

SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 5 1978

Om beskattning av byggnadsrörelse — en rättsfallsöversikt

Av t f regeringsrättssekreteraren Hans Tegnander

Beskattning av byggnadsrörelse har i ett flertal rättsfall varit föremål för regeringsrättens bedömning. Detta kan särskilt sägas gälla frågan om fastighet skall anses vara omsättningstillgång. I denna artikel belyses detta. Vidare lämnas en redogörelse av fall där frågan om byggnadsrörelse förelegat eller ej varit uppe till prövning. Dessutom berörs även handel med fastigheter.

Innan artikeln blev färdig kom företagsskatteberedningens betänkande ut, SOU 1977:86. Betänkandet innehåller bl a en utmärkt sammanfattning av rättsläget beträffande beskattning av byggnadsrörelse. Endast ett fåtal av tidskriftens läsare har emellertid tillgång till betänkandet. Följande något mer utförliga rättsfallsöversikt kan kanske därför vara av intresse för läsekretsen.

Byggnadsrörelse

Det kan ibland vara svårt att avgöra om det rör sig om sådan yrkesmässig bedriven förvärvsverksamhet att det föreligger en byggnadsrörelse. Angående kravet på yrkesmässighet¹ har anförts att detta skall avse verksamhet, som bedrivs regelbundet med en viss grad av varaktighet eller att verksamheten bedrivs under så lång tid att man kan anse det vara ett "yrke" eller

¹ K G A Sandström Om beskattning av inkomst av rörelse 3:e uppl s 21 f. Welinder Beskattning av inkomst och förmögenhet 3:e uppl ("Welinder 1") s 103—104.

i vart fall en bisyssla, som inte är tillfällig. Med uttrycket förvärvsverksamhet torde även förknippas ett vinstsyfte dock utan krav på att verksamheten verkligen lämnar en vinst. Vidare krävs det för rörelse att verksamheten bedrivs självständigt.

Praxis visar att det inte ställts särskilt stora krav på byggnadsverksamhet för att denna skall hänföras till rörelse. Följande fall kan nämnas.

En f d mejerist hade inom en femårsperiod uppfört tre byggnader och avsåg att bygga ytterligare en. Han uppgav att han bott i den första jämte en av de övriga byggnaderna en kort tid, men att han sedan sålt dem. Han bodde fortfarande kvar i den tredje byggnaden medan den fjärde var en sommarstuga, som skulle uppföras på mark, som hans son arrenderade. Den skattskyldige hade endast utfört grov- och handräkningsarbete och i övrigt anlitat byggmästare. Han och byggmästaren hade tecknat en förbindelse med fackföreningen att arbetarna, som var sysselsatta vid bygget, skulle ha avtalsenliga löner. Regeringsrätten uttalade att med hänsyn till vad som i målet blivit upplyst om den bedrivna verksamheten med bebyggande och försäljning av fastigheter så måste inkomsten vid försäljning av fastighet utgöra inkomst av rörelse, RÅ 1939 ref 39.

Rättsfallet är inte helt ”rent” eftersom det också rörde sig om handel med fastigheter. Det visar dock att någon särskild yrkeskunnighet inte krävs för att byggnadsrörelse skall anses vara för handen.²

Ett annat fall gällde muraren F:s inkomsttaxering 1961, RÅ 1970 Fi 218.

F hade varit anställd hos olika byggmästare men under senare år drev han egen reparationsverksamhet i relativt ringa omfattning åt försäkringsbolag. För beskattningsåret uppgav F inkomst av verksamheten till 2 910 kr. Han hade 1939 köpt en fastighet om 2 500 kvm på vilken det fanns en mindre byggnad. Sedan han byggt om denna bodde han där fram till 1958. Han köpte 1953 en angränsande fastighet om 2 200 kvm, försedd med en bostadsbyggnad. Under 1957 byggde han om denna och flyttade dit påföljande år. Från den först inköpta fastigheten avstyckade F 1 000 kvm och uppförde 1959—1960 med hjälp av sina två söner en bostadsvilla om 108 kvm. Avsikten var att den ene sonen skulle bosätta sig där men denne flyttade till Australien. F sålde därför fastigheten 1960. Trots hans invändning att han varken före eller efter uppförandet av villan på egen tomt bedrivit byggnadsrörelse beskattades vinsten vid försäljningen som inkomst av rörelse. RR yttrade — att F under beskattningsåret såsom egen företagare bedrivit byggnadsverksamhet. Försäljningen är vid sådant förhållande och med hänsyn till övriga omständigheter att anse såsom ett led i byggnadsrörelse —.³

Vidare kan nämnas RÅ 1974 A 1007 där byggnadsrörelse ansågs föreliggande. Den skattskyldige hade under ettvarvt av åren 1932, 1937, 1945 och 1947 uppfört en villa. Dessa villor hade han sedan använt som bostad. I övrigt hade han förutom ett villabygge 1959 endast bedrivit rivningsverksamhet fram till 1960. Samma bedömning gjordes i ett förhandsbesked RÅ 1974 A 2049 där sökanden våren 1969 tillsammans med en kompanjon började verksamhet med i huvudsak fasadrenoveringar. Under vintermånaderna köpte de några fastigheter, som de renoverade och sedan sålde.

² jfr även RN 1963 nr 7:5. Ang byggnadsrörelse se även SOU 1977:86 s 302 f.

³ se även RÅ 1965 Fi 564; jfr RÅ 1962 Fi 788.

Däremot ansågs i RÅ 1957 Fi 2267 en byggnadssnickare, som med hjälp av tre anställda byggt ett enda hus, inte därigenom ha bedrivit byggnadsrörelse. Samma utgång blev det i följande ärende angående förhandsbesked.

En lantbrukare ägde och brukade en jordbruksfastighet om 55 ha åker och 67 ha skog. Han hade sidoinkomster genom uthyrning till sommargäster av iordningställda överloppsbyggnader. Han höll på att i egen regi med gårdens folk och med virke från egen skog uppföra tio sommarstugor. För att få medel till byggnationen hade han 1962 sålt dels 1,5 ha mark med byggnader från 1895 och dels 0,5 ha mark. Vidare avsåg han att sälja ytterligare ett markområde. I de två sista fallen omfattade försäljningen även av honom uppförda byggnader. Han skulle även bli leverera tryckvatten i nylagda ledningar samt bekosta dragning av elledningar. Ytterligare avstyckningar skulle inte ske inom överskådlig tid. Riksskattenämnden uttalade att de vidtagna åtgärderna inte innebar att han skulle anses driva rörelse. Regeringsrätten: ej ändring, en led skiljaktig, RN 1963 nr 3:6.

Byggnadsrörelse torde i regel anses föreligga oavsett anledningen till att verksamheten påbörjats. Uteslutet är dock inte att anledningen kan spela en viss roll, t ex om övriga omständigheter väger jämnt i ett indiciefall. — I RÅ 1966 Fi 855 hade en stadskamrer, som tillsammans med tre andra personer på grund av borgensåtagande övertagit en byggnadsfirmas rättigheter och skyldigheter enligt ett entreprenadkontrakt rörande lärarbostäder och pensionärshem, ansetts bedriva rörelse genom den övertagna verksamheten.

Aktiebolag

Om byggnadsrörelse bedrivs i form av aktiebolag kan detta medföra att aktieägare personligen anses driva sådan rörelse genom bolaget.

Så blir i allmänhet fallet om aktieägaren varit verksam i byggnadsbolaget. Hans privatägda fastigheter blir då i hans hand omsättningstillgångar eftersom han anses driva byggnadsrörelse genom bolaget. Dessa fastigheter drabbas m a o av ”byggmästarsmitta”.

