



Fråga om tillämpning av bestämmelserna i punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 27 § kommunalskattelagen (KL) om avbrott i s k enkel tomtrörelse samt om gränsdragningen mellan försäljning och gåva vid överlåtelse av ett tomtområde

**RSV/FB Dt
1985:30**

Utkom från trycket
den 10 juni 1986

1 Ansökningen

I ansökningen anförde A för egen räkning och som företrädare för sin hustru B och barnen C — F bl a följande.

Genom köp år 1969 förvärvade jag från mina föräldrar fastigheterna L, M och N i S kommun. Genom bodelning år 1975 och gåvor under år 1981 har äganderätten fördelats så att samtliga sökande äger vardera en sjättedel av fastigheterna.

På fastigheterna bedrivs jordbruk i full skala, men även en omfattande utarrendering av sommarstugetomter. Arrendetomterna finns dels koncentrerade till ett område, omfattande 43 tomtplatser (område X), dels mera spridda över en annan del av fastigheterna (område Y).

Vad gäller område X har tomtplatserna upplåtits åren 1954—63, alltså före mitt förvärv. Upplåtelseiden utgör med enstaka undantag 49 år räknat från år 1963. Fastställd stads- eller byggnadsplan för området saknas. Inga tomtförsäljningar har förekommit under mitt och övriga sökandes innehav och inte heller under min faders.

Vad gäller område Y har detta tillkommit senare, dock huvudsakligen före mitt förvärv. Området omfattar 31 tomtplatser varav 26 upplåtits av min fader och fem av mig. Upplåtelseiden har skett successivt under åren 1960-79. Upplåtelseiden utgör i samtliga fall 49 år. Fastställd stads- eller byggnadsplan saknas.

Från fastigheterna har avstyckats en tomt för permanent bostad år 1970 och en år 1983 till en av delägarna. År 1982 överfördes genom fastighetsreglering, för underlättande av infart till grannfastighet, ett mindre område. Därutöver har inga avstyckningar eller tomtförsäljningar förekommit från området vare sig från min faders eller senare ägares sida.

Även om vi efter hand kunnat förhandla oss till vissa ändringar i de ursprungliga arrendevillkoren är det i dag endast att konstatera, att vi inte tillnärmelsevis erhåller marknadsmässigt

¹ Ej överklagat

arrende och att verksamheten efter skatt ger ett negativt netto.

De utarrenderade tomtplatserna är inte avstyckningsbara. Vi saknar därför möjlighet att avyttra tomtplatserna var för sig till berörda stugägare.

Av de båda områdena är område X så samlat, att det enligt fastighetsbildningsmyndigheten kan avstyckas till en s k exploateringsfastighet. Vad gäller område Y är avstyckning däremot inte möjlig.

Vi har goda och vänskapliga relationer till samtliga stugägare. I den uppkomna situationen har vi därför börjat att starkt överväga att genom gåva överlåta det avstyckningsbara området X till den stugägareförening, som sedan länge finns bildad. Området Y, som inte är avstyckningsbart, nödgas vi däremot behålla.

Områdena X och Y är tillhoppa åsatta ett taxeringsvärde av 1 410 000 kr varav på område X belöper 921 200 kr. Till gåvan kommer att knytas villkor innebärande att gåvotagaren övertar betalningsansvar för skuldbelastning om 750 000 kr. Ett ytterligare villkor kommer att vara att gåvotagaren inom en tioårsperiod efter tillträdet inte äger överlåta området eller del därav utan givarnas skriftliga godkännande.

Vad vi önskar få klarlagt är om gåvan kan föranleda några inkomstskattemässiga konsekvenser, exempelvis på grund av att den skulle anses utgöra uttag ur tomtrörelse. Enligt vår mening föreligger emellertid inte någon sådan rörelse. Någon försäljning eller upplåtelse av tomter utöver ovan angivna har inte förevarit under den senaste tioårsperioden och ingen del av vårt fastighetsinnehav — således inte heller området X — omfattas av fastställd stads- eller byggnadsplan. Att fråga skulle kunna vara om s k kvalificerad tomtrörelse enligt punkt 2 första stycket av anvisningarna till 27 § KL håller vi som uteslutet.

