar. Gävle kommun upprättade 2000 en över- siktsplan 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 avytt- rades den femtonde tomten i området och i och med det uppkom en enkel tomt rörelse. Resterande tomter i området såldes under 2016.

6. 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).

7. A.M. ansökte 2019 om förhandsbesked för att få veta om tomt- områdena 2 och 3 ska anses ingå i tomt rörelsen (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 tomt- områdena bör ingå i den redan bedrivna tomt rörelsen, 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 tomt- rörelsen 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 ansökningsen (HFD 2021 not. 15). Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att de frågor som A.M. 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 rättstillämpning att förhandsbesked lämnades.

10. A.M. 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. *A.M.* 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. *A.M.* 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 *A.M.* 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 A.M: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.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer Skatterättsnämndens förhandsbesked och avvisar ansökningen.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Knutsson, Bull, Jönsson* och *Nilsson*. Föredragande var justitiesekreteraren Veronica Montell.

Skatterättsnämnden (2021-09-21, *Eng, ordförande, Pettersson, Bengtsson, Dahlberg, Pahlsson, Sundin och Werkell*):

Förhandsbesked

Fråga 1: De nya tomtområdena kommer att ingå i den tomtörelse som redan bedrivs.

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

Skatterättsnämndens bedömning

Hinder mot att meddela förhandsbesked?

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.

A.M. har tidigare ansökt om förhandsbesked med frågor om de aktuella tomtområdena. Det av Skatterättsnämnden den 1 juni 2020 meddelade förhandsbeskedet (dnr 94-19/D) undanröjdes av Högsta förvaltningsdomstolen i beslut den 12 april 2021, då domstolen också avvisade ansökningen (mål nr 3535-20).

I beslutet anger Högsta förvaltningsdomstolen att de frågor som A.M. har ställt tar sikte på den skatterättsliga bedömning av en pågående verksamhet och han har inte gjort gällande att han står inför något handlingsalternativ som kan påverkas av svaret på frågorna.

I beslutet hänvisas till tidigare avgöranden där domstolen uttalar att 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 (HFD 2015 ref. 78). Vidare anges, med hänvisning till ytterligare andra avgöranden (HFD 2020 not. 6 och HFD 2020 not. 22), att utgångspunkten är att förhandsbesked endast ska innefatta en skatterättslig förhandsbedömning av en i framtiden uppkommande situation samt att det inte har ansetts förenligt med syftet bakom möjligheten att erhålla förhandsbesked att genom ett

sådant få en bedömning av hur en redan pågående verksamhet ska beskattas.

Skatterättsnämnden konstaterar inledningsvis att slutsatsen att de ställda frågorna avser en pågående verksamhet för A.M:s del förutsätter att de nya tomtområdena bedöms ingå i den av honom tidigare bedrivna tomtrörelsen. Som framgår nedan under rubriken Fråga 1 är nämnden av samma bedömning som parterna att så är fallet.

Vad A.M. emellertid nu anför om bl.a. övervägandet att sälja områdena till ett aktiebolag beroende på svaret på frågorna om tidpunkt för avskattning innebär enligt Skatterättsnämndens uppfattning att han faktiskt står inför ett sådant konkret handlingsalternativ som får anses innebära att det är av vikt att ett förhandsbesked lämnas. Att det i övrigt kan anses vara fråga om en pågående och befintlig verksamhet förändrar inte den bedömningen (jfr t.ex. HFD 2019 ref. 49).

Fråga 1

Såväl A.M. som Skatteverket är ense om att de båda nya områdena bör komma att ingå i den sedan tidigare bedrivna tomtrörelsen. Sett till tidigare bedömning i praxis (HFD 2012 not. 60) och de omständigheter som nu är aktuella saknas det enligt Skatterättsnämndens uppfattning anledning att göra någon annan bedömning.

Frågorna 2 och 3

Frågan i denna del 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 bli föremål för avskattning.

I lagtexten anges endast att för att mark ska ingå i en tomtrörelse krävs att det ska vara fråga om mark för bebyggelse. 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.). Inte heller det av Skatteverket åberopade rättsfallet (RÅ 1979 1:49) kan anses ge något klagörande svar eftersom det målet främst avsåg andra frågor än de som nu är aktuella. Att det finns frågeställningar utan givna svar vad gäller vilken tidpunkt som ett tomtinnehav blir lagertillgång har tidigare uppmärksammats i förarbetsuttalanden till inkomstskattelagen (jfr prop. 1999/2000:2 del 2 s. 345 f.).

Varken lagtexten eller uttalanden i förarbetena ger således något klart svar på frågan.

Skatteverket anser att avskattning skulle ha gjorts 2015 eftersom det, utifrån omständigheterna i ärendet, var då som en avsikt att bebygga marken kan anses föreligga och det är då marken bytte karaktär. En sådan bedömning kan medföra märkliga konsekvenser och en mängd olika frågeställningar kan uppkomma om förhållandena senare ändras, exempelvis om avsikten för området i fråga inte kan realiseras.

Enligt Skatterättsnämnden talar i stället övervägande skäl i ett fall som det aktuella att marken ändrar karaktär till byggnadstomter först när de enskilda tomterna inom de nya tomtområdena har avstyckats och är möjliga att avyttra. Ett sådant slut blir, till skillnad mot den ståndpunkt som

HFD 2022

Not 40

Skatteverket förordar, dessutom lätt att tillämpa och förutsägbart för den enskilde.