A och B hade till 1947 varit anställda hos olika byggnadsföretag bl a som arbetsledare. De var sedan samma år anställda i ett byggnadsaktiebolag i vilket de vardera ägde hälften av aktierna. A var direktör och B arbetschef. De ansågs utöva yrkesmässig byggnadsrörelse genom aktiebolaget, RN 1958 nr 1:10.

I detta fall kunde någon tvekan knappast uppstå då aktieägarna vardera ägde hälften av aktierna och eftersom de även var aktiva inom företaget. 4

Detta förhållande bekräftas även av ett förhandsbesked, regeringsrättens dom den 1 juli 1976. Sökanden och hans son ägde vardera 44 procent av aktierna i ett byggnadsbolag. Resterande 12 procent ägdes av utomstående

⁴ se även RÅ 1969 Fi 1657, RÅ 1970 Fi 814, RÅ 1973 A 190, RÅ 1974 A 716 och A 869, RSV Dt 1976:16—17; RÅ 1963 Fi 176 där delägare inte hade majoritet men var bolagets VD.

personer (anställda). Sökanden ansågs bedriva byggnadsrörelse genom byggnadsbolaget.

Däremot kan det vara tveksamt vid mindre aktieinnehav och då delägarens aktiva insats är ringa eller ingen alls.

Två minderåriga barn ägde vardera 10 000 aktier av totalt 40 000 men med endast 1/10 röstvärde dvs 1 000 röster vardera av sammanlagt 22 000 röster. Resterande aktier ägdes av deras fader, som var byggnadsingenjör med 16 000 aktier och av en civilingenjör med övriga 4 000. Efter att ha konstaterat att barnen inte ägde annan fastighet än den som var aktuell genom förhandsbeskedet anförde regeringsrätten att barnens aktieinnehav i bolaget visserligen var betydande men att det med hänsyn till upplysta omständigheter ej kunde sägas bereda dem något väsentligt inflytande i bolaget, varför då de ej heller eljest ägnat sig åt byggenkap eller liknande förvärvsverksamhet, inte ansågs bedriva rörelse —, RN 1968 nr 6:3⁵

Samma bedömning och då med samma motivering gjorde regeringsrätten i RÅ 1972 Fi 689. Byggmästare A hade avlidit 1964 och hans hustru B 1969. Aktiebolaget C hade grundats 1952 av A och en annan byggmästare. Aktierna ägdes till hälften av arvingarna till A och B och till hälften av den andre byggmästaren och hans barn. Arvingarna ansågs ej bedriva byggnadsrörelse.

Om aktieägare är aktiv i rörelsen kan troligen även mindre innehav medföra ”byggmästarsmitta”. I RÅ 1974 A 1009 har ett aktieinnehav om 1/5 inneburit sådan ”smitta”.

Då omständigheterna är sådana att en person, som tidigare genom aktiebolag eller på annat sätt bedrivit byggnadsrörelse, senare endast är anställd i ett av hans hustru eller barn ägt aktiebolag kan han ändå anses driva byggnadsrörelse genom det nya bolaget. Man kan säga att han fortsätter verksamheten genom att i det senare bolaget bibehålla inflytandet över verksamheten.

En byggnadsingenjör hade från 1941 till 1945 arbetat vid olika byggnadsföretag. Från 1945 var han anställd i byggnadsaktiebolag i vilket han ägde hälften av aktierna och från 1948 samtliga aktier. År 1952 gjorde bolaget konkurs. Efter konkursen och fram till 1954 arbetade han för konkursförvaltaren och de borgensmän, genom vilkas försorg det största av bolagets byggnadsarbeten färdigställdes. Därefter var han anställd såsom företagsledare i ett aktiebolag där aktierna ägdes av hans hustru. Styrelsen bestod av byggnadsingenjören med hans hustru som suppleant. Han ansågs bedriva byggnadsrörelse inte bara genom sitt eget aktiebolag utan även alltså genom företag tillhörigt hans hustru, RN 1958 nr 3:3.⁶

Handel med fastigheter i samband med byggnadsrörelse

Även om fastighet inte utgör omsättningstillgång i byggnadsrörelse av den anledningen att byggmästaren inte bebyggt fastigheten eller utfört

⁵ se även RN 1963 nr 3:7. Jfr begreppet väsentligt inflytande i samband med företagsledare i fåmansbolag, prop 1975/76:79 s 73—74, RSV Dt 1976:35 s 2 och Eklund—Gustafson Nya regler för fåmansföretag s 23—25.

⁶ Riksskattenämnden har i RN 1956 nr 5:3b) gjort samma bedömning beträffande en sökande som tidigare bedrivit byggnadsarbeten i egen firma men som senare var anställd i ett av hans hustru och barn ägt byggnadsaktiebolag. Självfallet blir även aktieägarinna hustru smittad om hon tar aktiv del i rörelse; RÅ 1964 Fi 1033.

andra byggnadsarbeten eller avser att utföra sådana arbeten på densamma (jfr nedan) kan den komma att anses som omsättningstillgång i byggnadsrörelse därför att byggmästaren bedrivit handel med fastigheter. Därför kan det vara av intresse att rikta uppmärksamheten på några rättsfall angående handel med fastigheter. Sannolikt anses emellertid handel med fastigheter föreligga i samband med byggnadsrörelse vid mindre antal transaktioner än vad följande renodlade rättsfall visar. De faktorer som påverkar bedömningen i dessa fall är bl a förutom antalet köp och försäljningar även om dessa skett under sådana förhållanden att det är att anse som yrkesmässigt bedriven handel med fastigheter.^{6a}

I RÅ 1967 Fi 1446 köpte, bebyggde och sålde en fastighetsmäklare åren 1922—1926 tillsammans med byggmästare cirka tio fastigheter. Vidare köpte han 1927—1948 i vissa fall tillsammans med andra personer tolv och sålde nio fastigheter, varav många för att hjälpa kunder i trångmål. Dessutom sålde han sin villafastighet 1957. Han ansågs bedriva rörelse med hänsyn till köp och försäljningar 1922—1957. Samma utgång blev det i RÅ 1971 Fi 1609 där regeringsrätten uttalade att det var rörelse med hänsyn till det stora antalet transaktioner och övriga omständigheter. I detta fall hade en person från 1946 till 1965 köpt 20 fastigheter varav 18 under de senaste sju åren. Vidare hade han 1960—1966 sålt tio fastigheter, varav sex till utomstående och fyra till sitt eget aktiebolag, som hade till ändamål att förvalta, köpa och sälja fastigheter.

I RÅ 1969 Fi 767 var omständigheterna följande. J bedrev penningrörelse. Som säkerhet för lån hade han fått inteckningar i fast egendom. Under åren 1939—1958 hade han sålt cirka 30 fastigheter. Försäljningarna hade med få undantag skett genom att han övertagit fastigheterna för att skydda sina fordringar och därefter sålt fastigheterna. Han ansågs bedriva rörelse.

Den omständigheten att en fastighet sålts under expropriationshot förtar inte dess karaktär av lagertillgång, RÅ 1971 Fi 1611. Försäljningen gjordes 1961 av L, som bedrev färgaffär och som under 1959—1966 gjort 18 fastighetsköp. År 1962 sålde han andelar i ytterligare fem fastigheter.

