

SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund



Nr 4 1965

Årgång 15

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDE FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

När går tomtförsäljning och jordstyckning fri från rörelsebeskattning?

Av regeringsrådet H. Björne

När utgör köpeskilling för fastighet skattepliktig inkomst?

Vid de vanligaste fallen av fastighetsöverlåtelse, dvs då en fastighetsägare efter mer än tio års innehav säljer sin fastighet eller viss del därav, utgör köpeskillingen i allmänhet inte skattepliktig inkomst. Detta torde vara anledningen till att såväl deklaranter som taxeringsmyndigheter ej sällan förbiser, att köpeskilling eller annat vederlag vid avyttring av fastighet eller visst område därav under vissa förhållanden är att anse som skattepliktig intäkt vid inkomstbeskattningen.

De fall där så kan inträffa — och som därför fordrar särskild uppmärksamhet

vid upprättande av deklaration och vid taxeringsarbete — är följande:

a) avyttring av jordbruksfastighet med därå växande skog. Den del av köpeskillingen (eller annat vederlag), som kan anses belöpa på den växande skogen, skall upptagas som skattepliktig intäkt. (Avdrag för ingångsvärde eller ingående virkesförråd får ske enligt härför gällande bestämmelser).

b) avyttring av fastighet, som varit i säljarens ägo under mindre än 10 år — eller beträffande strömfall 15 år — då avyttringen ej ingår i rörelse och beskattning för realisationsvinst alltså kan komma i fråga.

c) avyttring av fastighet, avsedd för industriverksamhet, då i försäljningssumman ingår vederlag för sådana till fastigheten hörande maskiner och andra inventarier, vilka icke vid beräkning av värdeminskningsavdrag hänföres till byggnad. Nämnade vederlag utgör intäkt av rörelse.

d) avyttring av fastighet eller del därav, då avyttringen är att anse som led i en yrkesmässigt bedriven förvärvsverksamhet. Hit hör framför allt jordstyckning och tomtförsäljning. Köpeskillingar utgör — om avyttring kan anses yrkesmässigt bedriven — bruttointäkt av rörelse.

I de under a), b) och c) angivna fallen brukar det inte vara svårt att avgöra, om skatteplikt i princip föreligger (även om det ibland kan vara tveksamt hur inkomstberäkningen skall utföras).

Däremot är det ofta vanskligare att bedöma, om avyttring av fastighet skall anses utgöra led i rörelse (= yrkesmässigt bedriven förvärvsverksamhet) eller inte. Detta gäller framför allt försäljning av tomter och andra markområden.

Förutsättningarna för att avyttring av tomter och andra markområden skall betraktas som rörelse

I dagligt tal förbinder man med uttrycket rörelse vanligen en verksamhet, som bedrivs i fabrik, butik eller kontor och under mer eller mindre aktiva former. I skatteförfattningarna har begreppet rörelse en betydligt vidsträcktare omfattning. Såsom rörelse i denna mening kan vara att betrakta verksamhet eller åtgärder, även då fast driftställe saknats och någon aktivitet inte visats av den som utövat rörelsen eller vidtagit åtgärderna.

Skatteförfattningarna anger inte, vilka krav som ställs på viss verksamhet eller vissa åtgärder för att verksamheten eller åtgärderna skall vara att betrakta såsom yrkesmässigt bedriven förvärvsverksamhet och därmed såsom rörelse. Det har därför ankommit på praxis att genom avgöranden från fall till fall åstadkomma en gränsdragning mellan de såsom yrkesmässiga betraktade fastighetsavyttringarna och andra avyttringar.

I vissa men tämligen fåtaliga fall bedrivs försäljning av fastigheter i större skala och under sådana former, att försäljningens natur av rörelse framstår såsom självfallen. I andra fall åter — framför allt då enskild fastighetsägare säljer tomt eller äga av annan beskaffenhet — fordras för bedömning av försäljningens natur i beskattningshänseende viss kännedom om skattepraxis på området.

Frågan om hur i praktiken gränsen dragits mellan de yrkesmässiga och de icke yrkesmässiga avyttringarna har ingående behandlats av prof. Leif Mutén i hans år 1959 utgivna bok Inkomst eller kapitalvinst. I sammanfattningen av gällande rätt anför Mutén bl a följande om förutsättningarna för att avyttring av tomter och markområden skall anses som rörelse i skatteförfattningarnas mening:

1) Verksamheten behöver inte innebära något som helst initiativ eller någon arbetsinsats från den skattskyldiges sida.

2) Det är tillräckligt att försäljningar ägt rum med någon regelbundenhet och i icke alltför obetydlig omfattning.

3) För att rörelse i allmänhet skall anses föreligga brukar krävas viss varaktighet men i förevarande sammanhang synes detta krav ej ges annan innebörd än den, att det skall vara fråga om icke allt-

för sporadiskt förekommande upprepade försäljningar.

De uppställda reglerna är allmänt avfattade men något annat har inte heller varit möjligt med hänsyn till att omständigheterna i de särskilda fall, som varit föremål för avgörande i högsta instans, varit mycket växlande. Så mycket framgår emellertid av reglerna, att kraven på yrkesmässighet är synnerligen begränsade och att fråga om taxering för inkomst av rörelse kan uppkomma så snart en försäljning av fastighet eller viss del eller visst område av fastighet inte är att anse som en helt isolerad företeelse utan på något sätt är seriebetonad. Det är att märka att en avyttrings natur av led i en serie bedöms inte endast på grundval av vad den skattskyldige själv företagit sig. Av betydelse kan vara även vad som skett under någon föregående ägares innehav liksom vad som kan antagas hända inom några år framåt.

Metod för bedömning av gränfallen

Av naturliga skäl är det gränfallen som i praktiken är svårast att bedöma. Vid uppkommande frågor om viss avyttring är att anse som yrkesmässig eller ej, brukar argumentering och ställningstagande från den ena eller den andra sidan vanligen ske med åberopande av ett eller annat rättsfall, som vederbörande anser stödja den egna ståndpunkten. Med hänsyn till de skiftande förhållandena kan dock gränsdragningen mellan de skattepliktiga och de icke skattepliktiga avyttringarna icke dras endast genom åberopande av något eller några få rättsfall, särskilt om härvid utplockas både fall, där rörelse ansetts föreligga, och fall, där utgången blivit den motsatta.

Emellertid torde numera föreligga ett tillräckligt antal rättsfall, där rörelse *icke* ansetts föreligga, för att området för de icke yrkesmässiga avyttringarna skall kunna nöjaktigt avgränsas genom en översiktlig sammanställning av dessa rättsfall. Seriebetonad avyttring, som icke kan inordnas under någon av de kategorier avyttringar, vilka icke ansetts hänförliga till rörelse, torde som regel vara att betrakta såsom yrkesmässig.

En sådan sammanställning lämnas här nedan, främst i syfte att för såväl skattskyldiga som taxeringsmyndigheter underlätta bedömandet av vilka avyttringar som icke är att hänföra till rörelse enligt rådande praxis. Sammanställningen upptager praktiskt taget alla av Regeringsrätten under de sista 15 åren avgjorda mål, vari yrkesmässig markförsäljning befunnits icke föreligga. Det kan framhållas, att antalet mål vari rörelse ansetts föreligga och beskattning alltså skett är vida större än antalet mål med friande utgång.

Utvecklingen av praxis

I vissa sammanhang har framförts den uppfattningen att praxis med tiden skärpts, så att markförsäljningar numera beskattas i större omfattning än tidigare. Denna skärpning — i den mån den föreligger — torde i huvudsak vara att hänföra till den allmänna utvecklingen på fastighetsområdet. Den kraftigt ökade byggnadsverksamheten, framför allt inom tätorter och fritidsområden, har medfört att tomt- och markförsäljningar koncentrerats till vissa trakter och därmed kommit att framstå såsom mera yrkesmässiga än tidigare förekommande avyttringar. Vid bedömning av yrkesmässigheten har ibland uppmärksamhet fästs vid vissa för-

hållanden inom orten, framför allt vid verkställda eller åsyftade planeringsåtgärder. Sådana åtgärder från fastighetsägares sida kunde tidigare anses såsom ett användbart indicium på att avyttringar skett yrkesmässigt, men då planeringen numera i stor omfattning sker genom det allmännas försorg kan planeringsåtgärder eller underlåtenhet att vidtaga sådana åtgärder knappast längre tillmätas någon avgörande betydelse för markförsäljningarnas skattemässiga natur. Slutligen är att märka, att underlåtenheten att behandla markförsäljningar som rörelse i vissa fall mer torde ha berott på förbiseende eller bristande utredning än på en direkt bedömning av försäljningarnas art.