Med stöd av det anförda hemställer vi att rättsnämnden till ledning för våra taxeringar i bindande förhandsbesked förklarar att en gåva av hela området X till en mottagare och på ovan angivna villkor inte föranleder någon form av inkomstbeskattning hos oss.

Under hand hade vidare bl a följande upplysts.

Skälet till överlåtelsen av det aktuella området var att det fanns ett tryck från arrendatorerna att få förvärva sina arrendetomter. Området torde inte ha kunnat säljas till ett högre pris till annan än stugägareföreningen utan var praktiskt taget osäljbart med de arrendekontrakt som fanns för tomterna inom området.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 10 juni 1985 beslöt RSVs nämnd för rättsärenden (Swartling, Herrlin, Enslöv, Rosén, Vester, Arvidson, Gustafson, Nilsson) följande.

Förhandsbesked

En överlåtelse till stugägareföreningen av den som område X betecknade delen av fastigheterna L m fl i S kommun på de i ansökningen angivna villkoren skall anses utgöra en försäljning och skall för samtliga sökande behandlas enligt reglerna för beskattning av realisationsvinst.

RSV/FB Dt
1985:30

Motivering

Sökandena kan inte anses ha förvärvat sina andelar i fastigheterna L m fl i S kommun under sådana omständigheter att de skall anses driva s k kvalificerad tomtrörelse enligt punkt 2 *första stycket* av anvisningarna till 27 § KL.

I *andra stycket* av den nämnda anvisningspunkten föreskrivs, såvitt nu är av intresse, följande i fråga om s k enkel tomtrörelse. Försäljning av en byggnadstomt anses ingå i tomtrörelse, om den skattskyldige under tio kalenderår har avyttrat minst 15 byggnadstomter (*första meningen*). Detsamma gäller om makar under äktenskapet har sålt sammanlagt minst 15 byggnadstomter under den angivna tiden (*andra meningen*). Vid beräkning av antalet tidigare sålda byggnadstomter likställs med försäljning upplåtelse av mark i och för bebyggelse, utom då fråga är om en kommuns upplåtelse av tomträtt (*fjärde meningen*). Har en fastighet genom köp, byte eller någon därmed jämförlig överlåtelse eller genom gåva överförts till bl a avkomling, anses tomtrörelse föreligga, om överlåtaren och den nye ägaren sammanlagt har avyttrat minst 15 byggnadstomter (*femte meningen*). Tomtrörelsen anses påbörjad i och med avyttringen av den femtonde byggnadstomten (*sjätte meningen*).

Har en skattskyldig och hans make, om de med hänsyn till antalet tomtförsäljningar enligt anvisningspunktens *andra stycke* anses ha drivit tomtrörelse, inte sålt någon byggnadstomt under de senaste tio kalenderåren före taxeringsåret, skall enligt anvisningspunktens *femte stycke* en avyttring av en byggnadstomt som därefter sker inte anses som tomtrörelse, om inte byggnadstomten ingår i fastställd stadsplan eller byggnadsplan eller avyttringen har skett under sådana förhållanden att tomtrörelse på nytt anses föreligga.

I ärendet har upplysts att A förvärvade fastigheterna i fråga år 1969 från sina föräldrar samt att dessa hade upplåtit mer än 14 byggnadstomter under den närmast föregående tioårsperioden. På grund härav skall A enligt *andra stycket* av nämnda anvisningspunkt anses ha påbörjat en enkel tomtrörelse i och med försäljningen av en byggnadstomt år 1970.

Fråga är i första hand om den som område X betecknade delen av fastigheterna utgör lagertillgång i den år 1970 inledda tomtrörelsen eller om denna rörelse skall anses ha upphört. I det sistnämnda fallet måste också avgöras om området utgör lagertillgång i en senare påbörjad ny rörelse eller om den tilltänkta överlåtelsen kan innebära att en sådan rörelse påbörjas.