I ett annat avgörande RRK R72 1:9 medförde försäljning av tio fastigheter under sexton år, varav åtta under de senaste fem åren, ej att handel med fastigheter ansågs föreligga. H ägde 1964 30 fastigheter, varav 21 var obebyggda. Han bedrev biografirörelse och Folkets hus. Han sålde fastigheter enligt

^{6a} Enligt förslag av Företagsskatteberedningen (SOU 1977:86 s 529—530) skall handel med fastigheter anses föreligga då någon driver verksamhet som avser försäljning av fastigheter, vilka anskaffats för yrkesmässig avyttring. Byggmästare skall anses driva sådan rörelse även när han tillsammans med hustru och hemmavarande barn under 16 år och i förekommande fall fåmansföretag under fem år avyttrat minst fem fastigheter, om lika stort antal fastigheter förvärvats under samma tidsperiod genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Rörelsen påbörjas i och med avyttringen av den femte fastigheten.

följande: en 1949, en 1950, en 1960, två tomter 1961, en 1963, en bebyggd fastighet och en tomt 1964 och två 1965. Han köpte vidare en tomt 1966. Som anledning till försäljningarna uppgav H likviditetssvårigheter. Regeringsrätten anförde som motivering det ringa antalet försäljningar och omständigheterna i övrigt.

I ett förhandsbesked avgjort av regeringsrätten den 4 februari 1976 har ett förhållandevis stort antal transaktioner ej ansetts innebära rörelse. Med hänsyn till de särskilda omständigheterna i målet finns det anledning till en utförligare redogörelse för dessa.

X uppgav att den nya lagen om lägsta godtagbara standard medförde att det måste vidtagas stora förbättringar på två hyresfastigheter, som hon ägde. Hon ansåg sig emellertid inte kapabel att genomföra ett sådant projekt utan ämnade i stället sälja fastigheterna. Hennes avsikt var att därefter köpa in moderna fastigheter, som hon skulle behålla. Om sitt fastighetsinnehav uppgav hon bl a följande. Den 1 januari 1966 hade hon tre hyreshus, en villa och en tomt. Efter den 1 januari 1966 hade hon köpt sex hyreshus och tre villor samt två sommarhus. Efter nämnda tidpunkt hade hon sålt sju hyreshus, tre villor och ett sommarhus. Ett av hyreshusen hade sålts för att få medel till reparationer på ett annat hyreshus. Det visade sig emellertid att medlen inte förslog till reparationskostnaderna varför X sålde denna fastighet. En annan hyresfastighet hade sålts samma år som den inköpts därför att X inte fått överta lånen. Försäljningspriset uppgick till samma belopp som inköpspriset. En annan hyresfastighet hade sålts därför att X inte förmått att genomföra lägsta godtagbara standard. En tillbytt villa hade sålts därför att den blivit för dyr att sätta i stånd. En villa hade sålts därför att familjen inte trivdes att bo i den. Ersättningsvillan såldes senare på grund av att den låg i ett svårt trafikstört område. Sommarhuset hade också sålts ur trivselsynpunkt. Tomten hade sålts till en son. — RSV:s majoritet ansåg att ifrågakvarande två fastigheter inte ingick i någon av sökanden bedrivna rörelse ——. RR: ej ändring.

Slutligen kan nämnas två rättsfall. I det ena RRK R75 1:51 hade en huvudaktieägare i tomtstyckningsbolag utköpt markområde som ingått i bolagets verksamhet och därefter sålt området. Han framhöll att han endast varit ombudsman i bolaget samt att han saknade praktiska kunskaper om tomtstyckningsverksamhet. Den verksamheten sköttes av annan person. Innehavet av aktierna var en ren kapitalplacering. Försäljningen ansågs inte hänförlig till av aktieägaren personligen, (som i övrigt inte bedrivit sådan rörelse), bedrivna tomtstyckningsrörelse eller rörelse avseende handel med fastigheter.

I RRK R76 1:66 fastslogs att om delägare i fastighetsförvaltande handelsbolag (eller kommanditbolag) bedriver handel med fastigheter kommer av bolaget ägd fastighet att ingå som omsättningstillgång i rörelsen oavsett att bolaget själv ej bedriver sådan rörelse. Detta får ses mot bakgrunden av att handelsbolag inte är särskilt skattesubjekt utan att dess vinst beskattas hos delägarna samt att handelsbolag är enkelbeskattat.

Omsättningstillgång?

Om fastighet skall betraktas som omsättningstillgång eller anläggningstillgång eller kanske privat kapitaltillgång vid sidan av rörelsen har betydelse

för skattekonsekvenserna. Försäljning och uttag av omsättningstillgång beskattas som inkomst av rörelse, medan sådan åtgärd med anläggningstillgång och privata fastigheter utanför rörelsen beskattas som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet dvs realisationsvinst. Som framgår av det följande är detta en sanning med modifikation.

Som omsättningstillgång i byggnadsrörelse betraktas främst fastighet på vilken byggmästaren eller hans företag uppfört byggnad eller utfört andra byggnadsarbeten.⁷ Även fastighet som köpts för att senare bebyggas ingår i gruppen omsättningstillgång. Samma gäller för fastighet där ex:vis saneringsarbeten avses skola utföras.

Samma inställning har regeringsrätten också då fråga är om en i byggnadsrörelse för stadigvarande bruk i egen rörelse bebyggd fastighet t ex verkstads- eller kontorsbyggnad. Sådan byggnad behandlas alltså som omsättningstillgång trots att den tjänar som anläggningstillgång i byggnadsrörelsen.⁸

Således ansågs i RÅ 1960 ref 40 fastighet med uppförd byggnad, som till hälften använts i en HSB-förenings rörelse som förrådsbyggnad, vara omsättningstillgång i denna rörelse. Samma utgång blev det i RN 1961 nr 4:2 beträffande uppförd verkstadsbyggnad med smides-, plåtslageri-, glasmästeri- och snickarverkstad ävensom förrådsbyggnad för en förenings byggnadsavdelning.

Det kan i detta sammanhang nämnas något om det fallet att byggmästares aktiebolag uppför byggnad åt honom till marknadspris. Eftersom beskattning upp till marknadspriset skett i byggnadsbolaget hävdas det understundom att fastigheten inte borde anses som omsättningstillgång trots att det egna bolaget bebyggt densamma. Så är emellertid ej fallet.

I RSV Dt 1976:16 hade byggmästares helägda aktiebolag uppfört byggnad på hans fastighet. Vid beräkning av byggkostnader gjordes ett administrationspåslag om åtta procent på direkta och indirekta kostnader med avdrag för arbeten utförda av underentreprenörer. Fastigheten ansågs vara omsättningstillgång i rörelse.⁹

⁷ Mutén Inkomst eller kapitalvinst ("Mutén) s 269; se även äldre rättsfall RÅ 1912 ref 171, RÅ 1931 Fi 1074. Senare praxis se utöver i artikeln redovisade fall även RÅ 1965 Fi 1006, RÅ 1970 Fi 1789, RÅ 1974 A 716. Jfr regeringsrådet Petréns kritik av rådande praxis redovisad bl a i RÅ 1974 A 1005. Företagsskatteberedningen (SOU 1977:86 s 526 f) föreslår en kodifiering av gällande praxis. Som omsättningstillgång skall räknas fastighet som förvärvats i och för rörelsen. Så skall anses om syftet med anskaffningen varit att upprusta, bebygga och avyttra fastighet samt när fastighet anskaffats för stadigvarande bruk i byggnadsrörelsen. Även i andra fall kan fastighet anses som omsättningstillgång om den varit föremål för omfattande arbeten i denna rörelse. Detta skall dock inte gälla för fastighet som förvärvats för att stadigvarande användas i jordbruk eller skogsbruk eller annan rörelse än byggnadsrörelse eller rörelse avseende handel med fastigheter.

⁸ Skattenytt 1961 s 337 (af Klercker), se även RÅ 1962 Fi 1107, RÅ 1965 Fi 725.