Uttalande av 1964 års riksdag

Slutligen kan — före rättsfallssammansättningen — erinras att 1964 års riksdag hos Kungl. Maj:t anhållit om utredning av frågan om införande av regler, som i möjligaste mån avgränsar den yrkesmässiga fastighetsförsäljningen från den icke yrkesmässiga. Till grund för riksdagens beslut låg bevillningsutskottets betänkande 1964: 19, vari utskottet förklarade sig understryka, att man vid prövning av olika förslag till lösningar *inte* borde söka åstadkomma lättnader i nu gällande beskattningsregler, så som de tillämpas av regeringsrätten.

Rörelse kan föreligga även vid försäljning av ringa omfattning

För att viss skattskyldigs tomtförsäljning skall betraktas såsom rörelse krävs inte, att den skattskyldige skall ha sålt visst antal tomter. Under vissa förutsätt-

ningar kan redan den första försäljningen vara att betrakta som det första ledet i en rörelse. Så kan framför allt bli fallet, om någon av följande förutsättningar är för handen:

a) tomtförsäljning har tidigare skett från fastigheten,

b) fastigheten är belägen inom eller invid tätort och ytterligare tomtförsäljningar kan väntas ske,

c) fastighet kan antas ha förvärvats för styckning och markförsäljning,

d) planeringsåtgärder har vidtagits — av den skattskyldige eller av annan — varför ytterligare försäljningar kan väntas i framtiden.

Vid bedömningen kan hänsyn tas inte endast till vad som inträffat under beskattningsåret och dessförinnan utan även till vad som skett efter beskattningsåret.

Som exempel på situationer, där rörelse ansetts föreligga oaktat den skattskyldiges försäljning varit av ringa omfattning, kan nämnas följande rättsfall.

RÅ 1955: fi 17 A, som tidigare sålt 4 tomter, sålde 1945 en tomt. Han taxerades år 1946 för inkomst av rörelse. Fastigheten, från vilken tomterna sålts, utgjordes av en jordbruksfastighet, i vars taxeringsvärde ingick tomt- och industrivärde. Fastigheten brukades inte av ägaren utan var utarrenderad.

RÅ 1960: fi 1735 B hade förvärvat en fastighet i december 1952. Vissa exploateringsåtgärder hade vidtagits. 3 tomter hade sålts 1954 och denna försäljning betraktades vid taxering 1955 såsom led i rörelse. I målet hade upplysts, att B även sålt en tomt med byggnad 1955, ett område 1956 och ett område 1957.

RÅ 1961: fi 258 C:s försäljning av 3 tomter 1953 ansågs såsom rörelse. I må-

let var upplyst, att fastighetens föregående ägare — ett dödsbo — sålt 3 tomter samt att C sålt 4 tomter under åren 1954—1957.

RM 1963 nr 5: 5 a Försäljning av 6 tomter från jordbruksfastighet, som delvis var belägen inom byggnadsplaneområdet, ansågs som rörelse.

RM 1964 nr 4: 4 En skattskyldig ansågs ha vidtagit åtgärder för markexploatering i sådan omfattning, att jordstyckningsrörelse finge anses påbörjad redan med försäljning av den första tomten.

Rättsfall vari försäljning av tomter eller andra markområden icke ansetts hänförlig till rörelse

Rättsfallen har sammanförts i grupper med hänsyn till arten av de förhållanden, som föranlett att rörelse inte ansetts föreligga. För underlättande av hänvisningar har grupperna betecknats med bokstäver och rättsfallen inom varje grupp numrerats.

A. Försäljning av fastighet eller större markområde, då förberedande åtgärder för tomtförsäljning vidtagits men ännu ingen tomtförsäljning skett

1. *RegR:s utslag 24.2.1954 (fi 395) ang. förhandsbesked.* A köpte år 1948 en fastighet om 92 har. Han föranstaltade om upprättande av avstyckningsplan men avled år 1950 utan att någon tomt blivit såld. År 1951 utfärdades byggnadsförbud å området. A:s änka och barn, vilka ej heller sålt någon tomt, hade för avsikt att sälja hela det område för vilket byggnadsplan fastställts, till kommunen. — Förhandsbesked gavs, att den avsedda

försäljning icke vore hänförlig till rörelse.

2. *RegR:s utslag 17.2.1959 ang. förhandsbesked.* X hade år 1944 förvärvat två skärgårdsfastigheter. På den ena hade X låtit uppföra en byggnad, som han nyttjat såsom sommarbosatd. År 1953 hade X låtit upprätta en byggnadsplan omfattande 22 tomter, vilken plan länsstyrelsen godkänt år 1956. X ämnade på en gång till en och samme köpare avyttra fastigheterna utom 6 sammanhängande tomter, vilka han avsåge att behålla såsom sommarnöje. — Den avsedda avyttringen förklarades icke hänförlig till rörelse.

3. *RegR:s utslag 8.1.1963 ang. förhandsbesked (RM 1963 nr 3:5 b)* X hade i april 1953 förvärvat en jordbruksfastighet om 50 har åker och 150 har skog. På fastigheteten fanns ett område, omfattande 35 har, som utgjorde en avskild udde i en insjö. Udden var väl lämpad och även planlagd för fritidsbebyggelse. X, som hittills icke sålt några tomter från fastigheteten, hade för planläggning och vägarbeten m m i och för fritidsbebyggelse å udden haft kostnader å 19.965 kr. X anhöll om förhandsbesked huruvida, om hela udden avstyckades och såldes till ett företag som bebyggde och hyrde ut eller sålde tomter styckevis — därvid förutsattes att någon som helst intressegemenskap icke förelåg mellan sökanden som säljare och företaget som köpare — någon del av köpeskillingen bleve skattepliktig inkomst. — Förhandsbesked: X har icke tidigare bedrivit jordstyckningsrörelse eller handel med fastigheter. De förberedande åtgärder han vidtagit för en fritidsbebyggelse å ifrågavarande område kan icke i och för sig innebära att X påbörjat dylik verksamhet. På grund

härav utgör köpeskillingen vid avyttring av hela udden till ett företag, med vilket X icke står i intressegemenskap, icke intäkt av rörelse.

B. Omfattningen av försäljningsverksamheten har varit ringa; anledning att det oaktat hänföra försäljningen till rörelse har ej förelegat

1. *RegR:s utslag 26.1.1951 (fi 141) ang. tax. år 1946.* S, som ägde en fastighet om 10 har i V. Frölunda församling inom Göteborgs stad, hade sålt en tomt år 1936, en tomt år 1944 och fem tomter år 1945. Fastigheten hade S år 1933 köpt av sina föräldrar. — Betr. 1946 års taxering förklarades, att S under år 1945 bedrivit yrkesmässig tomtförsäljning, men att S, såvitt handlingarna utvisade, icke före samma år bedrivit sådan försäljning. Sistnämnda förhållande ansågs vara av betydelse för bedömning av sålda tomters ingångsvärde.

Anm. De åren 1936 och 1944 verkställda försäljningarna hade skett med alltför långt mellanrum för att de skulle hänföras till rörelse.

2. *RegR:s utslag 20.5.1953 (fi 946) ang. tax. år 1949.* A hade år 1919 av sin fader köpt en jordbruksfastighet om 25 har för 40.000 kr. Under 1920- och 1930-talen hade 13 tomter sålts. Dessa hade fadern omkring sekelskiftet upplåtit på 50 år mot obetydligt arrende. Därför hade A för de 13 tomterna inte erhållit mer än c:a 4.500 kr. För de två under år 1948 sålda tomterna hade A erhållit 11.750 kr. Några ytterligare tomtförsäljningar torde ej ifrågakomma — RegR förklarade: Av vad i målet förekommit kan icke anses framgå, att A haft inkomst av tomtför-

säljningsrörelse. (En ledamot ansåg, att A bort taxeras för sådan rörelse.)

