

<b>Målnummer:</b>	1014-1991	<b>Avdelning:</b>	
<b>Avgörandedatum:</b>	1993-06-16		
<b>Rubrik:</b>	Ägaren till en större fastighet har från denna avstyckat och sålt tomter i sådan utsträckning att han ansetts bedriva s.k. enkel tomtrörelse. På en avstyckad tomt hade han låtit uppföra en villa som han därefter använde som bostad. Hans försäljning av villafastigheten har inte ansetts ingå i hans tomtrörelse.		
<b>Lagrum:</b>	27 § anvisningarna punkt 2 andra stycket kommunalskattelagen (1928:370)		
<b>Rättsfall:</b>	RÅ 1990 not. 474		

---

**REFERAT**

E.J. ägde sedan 1940-talet tillsammans med sin hustru fastigheten Mellby 10:10 i Laholms kommun. Från denna fastighet hade mellan åren 1944 och 1966 ett stort antal fritidstomter avstyckats och sålts eller utarrenderats. Byggnadsplan hade fastställts för området år 1959. Efter år 1966 hade endast två tomter avstyckats och sålts. Den senare av dessa försäljningar ägde rum år 1983 och i samband därmed fann skattedomstolarna att E.J. påbörjat s.k. enkel tomtrörelse och att denna tomtrörelse inte avbrutits, varför inkomsten från försäljningen av denna tomt beskattades som inkomst av rörelse. År 1984 sålde E.J. fastigheten Mellby 10:64 för 350000 kr. Fastigheten hade år 1966 avstyckats från stamfastigheten Mellby 10:10. På Mellby 10:64 hade år 1968 uppförts en villabyggnad som använts som bostad för E.J. och hans hustru.

I sin självdeklaration vid 1985 års taxering redovisade E.J. inkomsten från försäljningen av Mellby 10:64 enligt reglerna för inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. Någon skattepliktig realisationsvinst uppkom därvid inte. Taxeringsnämnden följde deklarationen.

Skattemyndigheten överklagade taxeringsnämndens beslut och yrkade att E.J. skulle beskattas för inkomst av rörelse med 122 633 kr. Till stöd för sin talan anförde skattemyndigheten att den i försäljningen av Mellby 10:64 ingående tomtmarken måste anses ha utgjort lagertillgång i en av E.J. bedriven tomtrörelse.

Länsrätten i Hallands län (1990-03-29, ordförande Katrine Olsson) yttrade: Länsrätten har i dom denna dag i mål nr S 2167-85 avseende 1984 års taxering konstaterat att E.J. bedriver s.k. enkel tomtrörelse och att anskaffningskostnaden för den i rörelsen ingående tomtmarken skall beräknas till 0:75 kr/kvm i enlighet med prövningsnämndens beslut vid 1960 års taxering (§ 459). Med hänsyn härtill och då den på tomtmarken belöpande andelen av erhållen köpeskilling kan beräknas till 124000 kr i enlighet med länskattemyndighetens beräkning, skall E.J. beskattas under inkomst av rörelse med 122633 kr [124000 - (1823 x 0:75)]. - Länsrätten bifaller besvären och bestämmer E.J:s taxeringar på sätt framgår av bilaga 1 (här utesluten).

E.J. överklagade länsrättens avgörande och yrkade att försäljningen skulle redovisas i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet.

Kammarrätten i Göteborg (1990-12-03, Nilsson, Edlund, referent, Berg) yttrade: Kammarrätten har i dom denna dag i mål nr 3323-1990 avseende 1984 års taxering funnit att E.J. påbörjat enkel tomtrörelse och att denna

tomtrörelse inte avbrutits. Mot bakgrund härav och då den under 1984 försålda fastigheten, Mellby 10:64, utgjort en avstyckning från den stamfastighet från vilken de i tomtrörelsen ingående tomterna avstyckats, finner kammarrätten att försäljningen av tomtmarken skall ingå i tomtrörelsen. Skäl föreligger inte att frångå länsrättens beräkning av rörelse-inkomstens storlek. - Kammarrätten avslår besvären.

E.J. fullföljde sin talan hos Regeringsrätten.

Prövningstillstånd meddelades.