⁹ jfr RN 1965 nr 2:6 a och RÅ 1974 A 1009.

Om fastigheterna i sådant fall inte behandlas som omsättningstillgångar skulle värdestegringen kunna undgå beskattning.

Byggmästares bostadsbyggnad

Det har i ett flertal rättsfall gjorts gällande att byggmästares egen bostad borde betraktas som privat tillgång vid sidan av rörelsen eftersom sådan fastighet normalt ej anskaffas för att senare försäljas. Regeringsrätten har emellertid beträffande sådana fastigheter intagit samma ståndpunkt som för andra fastigheter.¹⁰ Dvs har byggmästaren byggt eller låtit bygga sin bostadsvilla torde den i regel anses som omsättningstillgång. Presumtionen kan naturligtvis brytas t ex om det visar sig att han byggt villan innan han börjat byggnadsrörelsen.

Bland senare rättsfall kan nämnas RÅ 1974 A 1007 där M 1951 köpte en fastighet som bostad till sig och familjen. På fastigheten utfördes omfattande reparationsarbeten. Fastigheten ansågs ingå i rörelsen som lagertillgång.¹¹ Samma gäller även om verksamheten i övrigt avser entreprenadarbeten¹² eller om kostnaderna för fastigheten inte bokförs i rörelsen.¹³ Så kan även vara fallet då endast främmande arbetskraft använts.¹⁴

I ett förhandsbesked, RÅ 1974 A 1346, uppgav X att han 1957 upphört att driva jordbruk och sålt sin jordbruksfastighet. Samma år köpte han en villa för 40 000 kr och 1958 ytterligare en. Han bosatte sig på den förstnämnda. På fastigheterna utförde han reparationsarbeten fram till dess han startade byggnadsverksamheten 1959. Rörelsen bestod i att han köpte tomter, uppförde villor och senare sålde dessa. Verksamheten bedrevs till 1967, varefter en del tomter såldes t o m 1973. På den villa där X bodde hade han lagt ner ungefär 35 500 kr, varav anslutningsavgifter 9 500 kr. Kostnaderna avsåg virke, färg, golvplattor mm. Arbetet hade X utfört själv. Endast vissa el- och rörarbeten hade utförts av underentreprenörer. Villan ansågs ingå i rörelsen.

Samma utgång blev det i regeringsrättens dom den 2 juni 1977 i mål nr 1522—1975. C hade 1963 låtit ett byggnadsbolag, vari han hade ett av-

¹⁰ Företagsskatteberedningen (SOU 1977:86 s 541—542) föreslår att en- och tvåfamiljsfastighet där byggmästaren varit mantalsskriven under minst 10 år skall kunna säljas utanför rörelsen. Har fastigheten ombyggs så mycket att detta föranlett eller skulle ha föranlett särskild fastighetstaxering börjar ny tioårsperiod löpa. Samma gäller om fastigheten nedskrivits i rörelsen. Ny period börjar först då nedskrivningen återförts till beskattning.

¹¹ se även RÅ 1950 Fi 500, RÅ 1967 ref 41, RÅ 1965 Fi 749—750, RÅ 1966 Fi 561, RÅ 1968 Fi 1001, RÅ 1970 Fi 813, RÅ 1972 Fi 355, RÅ 1974 A 716, A 869, A 1009, A 2049; RÅ 1970 Fi 815. I det senare fallet var fastigheten inköpt för 26 000 kr och reparerad för 50 000 kr.

¹² RÅ 1947 Fi 69, RÅ 1958 Fi 1713.

¹³ RÅ 1950 Fi 500, se även RÅ 1964 Fi 1509 och RÅ 1970 Fi 1256.

¹⁴ RÅ 1954 Fi 1148, jfr dock RR:s dom den 16 mars 1976 redovisad nedan.

görande inflytande, uppföra en villa på en av honom personligen ägd tomt. C hade inte bedrivit någon verksamhet vid sidan om bolaget. Han använde fastigheten som familjebostad till 1973 då den såldes. Försäljningen beskattades som inkomst av rörelse. En led var skiljaktig.

Däremot har i RÅ 1965 Fi 564 en uppförd villa inte ansetts ingå i rörelsen. Den skattskyldige hade tidigare varit banarbetare vid SJ och hantverksföreståndare vid sjukhus. Denna senare tjänst innehade han även beskattningsåret 1958 jämsides med byggnadsrörelsen, vilken uppgavs ha påbörjats 1953. Villan hade uppförts 1946—1948. Denna utgång motiverades av regeringsrätten med förutom att fastigheten anskaffats uteslutande för bostad åt byggmästaren och hans familj även med att förvärvet skett flera år innan byggnadsrörelsen inleddes och ej heller i övrigt något förhållande visats föreligga på grund varav fastigheten kunde anses ha utgjort tillgång i rörelsen.

I ett mål angående förhandsbesked med dom den 16 mars 1976 har regeringsrätten ansett villa ej vara omsättningstillgång i rörelse. Omständigheterna var följande.

Under senare hälften av 1950-talet startade det av X hälftenägda aktiebolaget A sin verksamhet som bestod i konstruktion och försäljning av större byggnadsdetaljer till industri- och hallbyggnader. Materialet levererades från legotillverkare och materialgrossister. Något år senare startade delägarna i A det fristående bolaget B, med uppgift att montera de av A levererade konstruktionerna på av beställarna färdigställda grundkonstruktioner. Sistnämnda bolag arbetade som underentreprenör. Efter ytterligare några år köpte A en skärgårdsfastighet, som styckades till fritidsfastigheter. Husen byggdes och såldes helt i A och B:s regi. Dessutom byggde A och B fritidshus på ett tiotal andra tomter. Efter ytterligare några år såldes båda bolagen till ett byggnadsföretag. — Under åren 1960—1961 uppförde X i egen regi en villa i en förort till Stockholm. Vid uppförandet hade inte något av bolagen varit inblandad ej heller någon av bolagens personal. Vid ifrågasatt försäljning ansågs villan inte som omsättningstillgång.

Rörelse påbörjad eller ej

Av det tidigare anförda framgår att presumtionen är att fastighet utgör lagertillgång om byggmästaren utfört arbete på fastigheten. Presumtionen kan såsom nämnts brytas om särskilda omständigheter föreligger t ex när arbetet utförts innan rörelsen börjat. Det kan dock — särskilt när den skattskyldige tidigare varit verksam inom byggnadsbranschen — vara svårt att avgöra när rörelsen egentligen påbörjats, vilket följande rättsfall visar.

X hade 1933 bildat en fastighetsförening där han ägde samtliga andelar. Föreningen köpte i januari 1944 en tomt och uppförde under januari—september samma år med X som byggmästare ett bostadshus. X var anställd som arbetschef hos olika byggnadsföretag fram till 1947, då han började bygga villor. RN ansåg att andelarna var s k varuandelar i den av X bedrivna byggnadsrörelsen. RR: ej ändring, RN 1955 nr 5:5.

N hade 1938 köpt och bebyggt en fastighet där han sedan bott i en lägenhet fram till 1945. Byggnadsrörelsen uppgavs ha påbörjats cirka två år efter det att byggnaden uppförts. Firman registrerades 1941. Fastigheten upptogs från början i rörelsens räkenskaper. KR ansåg att fastigheten var omsättningstillgång i rörelsen. RR: ej ändring. RÅ 1968 Fi 1321.

A:s numera avlidne fader uppförde 1935 en fastighet, som delvis utnyttjades som kontor i

rörelsen och delvis disponerades av A:s moder. Fadern hade varit anställd till 1939, då han uppgavs ha påbörjat byggnadsrörelsen. Efter det att fadern avlidit bedrev A tillsammans med modern byggnadsrörelsen. KR uttalade att fastigheten på grund av omständigheterna i målet ej kunde anses vara omsättningstillgång i rörelse. RR: ej ändring, RÅ 1967 Fi 1447.