Anm. Avyttringen av de 13 tomter, som långt tidigare upplåtits på arrende, har på grund av de speciella förhållandena icke ansetts såsom yrkesmässig. Ej heller försäljningen år 1948 av 2 tomter ansågs såsom rörelse, då enligt uppgift ytterligare försäljning inte skulle ske. Om det funnits skäl antaga, att ytterligare tomtförsäljning skulle äga rum, torde hinder inte ansetts föreligga att beskatta 1948 års försäljning.

3. *RegR:s utslag 14.3.1957 (fi 793) ang. tax. år 1952.* S ägde sedan längre tid en jordbruksfastighet. Styckningsplan hade upprättats på initiativ av kommunen. År 1945 hade S sålt två tomter till två vänner. År 1951 såldes fastigheten till kommunen. Denna försäljning ansågs icke hänförlig till rörelse.

Anm. Försäljningen år 1945 ansågs ha varit av alltför ringa omfattning, för att rörelse därmed borde anses påbörjad. Återstoden av fastigheten kunde därför inte betraktas som omsättningstillgång.

4. *RegR:s utslag 25.5.1950 (fi 683 och 684) ang. taxeringar år 1944 och 1945.* N ägde sedan år 1907 en fastighet. Följande försäljningar hade skett: a) år 1943 ett område om 16 har till en skogsägareförening. Området hade tidigare varit utarrenderat till en person, som därå drivit rörelse men överlåtitt denna till skogsägareföreningen; b); år 1944 ett område till ett industriföretag; c) år 1944 en byggnadstomt. — N ansågs icke ha bedrivit rörelse.

Anm. Försäljningarna omfattade blott 3 områden, och åtminstone beträffande det första förelåg speciella omständighe-

ter, då området såldes till arrendator. Anledning antaga ytterligare försäljningar torde ej ha förelegat.

5. *RegR:s utslag 2.6.1959 (fi 1159) ang. tax. år 1954.* E hade köpt en fastighet under åren 1938—1939. En del av fastigheten låg inom område, för vilken byggnadsplan var upprättad. Under åren 1940—1944 hade E sålt fem områden, av vilka endast ett utgjort bostadstomt medan de övriga för sammanläggning avyttrats till tomtägare, vilka förvärvat sina tomter av fastighetens förre ägare. Under år 1953 hade E sålt två bostadstomter samt ett område till vägförvaltningen (under expropriationshot) och ett mindre område för sammanläggning. E hade alltså verkställt endast tre egentliga tomtförsäljningar, varav två under det aktuella beskattningsåret 1953. — RegR fann, att de år 1953 verkställda försäljningarna icke var att hänföra till rörelse.

Anm. I och för sig torde försäljningar för sammanläggning kunna hänföras till rörelse, om det blott är klart att rörelse över huvud taget föreligger. I detta fall förelåg inte tillräcklig grund för sådant antagande.

C. Försäljningen har ej varit tillräckligt omfattande för att rörelse skulle anses föreligga

1. *RegR:s utslag 15.12.1959 (fi 2070) ang. tax. år 1955.* B köpte under 1920-talet en fastighet, centralt belägen i en köping. År 1929 hade på köpingens initiativ upprättats avstyckningsplan. B, som icke sålt några tomter, avled år 1950. Änkan sålde en tomt år 1951 och en år 1953. Under år 1954 sålde hon en tomt, samt avyttrade därefter återstoden av fastigheten till köpingen. Hon uppgav, att för-

säljningen år 1951 skett för att tillförsäkra henne bostadslägenhet i ett planerat nybygge samt att de två försäljningarna åren 1953 och 1954 mer eller mindre påtvingats henne på grund av personliga förhållanden. — Änkan ansågs icke ha bedrivit tomtförsäljningsrörelse och beskattades alltså icke för vinsten genom de år 1954 gjorda försäljningarna.

Anm. De tre försäljningar, som skett före försäljningen till kommunen, ansågs inte ha inneburit, att rörelse påbörjats, och den till kommunen sålda marken utgjorde därför inte lagertillgång. En annan utgång torde vara tänkbar, om det varit fråga om ett i spekulationssyfte nyligen gjort förvärv e. dyl.

2. *RegR:s utslag 3.3.1959 (fi 472 och 473) ang. tax. år 1954 och eftertax. för år 1953.* E hade från en honom tillhörig fastighet sålt en tomt år 1952, två tomter och ett mindre område för sammanläggning år 1953 samt två tomter år 1954. Hela fastigheten hade sålts år 1955. E uppgav, att han redan år 1952 velat sälja hela fastigheten men att han trots annonsering icke lyckats få någon köpare till hela fastigheten förrän år 1955. — RegR fann, att tomtförsäljningarna åren 1952 och 1953 icke utgjorde led i någon av E bedriven jordstyckningsrörelse.

Anm. Försäljningarna åren 1952 och 1953 omfattade sammanlagt 3 tomter. Vid försäljningen av visst område för sammanläggning torde ha fästs mindre vikt. Genom utannonseringen av hela området och den senare verkställda försäljningen av detta torde ha ansetts ådagalagt, att någon yrkesmässig försäljning ej förelåg.

3. *RegR:s utslag 7.2.1961 (fi 257) ang. tax. år 1955.* S hade år 1921 förvärvat en

jordbruksfastighet i en stad. År 1945 hade sålts ett område om 1,79 har att användas till idrottsplats och samma år ett område om 2,26 har för annat ändamål. År 1950 hade ett område exproprierats från fastigheten. År 1954 hade S i ett sammanhang till en köpare sålt ett område, som var uppdelat i elva tomter. Enligt uppgift kunde någon försäljning av tomter inte förväntas ske i framtiden. — Försäljningen år 1954 ansågs icke hänförlig till rörelse.

Anm. Försäljningarna före 1954 kunde med hänsyn till föreliggande omständigheter icke anses såsom led i rörelse. Uppdelningen av ett område i tomter utgjorde väl förberedelse för yrkesmässig tomtförsäljning men icke påbörjande av sådan verksamhet. Ej heller försäljningen av det uppdelade området ansågs innebära, att yrkesmässig försäljning påbörjats, framför allt med hänsyn till upplysningen att ytterligare tomtförsäljning inte kunde väntas ske.

4. *RegR:s utslag 7.5.1963 ang. förhandsbesked* (RM 1963 nr 6:4 c). X hade år 1948 av sina försäljare förvärvat en jordbruksfastighet om 18 har, som han själv brukade. År 1952 hade kommunen upprättat byggnadsplan för villabebyggelse. Enligt planen hade 5 villatomter utlagts å X:s fastighet. Av dessa tomter hade X sålt en år 1946 och två år 1959. Ytterligare försäljningar eller avstyckning hade inte gjorts. X hade taxerats för inkomst av jordstyckningsrörelse i vad avsåg den ena av 1959 års försäljningar. År 1961 hade genom kommunens försorg upprättats en byggnadsplan för flerfamiljshus, vilken plan omfattade X:s och hans grannars bästa markområde, för X:s del c:a 5 har. Förhandsbesked begärdes,

om försäljning av området om 5 har skulle föranleda beskattning. Skedde försäljning, kunde återstoden av fastigheten ej användas till jordbruk. Köpeskillingen vid försäljning kunde beräknas till 5 kr 50 öre per kvm. — RN ansåg att köpeskillingen utgjorde intäkt av rörelse. — RegR däremot förklarade, att köpeskillingen icke utgjorde intäkt av rörelse med följande motivering: De under åren 1955, 1956 och 1959 verkställda försäljningarna av sammanlagt 4 tomter böra icke, såvitt utredningen giver vid handen, hänföras till jordstyckningsrörelse. På grund härav och med hänsyn till övriga i målet upplysta förhållanden kan den tilltänkta försäljningen icke anses innebära, att X därigenom börjar driva sådan rörelse. (Utgången bestämdes av en majoritet på fyra ledamöter; en ledamot ville fastställa RN:s beslut.)