Regeringsrätten (1993-06-29, Voss, Tottie, Dahlman, Wadell): Enligt punkt 2. första stycket av anvisningarna till 27 § kommunalskattelagen i dess lydelse vid 1985 års taxering anses tomtrörelse (s.k. kvalificerad tomtrörelse) föreligga, när någon bedriver verksamhet som huvudsakligen avser försäljning av mark för bebyggelse (byggnadstomt) från fastighet, som uppenbarligen förvärvats för att ingå i yrkesmässig markförsäljning, såsom när fastighet har köpts av ett tomtbolag e. d. eller när förvärvet har avsett mark som enligt fastställd stadsplan eller byggnadsplan är avsedd för bebyggelse. Enligt andra stycket i samma anvisningspunkt anses i övrigt försäljning av byggnadstomt ingå i tomtrörelse, om den skattskyldige under tio kalenderår - frånsett överlåtelse som avses i 2 § lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst - har avyttrat minst 15 byggnadstomter (s.k. enkel tomtrörelse). Vid beräkning av antalet tidigare sålda byggnadstomter likställs med försäljning upplåtelse av mark i och för bebyggelse. I femte stycket i samma anvisningspunkt anges vidare följande. Har skattskyldig och hans make, om de med hänsyn till antalet tomtförsäljningar enligt andra stycket anses ha bedrivit tomtrörelse, inte sålt någon byggnadstomt under de senaste tio kalenderåren före taxeringsåret, anses avyttring av byggnadstomt som därefter sker inte som tomtrörelse, om inte byggnadstomten ingår i fastställd stadsplan eller byggnadsplan eller avyttringen har skett under sådana förhållanden att tomtrörelse på nytt anses föreligga enligt bestämmelserna i första eller andra stycket.

Av utredningen framgår i huvudsak följande. E.J. sålde den 15 april 1984 fastigheten Mellby 10:64 för 350000 kr. Fastigheten, som omfattade 1823 kvm, hade år 1966 avstyckats från den dåvarande jordbruksfastigheten Mellby 10:10. Från Mellby 10:10 hade mellan åren 1944 och 1966 ett stort antal fritidstomter avstyckats och sålts eller utarrenderats. Byggnadsplan hade fastställts för området år 1959. På Mellby 10:64 hade år 1968 uppförts en villabyggnad som använts som bostad för E.J. och hans hustru. Regeringsrätten gör följande bedömning.

Som kammarrätten funnit har E.J. påbörjat s.k. enkel tomtrörelse som inte avbrutits.

De inledningsvis redovisade bestämmelserna om tomtrörelse tar sikte endast på försäljning av byggnadstomter, dvs. mark för bebyggelse. Fastigheten Mellby 10:64 var vid tiden för försäljningen bebyggd med en villa. I målet uppkommer därför frågan om försäljning av en bebyggd tomt kan ingå i tomtrörelse.

Bestämmelsernas ordalydelse utesluter inte att försäljning av en bebyggd tomt kan ingå i tomtrörelse. En förutsättning härför måste dock vara att försäljningen sker med syfte att marken skall användas för bebyggelse.

I målet har inte påståtts att Mellby 10:64 sålts i avsikt att nybebyggas. Utredningen i målet ger heller inte stöd för annat antagande än att fastigheten av köparen förvärvats för bostadsändamål med utnyttjande av den befintliga villabyggnaden. Försäljningen av tomtmarken kan därför inte ingå i någon av E.J. bedrivna tomtrörelser.

På grund av det anförda skall försäljningen av fastigheten Mellby 10:64 i sin

helhet beskattas enligt reglerna för realisationsvinst. Någon skattepliktig vinst uppkommer därvid inte. Taxeringsnämndens beskattningsåtgärder skall därför fastställas.

Med ändring av kammarrättens och länsrättens domar fastställer Regeringsrätten taxeringsnämndens beskattningsåtgärder.

Föredraget 1993-06-16, föredragande Holmström,

målnummer 1014-1991

---

**Sökord:** Inkomst av näringsverksamhet; Inkomst av rörelse - försäljning av bebyggd tomt har inte ansetts ingå i tomtrörelse; Inkomstslag - tomtrörelse eller realisationsvinst (försäljning av bebyggd tomt)

**Litteratur:** SOU 1966:23, s. 311  
prop. 1967:153, s. 110-111, 144, 150

---