I ett senare förhandsbesked, RÅ 1974 A 1346, hade X 1957 upphört med att driva jordbruk. Han köpte en villa i november 1957 och en i juli 1958. Han bosatte sig på den förstnämnda fastigheten. På båda utförde han reparationsarbeten fram till dess han startade byggnadsverksamheten 1959. Denna bedrevs till 1967 och bestod i att X köpte tomter och uppförde villor som senare såldes. Den villa där han bodde ansågs ingå i rörelsen.

I detta sammanhang kan regeringsrättens dom den 30 december 1977 i mål nr 733—1975 nämnas. Målet kommer att refereras. J arbetade som byggnadssnickare från 1945 till 1959 då han startade en byggnadsrörelse. Denna ombildades 1966 till aktiebolag. J köpte 1945 fastigheterna Graniten nr 26 och nr 27. Han bodde på Graniten nr 26 till 1947 då han flyttade in i en nyuppförd byggnad på Graniten nr 27. J bodde på denna fastighet till 1965 då den såldes. Graniten nr 26 användes för uthyrning under åren 1947—1965. Därefter revs byggnaden. J uppförde tillsammans med sin son en ny villa, som blev färdig 1966. J bodde i denna till 1969 då den såldes. Han gjorde gällande att — för det fall försäljningen skulle anses ingå i rörelsen — fastigheten tillförts byggnadsrörelsen först 1965 då uthyrningen upphörde och byggnaden revs. Regeringsrätten fann emellertid att J vid byggnadsrörelsens påbörjande 1959 innehade fastigheten i syfte att därpå utföra byggnadsarbeten. Man konstaterade vidare att J under åren 1965 och 1966 låtit riva ned byggnaderna på fastigheten och verkställa nybyggnad på densamma. Fastigheten betraktades såsom omsättningstillgång i rörelsen alltsedan rörelsen påbörjades.

Bebyggd fastighet

Fastighet som inköpts bebyggd och där några byggnadsarbeten inte utförts av byggmästaren eller hans företag torde inte utgöra omsättningstillgång i rörelsen. Detta under förutsättning att fastigheten såsom ex:vis saneringsfastighet ej heller anskaffats eller innehafts med avsikt att på denna senare utföra sådant arbete. Bedrivs även handel med fastigheter kan dock även bebyggd fastighet därigenom bli omsättningstillgång i sådan rörelse.

I RÅ 1951 ref 22 hade en byggmästare i Malmö köpt en fastighet i Lund. Någon byggnadsverksamhet hade inte utförts på byggnaden. Vid försäljning av fastigheten ansågs denna inte ingå i byggnadsrörelsen.¹⁵ Omständighe-

¹⁵ se även RÅ 1961 Fi 1390, RÅ 1969 Fi 1723, RÅ 1970 Fi 1791, RÅ 1970 Fi 816; se RN 1962 nr 7:3 och RÅ 1973 A 190 där det syns som om bl a en fastighet, vilken inköpts bebyggd, ansetts vara omsättningstillgång.

terna tydde på att det närmast varit fråga om en spekulationsaffär utan samband med byggnadsrörelsen.

Obebyggda tomter

Om någon bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter skall — enligt punkt 2 fjärde stycket av anvisningarna till 27 § KL — försäljning av byggnadstomt anses ingå i den övriga verksamheten om inte tomtrörelsen utgör den huvudsakliga verksamheten.

Stadgandet avser sådana fall då någon — som bedriver byggnadsrörelse eller t ex handel med fastigheter — därjämte säljer tomtmark i mindre omfattning. Den som driver byggnadsrörelse på en fastighet och dessutom säljer tomter kan alltså inte under åberopande av den s k fjortontomtersregeln få de fjorton första tomtförsäljningarna beskattade enligt reglerna för realisationsvinst samtidigt som byggnadsverksamheten rörelsebeskattas. Detta hindrar dock inte att, om tomtmarken köpts innan byggnadsrörelsen börjat, tomtmarkens ingångsvärde räknas upp efter index för tiden fram till byggnadsrörelsen börjat.¹⁶

Även enligt tidigare rättspraxis kunde emellertid obebyggd tomt ingå som omsättningstillgång i byggnadsrörelse.¹⁷ Avgörande torde ha varit om tomten anskaffats som ett led i denna rörelse. Se t ex RÅ 1942 Fi 669 där en byggmästare köpt ett markområde i syfte att bebygga detta. Eftersom tomterna på grund av byggnadsförbud inte kunde bebyggas såldes området efter tio år. Till följd av att tomterna uppenbarligen köpts som ett led i rörelsen beskattades vinsten.

Motsvarande bedömning har gjorts i RSV Dt 1976:17 där sökanden genom köp i februari 1952 förvärvade två tomter A och B, vilka låg bredvid varandra. På B uppförde ett av honom tillsammans med annan person ägt byggnadsaktiebolag 1959 och 1960 en affärs- och bostadsfastighet till gängse pris, medan A fortfarande var obebyggd. Tomten A ansågs ha förvärvats i syfte att användas i ett av sökanden genom aktiebolag bedriven byggnadsrörelse.

Om tomt inte innehas som ett led i byggnadsrörelse, i vilken det ej heller förekommer någon yrkesmässig fastighetshandel och där det inte pågår byggnadsverksamhet på fastigheten eller där tomten av annan liknande anledning inte kan anses vara omsättningstillgång i byggnadsrörelse bör det finnas utrymme för att betrakta sådan tomt som en privat kapitaltillgång utanför byggnadsrörelsen. För att bedöma beskattningen vid en eventuell försäljning får man därför avgöra om fastigheten ingår i tomtrörelse och då om det är enkel eller kvalificerad sådan.

¹⁶ prop 1967:153 s 160—162.

¹⁷ RÅ 1959 Fi 797, RÅ 1963 Fi 176; jfr RN 1956 nr 4:8 och RRK R74 1:48.

A drev sedan 1920-talet byggnadsrörelse, numera i ett av honom och hans son ägt aktiebolag B. År 1952 ärvde A efter sin moder ett hemman. Fastigheten hade brukats av hans föräldrar under hela deras innehavstid och A hade vuxit upp på fastigheten. Då den tillföll A, behöll han den som fritidsfastighet. Efter det att skogsskiftet överförts till annan ägare bestod fastigheten numera endast av s k gårdsskiftet om ca 0.84 ha. På detta låg de gamla bostadsbyggnaderna samt en uthusbyggnad. Fastigheten hade under senare tid tomtindelats och bestod nu av åtta tomter. På en av dessa Y var de gamla byggnaderna belägna. Tomterna var numera vid fastighetstaxering upptagna som annan fastighet och var för sig åsatta taxeringsvärde. De gamla byggnaderna hade efter A:s förvärv restaurerats, men därvid hade A anlitat företagare på platsen och således icke sin rörelse. RSV:s nämnd för rättsärenden uttalade efter att ha konstaterat att Y inte var omsättningstillgång i byggnadsrörelsen eller i någon av A bedriven handel med fastigheter att "frågan huruvida den tilltänkta försäljningen av fastigheten skall anses ingå i någon av A bedriven tomtrörelse skall bedömas enligt bestämmelserna i p 2 2 st av anv till 27 § KL. Vid tillämpning av nämnda bestämmelser finner nämnden att fastigheten ingår i tomtområde av endast åtta tomter samt att fastigheten vid sådant förhållande för närvarande icke utgör omsättningstillgång i tomtrörelse . . ." Nämnden förklarade att om A sålde Y till någon med vilken han inte var i intressegemenskap skulle beskattning ske som för realisationsvinst. RR: ej ändring, RÅ 1974 A 122.