Anm. Av motiveringen till RegR:s utslag — liksom av det förhållandet att en ledamot ville fastställa riksskattenämndens beslut — torde framgå, att den avsedda försäljningen kan betecknas som ett gränsfall och att ytterligare utredning kunnat föranleda en annan utgång.

5. *RegR:s utslag 11.11.1955 (fi 1841) ang. tax. år 1950.* En lantbrukare L, som ägde jordbruksfastigheter och annan fastighet med ett sammanlagt taxeringsvärde av c:a 131.000 kr, hade åren 1939—1948 fransålt 13 områden, däribland följande: a) ett till särskild jordbruksfastighet avsett område om 40,5 har, b) en tomt med därå av L uppförd byggnad, avsedd för bostad åt L:s föräldrar och svärföräldrar, vilken fastighet sålts sedan anförvanterna avlidit, c) tre smärre områden som sålts för sammanläggning med köparnas fastigheter, d) ett område till en idrottsklubb,

e) ett område till kraftverk för uppsättande av transformator, f) två områden till kommunen. Under år 1949 hade L sålt ett område om 4,74 har till kommunen och ett område om 0,2153 har med ett ditflyttat soldattorp till enskild person. L anförde, att försäljningarna icke medfört vinst samt att de utgjort led i hans strävanden att erhålla en lämpligare arrondering och avyttra överflödiga byggnader. — De under år 1949 gjorda försäljningarna ansågs icke hänförliga till rörelse.

Anm. Försäljningar hade visserligen skett till rätt stort antal men varje försäljning hade föranletts av så speciella omständigheter, att försäljningarna inte framstod såsom led i en rörelse.

6. *RegR:s utslag 20.2.1964 (fi 320 och 321) ang. tax. åren 1958 och 1960.* A ärvde år 1955 en jordbruksfastighet om c:a 75 har i Roslags-Länna kommun. För att finansiera reparations- och elektrifieringsarbeten på fastigheten lät han avstycka sex tomter. Avstyckningsplan hade ej upprättats. Exploaterings- eller försäljningsåtgärder ej vidtagna. Av tomterna såldes en år 1956, två år 1957, en år 1958 (för sammanläggning) och en år 1959. A uppgav att han inte hade planer på ytterligare tomtförsäljning. Ti anförde, att tomter avstyckats från hemmanet före R:s förvärv, och To uppgav, att fastigheten på grund av sitt läge lämpade sig för tomtstyckningsrörelse. — Underinstanserna ansåg rörelse föreligga, men RegR förklarade att handlingarna i målet icke gav tillräckligt stöd för antagande, att tomtförsäljningen utgjorde led i rörelse.

Anm. Försäljningen hade sammanlagt omfattat 5 tomter. Beskattning för rörelse

torde ha kunnat komma i fråga, om tomtförsäljning tidigare skett — eller i framtiden kunde väntas ske — i sådan omfattning, att de 5 tomternas försäljning kunde anses som fortsättning av en tidigare bedriven rörelse eller som påbörjande av en yrkesmässig försäljning. Tydligt har emellertid taxeringsmyndigheternas antydningar i denna riktning varit alltför allmänt hållna och för överifierade för att kunna godtagas såsom underlag för åsättande av taxering. Rättsfallet utgör ett exempel på att utredningen är av största betydelse just i grännsfallen. Till de allmänna reglerna för bevisprövning i taxeringsmål hör, att om det från myndighetens sida påstås, att skattskyldig haft skattepliktig inkomst av visst slag, men detta bestrides av den skattskyldige myndigheterna har att i skäligen omfattning förebringa utredning till stöd för påståendet.

7. *RegR:s utslag 10.4.1962 ang. förhandsbesked (RM 1962 nr 6:6 a).* X hade år 1937 köpt två obebyggda fastigheter inom ett sommarstugedistrikt. Enligt ett av kommunen godkänt förslag till bygggnadsplan kunde fastigheterna exploateras genom avstyckning av sju tomter och utläggande av återstoden till väg och allmän plats. X övervägde att antingen sälja hela området till en tomtexploator eller också själv avyttra de sju tomterna var för sig. — I förhandsbesked förklarades, att X icke drev jordstyckningsrörelse. En försäljning av fastigheterna till en och samme köpare skulle därför icke vara hänförlig till rörelse. Med hänsyn till det ringa antal tomter som kunde ifrågakomma till försäljning samt vad i övrigt upplysts i målet skulle den omständigheten, att tomterna kunde komma att försäljas styckevis ej heller med-

föra, att köpeskillingen vore att anse såsom för X skattepliktig intäkt av rörelse.

Anm. Av väsentlig betydelse för utgången torde ha varit, att fastigheterna innehafvs sedan år 1937 utan att något område försålts samt att fastigheterna hade så ringa areal, att någon ytterligare försäljning inte kunde komma i fråga.

8. *RegR:s utslag 12.9.1956 ang. förhandsbesked* (RM 1957 nr 1:10 c). X hade år 1939 inköpt en inom tätort belägen fastighet om 33 har betesmark. Sedan år 1939 hade från fastigheten sålts 8 tomter om sammanlagt 1,5 har, nämligen två 1942, en 1943, en 1944, en 1948, en 1953 och två 1955. X hade icke frivilligt velat sälja tomter utan blivit tvungen därtill för att icke hindra samhällsutvecklingen. Kommunen ämnade förvärva 6 har av fastigheten för att tillgodose sitt behov av exploateringsmark. — I förhandsbesked förklarades: Då X, såvitt visats, icke drev tomtstyckningsrörelse, skulle köpeskillingen vid den tilltänkta försäljningen till kommunen icke utgöra intäkt av rörelse.

Anm. Visserligen hade 8 tomter sålts, men försäljningarna var utspridda över en tidrymd av 13 år och ibland hade 4 till 5 år förflutit mellan försäljningar. Försäljningarna hade därför inte sådant inbördes samband, som kunde föranleda att de hänfördes till rörelse. Man torde dock få räkna fallet till gränsfallen.

9. *RegR:s utslag 28.8.1962 ang. förhandsbesked* (RM 1962 nr 7:2). X och hans hustru förvärvade år 1933 en jordbruksfastighet om 22 har. Under tiden 1935—1958 hade makarna från fastigheten sålt åtta markområden, varav två sålts för sammanläggning med andra fas-

tigheter. Kommunen hade begärt att få köpa viss till fastigheten hörande mark för att därå upprätta byggnadsplan och ordna bebyggelse. — Förhandsbesked: Makarna ha—frånsett två smärre, för sammanläggning med andra fastigheter avsedda markområden—sedan sitt förvärv år 1933 från fastigheten försålt allenast sex tomter. Med hänsyn till den långa tidrymd, inom vilken försäljningarna skett, och till omständigheterna i övrigt kunna makarna icke anses ha bedrivit jordstyckningsrörelse å sin fastighet. Ej heller nu ifrågavarande försäljning kan anses innebära, att makarna inleda sådan verksamhet. Köpeskillingen vid försäljning till kommunen skall därför ej utgöra intäkt av rörelse.

Anm. Av RegR:s utförliga motivering framgår, varför den planerade försäljningen icke ansågs hänförlig till rörelse.

RegR:s utslag 21.11.1956 (fi 1834) ang. eftertax. för år 1945. H hade från en jordbruksfastighet, som han köpt år 1942, sålt 5 tomter år 1943, 3 tomter år 1944 samt ett mindre område för sammanläggning år 1946. H hade blivit tvungen att upprätta avstyckningsplan för att få sälja den första tomten men i övrigt ej vidtagit några åtgärder för försäljning. — Prövningsnämnden ansåg, att den under år 1944 verkställda försäljningen utgjorde rörelse, men kammarrätten förklarade, att försäljningen såvitt handlingarna utvisade icke skett under sådana förhållanden, att behållningen kunde anses som inkomst av rörelse. RegR beslöt med 3 röster mot 1 att ej göra ändring i kammarrättens utslag och försäljningen blev alltså obeskattad.