De nyss återgivna bestämmelserna i anvisningspunktens *femte stycke* om avbrott av enkel tomtrörelse innebär att en sådan rörelse — med ett här ej aktuellt undantag — skall anses ha upphört om den skattskyldige under en tioårsperiod inte har "sålt" någon byggnadstomt. Nämnden finner att anvisningspunkten med hänsyn till sin uppbyggnad och lydelse

se inte kan tolkas så att bestämmelsen i andra stycket fjärde meningen om beaktande av tomtupplåtelser skall tillämpas vid prövningen av om en enkel tomt rörelse har upphört enligt femte stycket. Däremot skall tidigare upplåtelser givetvis beaktas när det avgörs om en försäljning efter tioårsperiodens utgång innebär att en ny rörelse har påbörjats enligt andra stycket.

Av handlingarna framgår att A efter tomtförsäljningen år 1970 inte har sålt någon byggnadstomt före år 1983. I enlighet med det nyss anförda skall därför den år 1970 inledda tomt rörelsen anses ha upphört. Den försäljning som skedde år 1983 innebar inte att någon ny tomt rörelse påbörjades, eftersom mindre än femton tomter hade upplåtits under den föregående tioårsperioden. Vid tiden för den tilltänkta överlåtelsen av område X pågår således inte någon tomt rörelse på fastigheterna. Även om överlåtelsen betraktas som försäljning — nämnden återkommer till den frågan — skall den av motsvarande skäl inte anses innebära att A påbörjar en ny tomt rörelse.

Övriga sökande har erhållit sina fastighetsandelar genom bodelning år 1975 respektive gåvor år 1981. Av vad som sagts om A:s verksamhet på fastigheterna följer att inte heller hustrun och barnen vid tiden för överlåtelsen bedriver tomt rörelse eller genom överlåtelsen skall anses ha påbörjat en sådan rörelse.

Beskattning av sökandena med anledning av överlåtelsen kan vid sådant förhållande komma i fråga endast inom ramen för realisationsvinstreglerna. En förutsättning för en sådan beskattning är att överlåtelsen är att bedöma som försäljning och således inte som gåva. När det är fråga om fastighetsöverlåtelser tillämpas vid realisationsvinstbeskattningen en s k huvudsaklighetsprincip, som innebär att överlåtelsen — beroende på den huvudsakliga innebörden av transaktionen — behandlas i sin helhet antingen som försäljning eller gåva. Vid överlåtelser mellan närstående personer har i praxis gåva regelmässigt ansetts föreligga om vederlaget understigit det vid överlåtelsen gällande taxeringsvärdet (se bl a rättsfallet RÅ 81 1:29). Enligt nämndens uppfattning kan denna praxis inte utan vidare läggas till grund för bedömningen av de fall där överlåtelsen sker mellan personer som inte är närstående, eftersom det i dessa fall inte finns samma skäl som i närståendefallen att presumera en gåvoavsikt. En friare bedömning får göras, varvid hänsyn tas till bl a vad som är utrett om motiven för överlåtelsen och parternas uppfattning om den överlåtna egendomens värde.

I ärendet har upplysts att ett skäl till överlåtelsen är att arrendatorerna har uttryckt starka önskemål om att få förvärva tomterna. Önskemål synes också föreligga från sökandenas sida att av ekonomiska skäl avhända sig området. Enligt sökandena torde området inte kunna överlåtas till någon annan än stugägareföreningen och i vart fall inte på bättre villkor än som är tänkta för överlåtelsen till föreningen.

Med hänsyn till de nu anförda omständigheterna finner nämnden att den planerade överlåtelsen av område X inte skall betraktas som en gåva trots att vederlaget understiger det på området belöpande taxeringsvärdet. Överlåtelsen skall i stället anses utgöra en försäljning och kan som sådan utlösa beskattning enligt 35 § 2 mom KL.