I RÅ 1970 Fi 816, som avser taxering innan de nya bestämmelserna om tomtrörelse infördes, hade den skattskyldige, som tidigare bedrivit byggnadsrörelse, 1929 av sin moder köpt två bebyggda fastigheter. År 1965 sålde han en del av den ena fastigheten. Regeringsrätten ansåg att eftersom han inte utfört något arbete av beskaffenhet att hänföras till byggnadsrörelse på fastigheten så fanns det ej skäl att anse det sålda markområdet vara omsättningstillgång i den tidigare bedrivna byggnadsrörelsen.

Reparationsarbeten m m

En annan fråga är om fastighet som inköpts bebyggd utan avsikt att senare ingå i rörelsen genom reparationsarbeten eller underhåll kan komma att ingå som omsättningstillgång i rörelsen. Eftersom varje avgörande i sådant fall får en utpräglad karaktär av bedömning av det enskilda målets särskilda omständigheter är det inte möjligt att ange några belopp eller andra faktorer som ensamt bestämmande för målets utgång.

Ett aktiebolag X, som inte var ett fåmansbolag, bedrev byggnadsverksamhet genom entreprenadarbeten. Bolaget ägde samtliga aktier i fastighetsbolag Y, vars enda tillgång var en fastighet, som X disponerade som huvudkontor. Fastigheten hade köpts bebyggd för 900 000 kr. Bortsett från en del justerings- och ändringsarbeten hade byggnaderna använts i väsentligt oförändrat skick. Under de 12 år som fastigheten innehafts hade tak och garage till en mindre gårdsbyggnad justerats och kompletterats. Dessutom hade några provisoriska lätta mellanväggar uppsatts. Sammanlagda värdet av dessa arbeten var 126 470 kr, varav enligt X en betydande del utförts av fristående entreprenörer. RN fann att aktierna i fastighetsbolaget inte utgjorde omsättningstillgång. RR: utan bifall, RÅ 1964 ref 10.

Bland de fall där ombyggd eller reparerad fastighet betraktats som omsättningstillgång kan nämnas följande förhandsbesked.

Tre byggmästare köpte 1953 tillsammans med sju andra personer, samtliga tio var medlemmar i en hantverksförening, en fastighet för 285 000 kr. Fastigheten förvaltades av delägarna som en självständig förvaltningsenhet helt skild från deras rörelser. På fastigheten hade efter förvärvet utförts arbeten för sammanlagt 475 835 kr, varav 344 303 kr avsåg ombyggnad och 131 532 kr avsåg reparationer. Ombyggnadsarbetena gällde inläggning av centralvärme, installation av hiss, omdisponering av vissa lägenheter för att uppnå större antal rumsenheter för en i fastigheten sedan gammalt bedriven hotell- och pensionatsrörelse samt omdisponering av andra våningen i gatubyggnaden till kontorslokaler. Byggnadsarbeten hade av de tre byggmästarna eller deras företag utförts för respektive 181 019 kr, 3 628 kr och 6 192 kr. Kostnaderna för arbetena hade debiterats efter vid varje särskilt tillfälle gällande marknadspriser. RN fann att byggmästarnas andelar skulle anses vara omsättningstillgång i deras rörelse, varför deras andel av köpeskillingen vid en försäljning av fastigheten utgjorde för dem skattepliktig inkomst av rörelse. RR: ej ändring, RN 1965 nr 2:6a

Eftersom stora ombyggnads- och reparationsarbeten utförts för belopp överstigande köpeskillingen kan det i och för sig inte ha varit någon tvekan om att fastigheten skulle anses vara omsättningstillgång i byggmästares rörelse. Däremot kan det tyckas något mer tveksamt att andelarna ansetts vara omsättningstillgång även för de två byggmästare som utfört arbeten för endast 3 628 kr och 6 192 kr. Det är möjligt att man i detta fall gjort en gemensam bedömning för alla tre byggmästarna.

I två fall 1974 har regeringsrätten på samma sätt ansett byggmästares fastighet, som använts som hans egen bostad och som inköpts bebyggd men där senare reparationsarbeten utförts, vara omsättningstillgång. I RÅ 1974 A 1007 hade ombyggnadsarbeten gjorts för 125 000 kr och i RÅ 1974 A 1346 förbättringsarbeten utförts för ca 35 500 kr på en villa som inköpts för 40 000 kr. Samma gäller i RN 1963 nr 3:7 beträffande inredningsarbeten och RÅ 1972 Fi 690 angående underhållsarbeten. I de två senare fallen saknas uppgift om hur omfattande dessa arbeten varit.

Jordbruksfastighet

Har jordbruksfastighet anskaffats för byggnadsrörelse blir även sådan fastighet lagertillgång i denna rörelse. Så ansåg majoriteten i RÅ 1971 Fi 1601—1602 där en jordbruksfastighet inköpts för att utnyttjas för permanent bebyggelse, trots att det framkommit att någon bebyggelse inte torde komma tillstånd förrän framdeles.

I RÅ 1971 Fi 272 hade E, som bedrev byggnadsrörelse, först uppgivit att en jordbruksfastighet anskaffats för exploatering. Senare framkom dock att E vid ansökan om förvärvstillstånd anfört att han skulle bedriva jord- och skogsbruk. Någon ansökan om exploatering hade inte inkommit till länsarkitektkontoret. Länsarkitekten hade uppgivit att sådan inte kunde ske inom överskådlig framtid. Regeringsrätten ansåg att fastigheten varken förvärvats

för att ingå i byggnadsrörelsen eller senare haft samband med denna, varför den inte kunde anses vara omsättningstillgång i rörelsen.¹⁸

Fråga om byggnadsverksamheten upphört

Har en fastighet en gång fått karaktär av omsättningstillgång kommer den i framtiden att förbli sådan hos byggmästaren. Försäljning eller uttag även lång tid efter det att själva byggnadsverksamheten upphört beskattas därför som inkomst av rörelse.¹⁹ Följande rättsfall kan nämnas.

Byggmästaren J hade bedrivit byggnadsrörelse som entreprenad- och reparationsverksamhet till i september 1930 då han lade ned verksamheten. Under åren 1931—1932 hade han köpt tre tomter. På dessa uppförde han 1931—1933 tre byggnader. Därefter hade han köpt ytterligare några fastigheter men ej bedrivit någon byggnadsverksamhet utan endast förvaltat fastigheter. Eftersom J såsom byggmästare yrkesmässigt uppfört byggnader på de först köpta fastigheterna beskattades en försäljning 1949 av två sådana fastigheter som inkomst av rörelse oavsett att han inte bedrivit någon byggnadsverksamhet sedan 1933, RA 1955 ref 18.²⁰

Bland senare rättsfall kan nämnas RA 1974 A 1006 där H hade bedrivit byggnadsverksamhet fram till 1955. En försäljning 1966 beskattades som inkomst av rörelse.

Grunden till att en omsättningstillgång i byggmästarens hand bibehåller sin karaktär av lagerfastighet är att någon beskattning inte sker i samband med att fastigheten tas i anspråk för uthyrning eller som egen bostad.²¹ För att byggmästarens egen arbetsinsats och vinst inte skall undgå taxering måste han beskattas vid försäljning eller uttag av sådan fastighet. Därigenom beskattas emellertid även värdestegring — efter det att byggnadsverksamheten avslutats — som inkomst av rörelse.²²

Är avskattning tillåten?