Anm. Av väsentlig betydelse för utgången torde ha varit en i målet lämnad

upplysning, att någon tomtförsäljning ej skett efter år 1944 och ej heller kunde väntas ske framdeles. I varje fall synes fallet dock vara att beteckna som ett gränstillfall och det torde kunna antagas att beskattning skulle ha skett, om ytterligare någon omständighet förelegat som talat för försäljningens karakterisering såsom rörelse. Det kan också framhållas, att det var fråga om försäljningar under år 1944 och att sedan dess — såsom inledningsvis berörts — en viss utveckling skett inom förevarande område.

D. Frågor huruvida visst område av fastighet eller fastighetskomplex utgjort omsättningsstillgång i tomtförsäljningsrörelse

Även om en skattskyldig anses driva yrkesmässig jordstyckning eller tomtförsäljning är därmed ej sagt, att hans fastighetsinnehav i dess helhet utgör omsättningstillgång i rörelsen. Avyttrar den skattskyldige fastighet eller område av fastighet, som ej bör betraktas som sådan tillgång, blir vad som inflyter inte intäkt i rörelsen utan eventuell skatteplikt på grund av avyttringen får bedömas enligt reglerna för beskattning av realisationsvinst, eller i vissa fall beskattning av skogsbruk (avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken).

Här nedan återges några rättsfall, då fastighet eller område av fastighet inte ansetts utgöra omsättningstillgång i rörelse.

1. *RegR:s utslag 11.6.1954 (fi 1149) ang. förhandsbesked.* X ägde på grund av köp åren 1936 och 1938 en jordbruksfastighet om c:a 80 har. 1945 fastställdes byggnadsplan, omfattande viss del av fastigheten. Fr o m 1946 avstyckades 91 tomter inom det planlagda området. Flertalet

av dessa hade sålts. X ämnade sälja återstoden av fastigheten, 40 har skog och 20 har inägojord, i ett sammanhang. — Genom förhandsbesked förklarades, att en försäljning av fastigheten till den del den inginge i byggnadsplanen skulle anses som led i rörelse. I övrigt skulle försäljningen icke anses hänförlig till rörelse. — RegR lämnade besvär av kommunen och taxeringsintendenten utan bifall. — Denna utgång torde icke tyda på att den till rörelse hänförliga delen skulle ha begränsats, om X hade klagat. Avfattningen av RegR:s utslag får snarare ses mot bakgrunden av att det vid tiden för fastighetsköpet nog inte fanns anledning antaga, att hela fastigheten kunde komma att bli begärlig som tomtmark och att det år 1954 fortfarande var ovisst, i vad mån så skulle bli fallet. Gränserna för byggnadsplanen torde därför ha ansetts som lämpliga gränser för den del av fastigheten, som enligt vad handlingarna utvisade finge anses ingå i den bedrivna jordstyckningsrörelsen. Man kan ju inte på mera obestämda antaganden hänföra mark till omsättningstillgång i sådan rörelse. Till utslagets avfattning ”utan bifall” kan också ha bidragit, att kommunen alternativt hade yrkat att något förhandsbesked ej alls skulle meddelas och riksskattenämndens beslut därmed upphävas.

2. *RegR:s utslag 6.9.1956 (fi 1140) ang. tax. år 1951.* M ägde sedan år 1936 ett fastighetskomplex. För detta fanns avstyckningsplan och under åren 1946—1949 hade sålts fyra tomter. Denna tomtförsäljning hade ansetts hänförlig till rörelse. År 1946 hade M köpt ytterligare en jordbruksfastighet, för vilken avstyckningsplan icke upprättats. År 1950 hade därifrån sålts en enstaka tomt. Denna var belägen på ett utägoskifte långt från den

år 1936 förvärvade fastigheten. — Sistnämnda försäljning ansågs icke hänförlig till rörelse.

Anm. Fråga om arten av försäljning från den år 1946 köpta fastigheten ansågs tydligen böra bedömas för sig.

3. *RegR:s utslag 26.2.1957 ang. förhandsbesked* (RM 1957 nr 3: 5). X köpte år 1942 fastigheterna A och B. År 1944 köpte X en angränsande fastighet C, som år 1946 styckades i fem tomter. År 1947 förvärvade X genom byte med en grannfastighet, med vilken sökandens gård hade gemensam oskiftad mark, fastigheten D, varifrån fyra tomter avstyckades. Genom sammanläggning av A, B och återstoden av D bildades fastigheten E. Därefter avstyckades från huvudgården fem tomter. Samtliga tomter med undantag av en såldes under åren 1946—1954. Fastigheten E bestod av sex skilda skiften, varav två gränsade intill av X sålda tomter. X övervägde att sälja E till ett fastighetsaktiebolag för 11.000 kr. — Följande förhandsbesked gavs: X får anses ha bedrivit yrkesmässig försäljning av tomtmark från sin ifrågavarande egendom. De två skiften av E, som omedelbart gränsa intill av X sålunda försålda tomter, få anses ingå i försäljningsverksamheten. Försäljning av hela fastigheten till en köpare medför, att köpeskillingen blir skattepliktig intäkt av rörelse till den del köpeskillingen belöper på nämnda två skiften. (Försäljningen ansågs alltså, i vad den omfattade övriga fyra skiften, icke vara hänförlig till rörelse).

4. *RegR:s utslag 27.2.1957 (fi 561) ang. tax. år 1949.* Vattenfallsstyrelsen hade ostridigt bedrivit jordstyckningsrörelse i Trollhättan och beskattades för inkomsten därav. Vid beräkning av denna in-

komst hade medräknats intäkt genom försäljning av två fastigheter i Fuxerna kommun. Då sistnämnda försäljning icke ansågs hänförlig till jordstyckningsrörelsen, nedsattes taxeringarna med 700 kr. (Nedsättning skedde enligt tillstyrkan av allm. ombudet; ingen utredning om arten av försäljningen).

5. *RegR:s utslag 27.2.1957 (fi 562) ang. tax. år 1950.* Vattenfallsstyrelsen hade ostridigt bedrivit jordstyckningsrörelse och beskattades för inkomst därav. I nämnda rörelse ansågs icke ingå försäljning av två jordbruksfastigheter. (Tillstyrkt av allm. ombudet. Närmare utredning om försäljningarnas beskaffenhet hade icke förebragts.)

6. *RegR:s utslag 28.4.1959 (fi 882) ang. tax. år 1954.* R hade under år 1953 tillsammans med en broder sålt tomter från en av bröderna ägd fastighet. Denna försäljning ansågs hänförlig till rörelse. Utom tomterna hade bröderna från fastigheten sålt ett område om 5,6640 har för 11.328 kr. Detta område, vilket sålts till dess tidigare arrendator för jordbruksändamål, var genom ett grönområde avskilt från under byggnadsplan liggande mark. — RegR fann, att försäljningen av sistnämnda jordområde icke var hänförlig till jordstyckningsrörelsen.

Anm. Försäljningen av området till arrendatorn kunde ej betraktas såsom led i tomtförsäljningen.

7. *RegR:s utslag 23.2.1960 (fi 397) ang. eftertax. för år 1948.* En person hade under flera år bedrivit jordstyckningsrörelse. Försäljning av viss fastighet om 4,7 har ansågs dock ej ingå i rörelsen. Det uppgavs, att fastigheten vid förvärv av ett fastighetskomplex ingått som särskild hemmansdel och även blivit försäld såsom

sådan. Vidare åberopade den skattskyldiga, att han före försäljningen, som skett innan det fanns möjlighet att erhålla förhandsbesked av riksskattenämnden, vänt sig till vederbörande taxeringsnämndsordf. och av denne erhållit besked, att försäljningen icke skulle medföra skatteplikt.

8. *RegR:s utslag 1.3.1960 (fi 433) ang. tax. år 1956.* A, som ägde Nors säteri, hade tidigare iordningställt ett område av fastigheten för jordstyckning. Under år 1955 sålde A från detta område ett flertal tomter och dessa försäljningar hänfördes ostridigt till rörelse. Därutöver sålde A ett avstyckat torp. Detta, som tidigare tjänat såsom bostad för en jordbruksarbetare å säteriet men numera blivit obehövt för jordbruksdriften, var beläget på ett avstånd av 1,5 km från tomtområdet. — Försäljningen av torpet ansågs icke såsom led i jordstyckningsrörelse och vinsten beskattades icke.

9. *RegR:s utslag 8.1.1963 ang. förhandsbesked (RM 1963 nr 3:5 a).* X köpte år 1945 två skogbevuxna fastigheter A och B i en landskommun. Fastigheterna voro åsatta gemensamt taxeringsvärde såsom annan fastighet och voro belägna intill en stads nuvarande gräns samt i en by, som från och med den 1 jan. 1963 skulle införlivas med staden. Förvärvet år 1945 hade enligt X:s uppgift skett för att trygga tillgången till vedbränsle till vissa i staden ägda fastigheter. Från ett angränsande område, som var beläget inom staden hade X under åren 1954—1960 sålt 22 tomter eller tomtdelar. Planeringen av sistnämnda område hade icke skett med sikte på att fastigheterna A och B inom en nära framtid skulle komma att bebyggas. Sistnämnda fastigheter avskärmades från det

inom staden exploaterade området av en skogspark längs gränsen mellan staden och landskommunen. X ämnade avyttra fastigheterna A och B i odelat skick. — Genom förhandsbesked förklarades att fastigheterna A och B — såvitt framgick av utredningen i ärendet — icke ingick såsom lagertillgång i den av X under åren 1954—1960 bedrivna jordstyckningsrörelsen samt att vinst, som kunde uppkomma för X vid en avyttring av fastigheterna i odelat skick, icke utgjorde för X skattepliktig inkomst av rörelse. Förhandsbeskedet skulle gälla endast under förutsättning att X icke före avyttringen började driva jordstyckningsrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter.

10. *RegR:s utslag 23.4.1963 ang. förhandsbesked (RM 1963 nr 5:5 c).* Omkring år 1905 hade X köpt jordbruksfastigheten A. Som förstärkning till jordbruket hade X omkring år 1925 förvärvat en fastighet B, bestående av åkerjord. Båda fastigheterna hade sambrukats oaktat de lågo åtskilda. Till fastigheten A hörde viss utmark (betesmark). Denna avskildes från åkerjorden genom ett större bergsparti. Betesmarken gränsade omedelbart intill ett municipalsamhälle. Båda dessa omständigheter hade bidragit till att betesmarken förlorat sin betydelse som sådan mark. I anledning härav hade X år 1935 låtit upprätta en avstyckningsplan över betesmarken. Under åren 1950—1960 hade inom planområdet sålts sex tomter. Sedan stadsplan börjat upprättas för bl a betesmarken, hade å denna åren 1959—1960 sålts ytterligare fem tomter. X hade avlidit år 1960, varefter dödsboet utarrenderat fastigheterna A och B som jordbruk. Dödsboet hade icke sålt någon

tomt eller vidtagit någon exploateringsåtgärd. Kommunen önskade förvärva fastigheten B, som utgjordes av c:a 1,6 har åker. På fastigheten skulle uppföras skola och hyreshus. — Förhandsbesked: På grund av de från fastigheten A verkställda försäljningarna får X anses ha drivit jordstyckningsrörelse. Från fastigheten B, som är belägen på ett avstånd av omkring en kilometer från fastigheten A, har emellertid X eller dödsboet icke sålt någon mark. På grund härav och med hänsyn till övriga i målet upplysta förhållanden kan fastigheten B icke anses utgöra om-sättningstillgång i jordstyckningsrörelse. Köpeskilling vid försäljning av fastigheten B skall därför icke utgöra intäkt av rörelse.

11. *RegR:s utslag 28.5.1963 ang. förhandsbesked* (RM 1963 nr 6:4). X ämnade till en stad sälja ett flertal i en grannkommun belägna fastigheter. En av dessa hade förvärvats år 1942 och de övriga omkring år 1915. Fastigheterna hade huvudsakligen nyttjats för jordbruksändamål samt fiskodling. Från den år 1942 förvärvade fastigheten hade avstyckats 52 tomter, varav 43 sålts under åren 1944—1960. Från en annan fastighet hade X sålt 2 tomter samt från en tredje fastighet en tomt. Det fastighetskomplex, som X nu ämnade avyttra, omfattade ett område om 24 har, varav 15 har utgjorde fiskdammar. I området ingingo även de 9 från den förstnämnda fastigheten avstyckade tomter, som icke tidigare försålts. — Genom förhandsbesked — med en av RegR vidtagen ändring — förklarades, att, när bostads- och ekonomibyggnaderna icke kunde anses ingå i jordstyckningsrörelsen, vad som av intäkten vid försäljningen kunde belöpa på värdet av bygg-

naderna icke skulle utgöra intäkt av rörelse (i övrigt skulle köpeskillingen utgöra sådan intäkt).

12. *RegR:s utslag 17.9.1963 ang. förhandsbesked*. X ämnade från en av honom brukad jordbruksfastighet sälja ett markområde om 17,80 har för 180.000 kr. Området låg c:a 3 km från stamfastigheten och bestod mest av moras, som saknade värde för jordbruket. X hade år 1961 sålt två tomter men dessa voro ej belägna vid nu ifrågavarande område. Byggnadsplan för området hade ursprungligen upprättats år 1952 genom kommunens försorg men planen hade på X:s initiativ ändrats år 1962. Ändringen hade bekostats av X. Denne hade också bestritt kostnader å 2.835 kr för framdragande av vattenledning till området med anslutning till kommunens vattenledningsnät. Vattenledningen hade dimensionerats för c:a 50 sommarstugetomter. Området låg vid en känd badort. Ytterligare tomtförsäljning syntes kunna ske från stamhemmanet. — RN fann, att försäljningen icke skulle vara att hänföra till rörelse med hänsyn till områdets från fastigheten i övrigt avskilda läge. — RR lämnade av vederbörande TI anförda besvär utan bifall.

E. Avyttring i ett sammanhang av fastighet, som förvärvats genom arvskifte och varå tidigare bedrivits tomtförsäljning

För att fastighetsförsäljning skall betraktas såsom led i rörelse fordras att säljaren själv anses driva eller ha drivit rörelse. Om någon vid avskifte tillskiftas fastighet eller andel i fastighet och — utan att själv ha verkställt försäljningar som är hänförliga till rörelse — genom ett enda avtal säljer vad han fått genom

arvskiftet, blir denna försäljning inte att betrakta såsom led i någon rörelse, även om yrkesmässig tomtförsäljning tidigare bedrivits på ifrågavarande fastighet.

1. *RegR:s utslag 28.5.1957 ang. förhandsbesked* (RM 1957 nr 4:1 a). Avlidne stenhuggeriidkaren X, som drivit egen rörelse, förvärvade år 1909 vissa stadsägor. Under åren 1909—1937 sålde X till arbetare i rörelsen 27 mindre tomter från en av stadsägorna. X och hans hustru avled år 1938, varefter stadsägorna vid arvskifte år 1942 tillskiftades dödsbodelägarna. Under 1940-talet skedde inga tomtförsäljningar, men åren 1953—1955 hade tre tomter avstyckats och sålts från en annan av stadsägorna. Dödsbodelägarna — jämte senare rättsinnehavare till vissa delägare — ämnade sälja hela fastighetskomplexet till ett av dem för ändamålet bildat aktiebolag. — Följande förhandsbesked gavs: Såvitt visats driva delägarna icke för närvarande yrkesmässig försäljning av tomtmark. På grund härav utgör — om delägarna sälja samtliga ifrågavarande fastigheter vid ett och samma tillfälle till en och samma köpare — köpeskillingen icke för delägarna skattepliktig intäkt av rörelse. Beskedet gäller under förutsättning att delägarna icke före försäljningen börja bedriva yrkesmässig försäljning av tomtmark.