Med avskattning förstås att dold reserv i omsättningstillgång beskattas i samband med att skattskyldig upphör med aktiv rörelseverksamhet men bibehåller omsättningstillgångar som förvaltningsobjekt. I Kölen-fallet, RA 1958 ref 61, tilläts avskattning vid övergång från penningrörelse till förvaltning av värdepapper. Det kan ifrågasättas om utgången i Kölen-fallet överensstämmer med nu gällande rätt. I vart fall är enligt min uppfattning avskattning inte tillåten i byggnadsrörelse.

Visserligen föreslog utredningen om översyn av bestämmelserna om sär-

¹⁸ se även RA 1951 Fi 635 där stora kostnader nedlagts på åbyggnader; RA 1971 Fi 1598.

¹⁹ Mutén s 272—273.

²⁰ se även RA 1954 Fi 1148, RN 1957 nr 2:6, RA 1959 Fi 798, RA 1970 813 och 1256. Frågan om rörelse skall anses ha upphört kommer ibland upp i samband med frågan om rätt till nedskrivning av fastigheter. Se t ex RA 1969 Fi 209. Annan utgång i RA 1970 Fi 1791. Det kan ifrågasättas om sistnämnda fall, som ej var enhälligt, är representativt. Jfr SN 1976 s 234—235.

²¹ K G A Sandström Om beskattning av inkomst av rörelse 3:e uppl s 5, RA 1909 ref 22, Mutén s 271—272.

²² jfr Mutén s 277—281.

skild skatteberäkning för ackumulerad inkomst att man skulle införa möjlighet till avskattning i byggnadsrörelse.²³ Dep chefen överlät till skatteflyktskommittén att utreda detta.²⁴ Frågan om avskattning togs sedan upp av skatteflyktskommittén,²⁵ vars förslag i denna del inte föranledde någon lagstiftning.

Ytterligare belägg för påståendet att avskattning inte är tillåten i byggnadsrörelse torde vara regeringsrättens skrivsätt i ett mål angående förhandsbesked, RÅ 1963 Fi 175 (se även Sv Skattetidning RR-utslag 1963 s 4—5). I detta fall medgav visserligen RN avskattning, men sedan sökanden anfört besvär hos regeringsrätten angående beräkning av fastighetens värde fann dess majoritet inte skäl att i anledning av besvären göra ändring i RN:s förhandsbesked. Givetvis är det vanskligt att tolka kryptiska skrivsätt i domar, men det är svårt att frigöra sig från tanken att majoritetens skrivsätt innebär ett underkännande av möjligheten till avskattning i en av byggmästaren själv bedriven byggnadsrörelse.

Däremot är det kanske inte uteslutet att s k avskattning kan vara tillåten i samband med omstrukturering inom koncern då aktier ändrar karaktär från lager- till organisationsaktie. (jfr SN 1971 Olsson s 159—160). Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden lär ha godkänt möjlighet till avskattning i ett sådant fall. Eftersom ärendet ej fördes vidare till regeringsrätten kan emellertid någon slutsats ej dras av detta avgörande.

Byggmästare avliden

Beskattning i samband med dödsfall har tidigare behandlats i Skattenytt, 1977 s 329 (Bylin). Det finns därför inte anledning att nu närmare beröra dessa frågor. Sammanfattningsvis gäller följande.

Vad som tillfaller någon genom arv är inte skattepliktig inkomst. Inte heller medför arvskifte någon inkomstbeskattning.²⁶ Om dödsboet skiftas och fastighet tillfaller delägare, som inte bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, blir sådan fastighet inte lagerfastighet.²⁷ Vinst vid fram-

²³ SOU 1961:56 s 49—54.

²⁴ prop 1962:114 s 71—72.

²⁵ SOU 1963:52 s 120—122, 146—149, 182—183.

²⁶ SOU 1963:52 s 139—143, 149—155. Skatteflyktskommittén föreslog beskattning av den dolda reserven i samband med att tillgång bl a genom arv övergick till annan. Förslaget medförde ej någon lagstiftning (prop 1966:85 s 21).

²⁷ se även RN 1957 nr 4:2a), RÅ 1962 Fi 152 och Fi 788, RN 1963 nr 3:7 RÅ 1972 Fi 689; Skattenytt 1959 s 165—167 (Bylin) och Skattenytt 1960 s 359 (Mutén). — Enligt förslag av Företagsskatteberedningen (SOU 1977:86 s 541 f) skall arvlåtarens lager av fastigheter även i arvtagarens ägo anses som omsättningstillgång. Arvtagaren övertar lagret till arvlåtarens restvärde och rörelsebeskattas för ev vinst vid försäljning. Arvtagarna bör, om de så önskar, kunna avskatta lagret till marknadsvärde dock lägst anskaffningsvärdet. Från dessa regler föreslås undantag för en- och tvåfamiljsfastighet där arvlåtaren varit mantalsskriven under minst fem år före dödsfallet och där någon nedskrivning eller omfattande ombyggnad ej heller skett under samma period.

tida försäljning beskattas som realisationsvinst. Bedriver emellertid delägare sådan rörelse betraktas fastigheten som omsättningstillgång i hans rörelse.²⁸ Om dödsboet innan arvskifte eller bodelning fortsätter rörelsen kommer denna att beskattas på samma sätt som före dödsfallet. Det innebär bl a att försäljning av omsättningstillgång beskattas som inkomst av rörelse.²⁹ I RÅ 1973 A 190 belyses dessa förhållanden. Omständigheterna var följande.

Byggmästare C avled 1971. Dödsbodelägare var hustrun A och sonen B. I boet fanns en fastighet X och hälften av fastigheten Y. Andra hälften ägdes av sonen. Dessutom fanns 200 aktier i fastighetsaktiebolaget Z. Övriga aktier ägdes av sonen med 2 000 och av sonens tre barn med vardera 600 aktier. X köptes 1939 och bebyggdes samma år av C. Detta år var det sista som C bedrev någon byggnadsverksamhet. Y förvärvades bebyggd 1954 och var C:s sista fastighetsförvärv. Hustrun hade inte varit verksam i rörelsen eller i Z. Sonen var anställd i Z som verkställare och arbetsledare sedan 1944 och fram till C avled då han blev bolagets ledare. Dödsboet hade inte bedrivit någon rörelse. RSV:s nämnd för rättsärenden fann att C bedrivit byggnadsrörelse samt att X och hälften av Y utgjort omsättningstillgång i denna rörelse. Nämnden förklarade att om dödsboet sålde nämnda fasta egendom utgjorde köpeskillingen skattepliktig intäkt av rörelse för dödsboet. Vidare fann nämnden att A, såvitt visats, icke bedrivit byggnadsrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter och att egendom i A:s hand icke hade karaktär av omsättningstillgång i rörelse. Nämnden fann dock att B bedrev byggnadsrörelse genom Z och att egendomen i hans hand fick anses ha karaktär av omsättningstillgång. På besvär av B lämnade RR besvären utan bifall.

I ett annat fall RÅ 1972 Fi 689 uppkom samma fråga, som tidigare berörts under aktiebolag, nämligen om dödsbodelägarers innehav av aktier i bolag, som bedriver byggnadsrörelse, kan medföra "byggmästarsmitta".