2. *RegR:s utslag 10.1.1961 (ref. 9) ang. förhandsbesked*. Farfadern och fadern till X:s man hade drivit omfattande tomtförsäljning från två av farfadern inköpta jordbruksfastigheter. Fadern hade avlidit år 1950. I dödsboet efter fadern — i vilket fanns 3 dödsbodelägare — hade ingått $\frac{1}{2}$ av 6 registerfastigheter. Dödsbodelägarna hade år 1957 skiftat fastigheterna så att en var hade fått $\frac{1}{6}$

i fastigheterna. Enligt bodelning år 1953 efter boskillnad hade X förvärvat mannens andel. Efter faderns död hade någon försäljning av mark icke ägt rum bortsett från ett mindre område, som avstyckats för sammanläggning med annan fastighet. X ämnade sälja sin andel i fastigheterna. — Förhandsbesked: Dödsboet efter fadern kan icke anses ha bedrivit tomtstyckningsrörelse och dödsboet tillhöriga fastigheter kunna efter arvskiftet icke anses hänförliga till omsättningstillgångar i sådan rörelse. På grund därav och vad i övrigt i målet förekommit förklaras, att vinst vid X:s försäljning icke skall utgöra skattepliktig inkomst av rörelse, såvida ej X vid tiden för försäljningen själv bedriver tomtstyckningsrörelse.

3. *RegR:s utslag 30.4.1963 (ref. 21) ang. förhandsbesked* (RM 1963 nr 5:5 d). Enligt köpebrev år 1950 hade A och B förvärvat en fastighet om 47 har. Under tidigare ägares innehav hade tomtförsäljningar i stor omfattning skett. A och B hade tänkt fortsätta därmed. Utvecklingen hade ej blivit den åsyftade. B hade i en del fall träffat preliminära avtal om försäljningar men innan dessa fullföljts, hade B år 1953 avlidit. Då A eller någon av B:s dödsbodelägare inte haft möjlighet att fortsätta med yrkesmässig tomtförsäljning, hade denna stagnerat. Dock hade år 1955 fastställts 42 avstyckningar om sammanlagt 13,6522 har. Sex av dessa hade sålts åren 1952—1958. A och dödsboet efter B avsåg ev. att i en post avyttra hela det icke sålda området, inkl. de osålda tomterna. Förhandsbesked begärdes, om köpeskillingen skulle bli intäkt av rörelse. Vidare frågades, hur skattefrågan skulle bedömas, om dödsboet

skiftades och boets andel i fastigheten före försäljningen tillskiftades en eller flera av dödsbodelägarna. — Genom förhandsbesked förklarades: A och B ha bedrivit jordstyckningsrörelse. Denna har fortsatt av A och dödsboet efter B. Den tilltänkta försäljningen utgör sista ledet i nämnda rörelse. Köpeskillingen blir alltså skattepliktig intäkt för A och dödsboet. Om däremot dödsboets andel av fastigheten vid bodelning och arvskifte tillskiftas en eller flera av dödsbodelägarna, kan nämnda andel icke på grund av den av A och dödsboet bedrivna jordstyckningsrörelsen anses som lagertillgång för ifrågasvarande delägare. På grund därav och då icke någon av dödsbodelägarna personligen bedrivit jordstyckningsrörelse utgör — om fastigheten försäljes i en post av A samt den eller de delägare i boet, som vid bodelning och arvskifte tillskiftats dödsboets del i fastigheten, — köpeskillingen skattepliktig intäkt för A till den del köpeskillingen belöper på hans andel i fastigheten, men däremot icke skattepliktig intäkt för den eller de dödsbodelägare, som tillskiftats fastigheten, till den del köpeskillingen belöper på sådan delägares andel i fastigheten.

F. Avyttring i ett sammanhang av fastighet, vilken erhållits såsom gåva

1. *RegR:s utslag 18.5.1954 (fi 919) ang. förhandsbesked* (RM 1954 nr 7:2). X hade år 1938 förvärvat en fastighet, på vilken sedan år 1935 fanns utlagda omkring 400 tomter om sammanlagt 40 har. Resten av fastigheten utgjordes av vägar o. dyl. Tomterna var utarrenderade var för sig och av innehavarna bebyggda med sommarstugor. Avstyckningsplan hade ej upprättats. Inga tomter hade sålts. År

1950 skänkte X fastigheten till sina fem barn. Dessa ämnade sälja egendomen antingen på en gång till en och samma köpare — exempelvis till en av arrendatorerna bildad egnahemsförening — eller successivt till olika köpare. — I förhandsbesked förklarades: Vinst, som kunde uppkomma för barnen om fastigheten genom ett och samma köpeavtal såldes till samma köpare, skulle inte utgöra skattepliktig inkomst av rörelse. Om barnen däremot sålde fastigheten successivt till olika köpare, skulle försäljningen anses som rörelse och vinsten beskattas.

Anm. Av utslaget framgår, att en utarrendering av ett flertal områden å fastighet inte medför att senare försäljning av den odelade fastigheten är att anse såsom led i någon yrkesmässigt bedriven verksamhet. Detta utesluter givetvis inte, att utarrendering av tomter under vissa omständigheter kan tillmätas viss betydelse vid bedömande av om försäljningar är att betrakta som yrkesmässiga. Så torde kunna bli fallet, om antalet avyttringar i och för sig kan föranleda tvekan om yrkesmässigheten i försäljningarna.

2. *RegR:s utslag 5.11.1957 ang. förhandsbesked* (RM 1958 nr 1:11). År 1931 förvärvade X en fastighet, som då bestod av 118 tomter jämte ett område om 20 har, för vilket avstyckningsplan upprättats och godkänts. Under åren 1932—1939 hade X sålt ett 60-tal tomter och under början av 1940-talet omkring 10 tomter. Den sista tomten hade sålts år 1945. År 1950 bortgav X dels genom äktenskapsförord till sin hustru 97 tomter dels genom gåvobrev till sina två söner 54 tomter. Kort efter det gåvorna skett hade länsstyrelsen meddelat byggnadsförbud för samtliga tomter. Hustrun och sönerna

hade inte bedrivit någon som helst tomtförsäljning. Hustrun hade år 1955 erhållit viss ersättning av vägförvaltningen för mark, som tagits i anspråk för väg. Hustrun och sönerna ämnade sälja samtliga tomter på en gång till samma köpare. — Följande förhandsbesked meddelades sönerna: Såvitt framgår av utredningen ha sönerna icke bedrivit jordstyckningsrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter. På grund härav utgör, om sönerna på en gång till samma köpare, sälja samtliga dem tillhöriga i ärendet angivna tomter, vid försäljningen uppkommande vinst icke för sönerna skattepliktig inkomst.

3. *Reg.R:s utslag 19.1.1961 (ref. 3) ang. J:s taxering år 1955.* J erhöll år 1953 av sin fader som gåva en fastighet, som då omfattade en areal av 3,9 har. Från fastigheten hade tidigare sålts tomter i sådan omfattning, att jordstyckningsrörelse ansetts föreligga. År 1954 sålde J en tomt om 1.205 kvm. J uppgav, att det var fråga om en enstaka försäljning samt att den kvarvarande marken huvudsakligen bestod av kärr och mossmark, som ej var lämplig för bebyggelse. Ytterligare tomtförsäljning kommer därför inte att ske. — Reg.R förklarade, att fastigheten icke kunde anses för J ha utgjort tillgång i tomtförsäljningsrörelse och att ej heller eljest anledning förekommit att beskatta J för intäkt genom den år 1954 gjorda försäljningen.

C. Gåva av hel fastighet jämte därå bedriven tomtförsäljningsrörelse eller ideell andel därav

1. *Reg.R:s utslag 21.1.1964 ang. förhandsbesked.* X hade år 1935 förvärvat

en fastighet på grund av testamente. Åren 1935—1937 hade från fastigheten försålts 4 markområden. År 1947 hade fastställts avstyckningsplan, omfattande vissa delar av fastigheten. Därefter hade sålts ett 30-tal tomter, samtliga utom 2 belägna inom det planlagda området. X övervägde att sälja återstoden av fastigheten, ev. att till sina två döttrar såsom gåva överlåta fastigheten eller ideella andelar därav. — Genom förhandsbesked — med den ändring däri som gjordes av Reg.R — förklarades: 1. Vid försäljning skulle hela köpeskillingen anses som intäkt av jordstyckningsrörelse. 2. Om X bortgäve hela fastigheten och därmed hela jordstyckningsrörelsen eller ideella andelar därav till sina döttrar, skulle X icke vara skattskyldig för värdet av gåvan (men döttrarna skulle, om de avyttrade vad de fått i gåva anses fortsätta rörelsen, i följd varav köpeskillingen skulle utgöra intäkt av rörelse för dem).