Byggmästare A hade avlidit 1964 och hans hustru B 1969. A efterlämnade fyra av honom 1954—1961 uppförda hyresfastigheter. Efter hans frånfälle hade ingen annan verksamhet bedrivits av B och dödsboen än förvaltning av bostadsbeståndet. Andelarna i samtliga fastigheter hade skiftats den 1 jan 1970. Arvingarna hade preliminärt enats om att från den 1 jan 1971 till aktiebolaget C överlåta samtliga utskiftade fastighetsandelar mot marknadsmässigt vederlag. C hade grundats 1952 av A och en annan byggmästare och ägdes till hälften av arvingarna till A och till hälften av den andre byggmästaren och hans barn. C bedrev främst fastighetsförvaltning men även byggnadsverksamhet. Efter 1964 hade C färdigställt två hyresfastigheter. RR: "Av handlingarna i målet framgår att arvingarna efter A och hans hustru tillsammans har ett betydande antal aktier i C. Med hänsyn till vad som upplysts i målet kan emellertid detta aktieinnehav icke sägas bereda arvingarna något väsentligt inflytande i bolaget, och de kan icke på grund av aktieinnehavet anses bedriva byggnadsverksamhet eller liknande verksamhet. Arvingarna har ej heller eljest personligen eller genom dödsboen bedrivit byggnadsverksamhet eller liknande verksamhet". Efter skiftet ansågs därför andelarna ej vara omsättningstillgång i någon byggnadsrörelse.

Lageraktier och organisationsaktier i byggnadsrörelse

Lageraktier

En byggmästares eller ett byggnadsaktiebolags aktier i ett bolag som äger och förvaltar fastigheter i och för byggmästarens eller byggnadsbola-

²⁸ se även RÅ 1966 Fi 257, RN 1959 nr 3:8 och RÅ 1963 Fi 176.

²⁹ se även RÅ 1966 Fi 561, RÅ 1968 Fi 1322; Skattenytt 1967 s 412 f (Walberg).

gets rörelse hör i regel till kategorin lageraktier. Detsamma gäller andelar i fastighetsförening. Aktierna i lagerbolaget utgör substitut för fastigheter.³⁰ Lagerbolagets fastigheter kan vara bebyggda av byggmästaren/byggnadsbolaget eller avsedda att bebyggas t ex råmark. Lagerbolaget driver inte byggnadsrörelse eller handel med fastigheter.

Byggmästaren eller byggnadsbolaget bedriver byggnadsrörelse. Dessa beskattas alltså för inkomst av rörelse t ex vid försäljning av omsättningsfastigheter. De beskattas också för inkomst av rörelse om de säljer lageraktier eftersom dessa är substitut för fastigheter. Byggnadsbolaget beskattas även för utdelning på lageraktierna. Bolaget kan skriva ned sina omsättningsfastigheter och lageraktier (8 st punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL).

Som nämnts driver lagerbolaget inte byggnadsrörelse eller handel med fastigheter för egen del. Om lagerbolaget säljer någon av sina fastigheter beskattas detta alltså för inkomst av realisationsvinst. Lagerbolagets fastigheter är ju obesmittade. Till skillnad från byggnadsbolaget får lagerbolaget inte skriva ned sitt innehav av fastigheter.

I fallet RÅ 1970 ref 46 ägde ett byggnadsaktiebolag ett dotterbolag med enda uppgift att förvalta rivningsfastigheter. Till en av fastigheterna hade moderbolaget flyttat sitt huvudkontor. I målet uppkom bl a frågan om aktierna i dotterbolaget hade karaktär av lageraktier. Oaktat moderbolagets huvudkontor var beläget i byggnad på en av dotterbolagets fastigheter ansåg regeringsrätten, med hänsyn till arten av moderbolagets rörelse och beskaffenheten av dotterbolagets fastighetsinnehav som helhet betraktat, att aktierna i dotterbolaget utgjorde omsättningstillgång för moderbolaget.

Moderbolaget skulle köpa ut en del av dotterbolagets fastighetsbestånd för ett pris som understeg marknadsvärdet. Eftersom lageraktierna utgjorde omsättningstillgång i moderbolagets rörelse förklarade regeringsrätten att moderbolaget skulle beskattas för skillnaden mellan fastigheternas marknadsvärde och köpeskillingen. Moderbolaget ansågs å andra sidan äga rätt till avdrag för den nedskrivning av värdet av aktierna i dotterbolaget som föranleddes av dotterbolagets ändrade ställning efter försäljningen av fastigheterna.

I samband med transaktioner mellan byggnadsbolag och fastighetsförvaltande bolag uppkommer frågan hur stor del av aktierna eller andelarna som byggnadsrörelsen skall inneha för att dessa skall anses vara omsättningstillgång i rörelsen. Det har anförts att det borde krävas åtminsto-

³⁰ K G A Sandström Beskattningen vid aktieutdelning s 384—386 Skattenytt 1971 s 147 (Olsson); se även RÅ 1955 Fi 773—774, RN 1955 nr 5:5, RN 1956 nr 4:8, RÅ 1957 Fi 639—640, 675, RÅ 1962 Fi 1107, RÅ 1969 Fi 965, RÅ 1974 A 669, RN 1960 nr 4:6a), RÅ 1969 Fi 386. De två senare fallen avser handel med fastigheter.

ne röstmajoritet.³¹ Det har även hävdats att det möjligen, med utgångspunkt från definitionen på kapitalplaceringsaktier, skulle räcka med 25 procent av röstvärdet.³² Det torde dock i brist på närmare bestämmelser härom vara svårt att ange viss procent av röstvärdet som ensamt avgörande. I stället får man troligen på sedvanligt sätt göra en bedömning av omständigheterna i det enskilda fallet och på grundval därav bedöma om innehavet är så stort att byggmästaren eller hans företag kan utöva ett inflytande i fastighetsbolaget eller föreningen. Det torde, dock inte krävas att det rör sig om ett bestämmande inflytande. Därvid skulle förutom egna röstvärdet även kunna beaktas ex:vis antalet övriga ägare, deras röstvärde och inbördes relationer mellan delägarna.

Organisationsaktier

Organisationsaktier eller dito andelar utgör i regel substitut för rörelse eller rörelsegren, som byggnadsbolaget eller byggmästaren driver genom organisationsbolaget. Byggnadsbolaget är inte skattskyldigt för utdelning på organisationsaktier enligt huvudregeln. Härifrån finns dock följande två undantag i första och femte stycket 54 § KL.

Om byggnadsbolaget är ett vitt fåmansbolag eller ett flermansbolag fordras det för skattefrihet att byggnadsföretaget har minst 25 % av röstetalet för aktierna. Är så inte fallet måste byggnadsbolaget göra sannolikt att innehavet av aktierna i organisationsbolaget betingats av rörelsen.

För den händelse att byggnadsbolaget är ett svart fåmansbolag krävs det att byggnadsbolagets aktieinnehav överstiger 50 % av röstetalet för hela aktiestocken.

Organisationsaktierna utgör anläggningstillgång för byggmästaren/byggnadsbolaget. Någon rätt till nedskrivning av aktiernas värde föreligger inte i vidare mån än vad som kan vara tillåtet enligt punkt 6 av anvisningarna till 29 § KL. I praktiken innebär detta att förlust inte anses kunna konstateras förrän aktierna sålts eller organisationsbolaget likviderats. (Rättsfall betr organisationsaktier se RN 1960 nr 4:6b, RN 1962 nr 2:9 och RN 1968 nr 7:4).

Syftet med avsnittet om lageraktier och organisationsaktier är endast att ge en summarisk översikt. För den som vill skaffa sig djupare kunskaper hänvisas till civilekonomen Bror Olsons artikel i Skattenytt 1971 s 147. Olsons artikel innehåller en inventering och ingående analys av beskattningsfrågorna i samband med byggnadsföretagens innehav av aktier. Vad Olsson skrev 1971 står sig ännu.

³¹ K G A Sandström Beskattningen vid aktieutdelning s 386—387.

³² Skattenytt 1971 s 155 (Olsson).