H. Frågor huruvida försäljning, som verkställts av den som tidigare bedrivit tomtförsäljningsrörelse, utgjort led i sådan rörelse

1. *Reg.R:s utslag 7.2.1961 (fi 260) ang. taxering år 1955.* L ägde en jordbruksfastighet om 185 har åker. Han hade under år 1949 sålt 6 tomter, varav en till vägmark. Sammanlagt hade t o m år 1949 från fastigheten försålts åtminstone 8 bostads- och 3 industritomter. Den år 1949 gjorda försäljningen hänfördes till yrkesmässig försäljning (RÅ 1957: fi 2313). Under år 1954 sålde L till Åkerbo kommun två jordområden om sammanlagt 2,2329 har för 34.000 kr. Det större av områdena (2,1739 har) var avsett för

bostadsbebyggelse och det mindre för polishus. L uppgav, att han icke varit villig sälja områdena och att han medgivit frivillig försäljning endast för att kommunen icke skulle behöva tillgripa expropriation, vilket eljest hade skett. Den avytttrade marken utgjordes av god åkerjord med bra läge i förhållande till ekonomibyggnaderna. Sedan år 1949 hade någon tomtförsäljning utöver försäljningen till kommunen icke skett. — RegR: Försäljningen av ifrågavarande två markområden till kommunen ha icke, såvitt handlingarna i målet utvisa, skett under sådana förhållanden, att intäkten därav kan anses såsom inkomst av rörelse.

2. *RegR:s utslag 12.9.1961 ang. förhandsbesked* (RM 1961 nr 5:3). X och hans hustru hade till och med år 1948 bedrivit tomtförsäljningsrörelse och efter hustruns död nämnda år hade X sålt två tomter åren 1951 och 1952. Efter år 1952 hade någon försäljning icke skett. Ej heller sedan X år 1959 avlidit hade någon tomt sålts. Dödsboet efter X ämnade avstycka ett område om 23,5 har och sälja det till den stad, inom vilken fastigheten var belägen. — Förhandsbesked gavs, att om dödsboet efter X eller efter skifte, därvid någon av delägarna tillskiftades fastigheten — till staden sålde området om 23,5 har, skulle avyttringen icke anses såsom led i någon av dödsboet eller ifrågavarande delägare bedriven jordstyckningsrörelse. I motiveringen åberopades — förutom anförda förhållanden — omständigheterna i övrigt, särskilt omfattningen av det nu till försäljning avsedda området.

3. *RegR:s utslag 20.3.1962 ang. förhandsbesked* (RM 1962 nr 3:5 b). X hade år 1933 av sina föräldrar köpt en jord-

bruksfastighet för 22.500 kr. Fastigheten låg inom en år 1929 godkänd byggnadsplan, som tillkommit på initiativ av kommunen. Under åren 1937—1945 hade avstyckats och sålts elva tomter från ett sammanhängande område vid fastighetens sydöstra gräns. Dessa försäljningar hade ansetts innefatta rörelse. Efter år 1945 hade någon tomtförsäljning icke skett. Fastigheten hade hela tiden brukats som jordbruksfastighet. X ämnade sälja återstoden av fastigheten utom bostadshuset med tomt till kommunen för 200.000 kr. — Förhandsbesked gavs, att X icke till följd av ifrågavarande försäljning skulle anses åtnjuta inkomst av rörelse.

4. *RegR:s utslag 21.1.1964 ang. förhandsbesked*. Två makar hade sedan år 1928 haft lagfart på en fastighet om 3 har. Från fastigheten hade sålts år 1935 en tomt, år 1937 4 tomter, år 1938 2 tomter och år 1939 en tomt. År 1947 hade sålts en tomt för uppförande av transformator. Avstyckningsplan fanns för fastigheten. Makarna hade på visst villkor sålt återstoden av fastigheten till en stad, som behövde fastigheten för att anlägga en större tillfartsväg över den. — Genom förhandsbesked förklarades, att fastigheten icke utgjorde omsättningstillgång i någon av makarna bedriven rörelse och att köpeskillingen vid försäljning år 1963 av fastigheten till staden icke skulle utgöra skattepliktig inkomst av rörelse för makarna.

I. Frågor om skatteplikt vid avyttringar av speciell natur

1. *RegR:s utslag 21.11.1956 (fi 1804) ang. eftertaxering för år 1949*. Fastighets

AB Astrid i likvidation utskiftade år 1947 ett fastighetskomplex till sina aktieägare, som år 1948 sålde huvuddelen av de utskiftade fastigheterna. Yrkande att aktieägarna måtte beskattas som för tomtstyckningsrörelse för skillnaden mellan försäljningspriset och fastigheternas hos bolaget bokförda värde före utskiftningen, ogillades.

2. *RegR:s utslag 3.3.1959 (fi 471) ang. eftertaxering för år 1951.* L ärvde år 1896 en fastighet efter sin fader. Under år 1950 sålde han — inom område som var utlagt till tomter — en tomt, som vid försäljningen redan var bebyggd. Försäljningen skedde till byggnadens ägare. Denne hade enligt L kunnat åberopa ensittarlagen för att få förvärva marken. I målet anfördes att L åren 1942—1954 sålt sammanlagt nio tomter. L upplyste att sju tomter, som sålts t o m år 1950, redan den 1 jan. 1919 varit så bebyggda som förutsattes för tillämpning av ensittarlagen. — RegR fann, att den år 1950 verkställda försäljningen icke var hänförlig till rörelse.

3. *RegR:s utslag 28.4.1959 (fi 882) ang. taxering år 1954.* R hade köpt en fastighet för att nyttja till sommarnöje. Under år 1953 sålde han från fastigheten en tomt för 5.520 kronor, varjämte hans två döttrar fick var sin tomt i gåva. R:s dödsbo anförde, att gåvorna inneburo uppfyllande av ett förut givet löfte och att döttrarna redan tidigare bebyggt tomterna. — RegR fann på grund av i målet upplysta förhållanden, att överlåtelsen till barnen av två tomter icke kunde anses hänförlig till jordstyckningsrörelsen och att R alltså icke skulle beskattas för någon beräknad vinst genom denna överlåtelse.

Ur JO:s ämbetsberättelse till 1965 års riksdag

I

(JO 1965 s. 339 och 367 ff)

Kan prövningsnämnd avvisa en fråga om eftertaxering, om den anser att frågan icke blivit av vederbörande taxeringsintendent behörigen utredd?

Ärendet låg till på följande sätt: Efter granskning av vissa rörelseidkare avseende åren 1953—57 tillställdes de skattskyldiga revisionsrapporterna under tiden 6 okt.—6 dec. 1958.

Tillfälle bereddes de skattskyldiga att inom åtta dagar — i ett fall 14 dagar — från översändandet yttra sig i anledning av rapportens innehåll. Tillika meddelades de skattskyldiga att efter utgången av denna tid frågan om taxeringsåtgärd, som kunde finnas påkallad, skulle upptagas till behandling. I flertalet fall översändes rapporterna jämte övriga handlingar inom den nyss angivna tiden till de taxeringsintendenter som avsågs skola hos prövningsnämnden väcka och utföra talan i de tillämnade skattemålen. Därvid påpekades bland annat — med föranledande av stadgandet i 115 § taxeringsförordningen — att frågan om eftertaxering för år 1953 måste prövas redan före utgången av år 1958 samt att fördenskull även icke färdigberedda ärenden medföljde med hänsyn till det sålunda föreliggande behovet av att vinna tid för erforderliga förberedande åtgärder. Granskningsmännens yttrande och nya förslag synas — i den mån de framkommit efter målens anhäng-