

# SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 10 1981

---

## Nya regler för pågående arbeten, byggnadsrörelse och handel med fastigheter

*Av departementsrådet Stig von Bahr*

### 1 Inledning

Som redovisats i en översiktlig artikel i denna tidskrift (SN 1981 s 215 ff) har riksdagen i våras fattat beslut om ganska omfattande ändringar på företagsbeskattningens område (prop 1980/81, SkU 25 och 47, SFS 1981:295 — 304). Ändringarna gäller bl a den skattemässiga behandlingen av pågående arbeten, byggnadsrörelse och handel med fastigheter. I det följande lämnas en redogörelse för dessa delar av lagstiftningsarbetet.

### 2 Pågående arbeten

#### 2.1 Allmänna principer

Med pågående arbete menas vanligen ett vid beskattningsårets utgång inte avslutat uppdrag som en näringsidkare åtagit sig att utföra för annans räkning. Uppdraget kan avse enbart tjänsteprestationer men det kan också vara förutsatt att uppdragstagaren — exempelvis en hantverkare eller en byggmästare — skall tillhandahålla materiella tillgångar. Avser uppdraget en materiell produkt brukar dock begreppet pågående arbete reserveras för de fall då

423

äganderätten till produkten ligger hos uppdragsgivaren. Övergår äganderätten till den färdiga produkten först när arbetet är slutfört används i regel inte beteckningen pågående arbete utan produkter under tillverkning eller liknande uttryck. I fråga om sistnämnda slag av tillgångar gäller de allmänna reglerna om varulager i näringsverksamhet.

Om ett uppdrag påbörjas och avslutas under ett och samma beskattningsår uppkommer normalt inte några särskilda problem i skattehänseende. Arvodet för uppdraget skall tas upp som intäkt och samtliga kostnader är avdragsgilla. Är arbetet inte slutfört vid beskattningsårets utgång måste emellertid ställning tas till hur de inkomster och utgifter, som uppdraget medför, skall fördelas mellan det löpande beskattningsåret och kommande år. Den skattskyldige måste med andra ord periodisera uppburna förskott och dellikvider samt utgifter för arbete och material på ett godtagbart sätt. Resultatredovisningen blir givetvis ofta helt missvisande om utgifterna dras av fortlöpande medan inkomsterna tas upp först när uppdraget är slutfört.

Pågående arbete förekommer hos praktiskt taget varje företag som åtar sig uppdrag för annans räkning. Det är mot denna bakgrund överraskande att bokföringslagen (BFL) inte innehåller någon definition av begreppet pågående arbete. I BFL finns inte heller några bestämmelser om hur pågående arbeten skall värderas. Posten pågående arbeten saknas också i BFL:s schema för hur ett företags balansräkning skall ställas upp. I redovisningssammanhang har pågående arbeten betecknats som en branschspecifik post som kan ses som en mellanform av lager och fordringar.

Även kommunalskattelagen (KL) har hittills saknat regler om hur pågående arbeten skall värderas. RSV har dock utarbetat anvisningar för bl a byggnads- och anläggningsföretag.

Uttryckliga regler om pågående arbeten har nu införts i en ny punkt, 3 a, av anvisningarna till 41 § KL. En utgångspunkt i den nya lagstiftningen är att ett system skall gälla för arbeten som utförs på löpande räkning och ett annat för arbeten som utförs till fast pris. Ett arbete anses utfört på löpande räkning om ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande fastställs på grundval av ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och — i förekommande fall — den skattskyldiges faktiska utgifter för arbetet. Faller ett pågående arbete inte in under denna definition anses det utfört till fast pris.

Utförs ett pågående arbete på löpande räkning skall intäktsredovisningen ske i takt med faktureringen. Värdet av arbetet vid räkenskapsårets utgång behöver inte redovisas som tillgång i bokslutet.

I fråga om pågående arbeten som utförs till fast pris skall värdet av nedlagda kostnader aktiveras i bokslutet medan mottagna ersättningar skuldförs. I byggnads- och anläggningsrörelse godtas den i räkenskaperna godtagna värderingen om värdet av arbetena inte tas upp till lägre belopp än 85 % av de direkta kostnaderna. Hantverks- och konsultföretag skall aktivera samtliga di-

rekta kostnader men har rätt till grundavdrag motsvarande ett basbelopp.

Det är givet att en intäktsredovisning som följer faktureringen kan leda till en annan periodisering av resultatet än om direkta kostnader aktiveras och mottagna ersättningar skuldförs. Det är därför viktigt att kunna skilja mellan löpande räkning och fast pris. Vad som utmärker löpande räkning är att uppdragsgivaren bär det ekonomiska ansvaret för att arbetet tar längre tid eller kräver mer eller dyrbarare material än parterna ursprungligen räknat med. Saken kan också uttryckas så att den enda risk som uppdragstagaren tar vid löpande räkning är att uppdragsgivaren saknar betalningsförmåga. Av detta följer att reglerna om löpande räkning inte blir tillämpliga om parterna träffat ett avtal som innebär att ersättningen per tidsenhet i väsentlig omfattning ändras om arbetet tar längre tid än beräknat eller om totalkostnaden av annan anledning blir betydligt större än vad parterna ursprungligen räknat med. Däremot får förekomsten av vitesklausuler på grund av förseningar eller brister i det utförda arbetet inte i sig till konsekvens att ett uppdrag förändrar karaktär från löpande räkning till fast pris.

Med en uppdragstagares faktiska utgifter för arbetet avses i första hand utgifter för material o d. Som faktiska utgifter räknas vidare ersättningar för arbete som utförs av annan än uppdragstagaren, t ex arvoden till underentreprenörer som den skattskyldige anlitar.

Det för arbete på löpande räkning bestämda systemet — resultatredovisning i takt med faktureringen — är betydligt enklare att tillämpa än om värdet av pågående arbeten skall aktiveras. Det har därför ansetts motiverat att låta skattskyldiga, vars verksamhet är av begränsad omfattning, använda sig av reglerna för löpande räkning även i fråga om arbeten som utförs till fast pris. Denna valfrihet gäller skattskyldiga som enligt 1 § BFL inte är skyldiga att upprätta årsbokslut, dvs för enskilda näringsidkare i vars verksamhet den årliga bruttoomsättningen normalt understiger ett belopp motsvarande 20 gånger basbeloppet. För tydlighets skull bör betonas att valfriheten i fråga om beskattningsmetod är begränsad till arbeten som utförs till fast pris. Reglerna för fast pris kan således aldrig användas på uppdrag som utförs på löpande räkning.

## **2.2 Arbete på löpande räkning**

Som framgått av det föregående skall den som utför arbete på löpande räkning ta upp fakturerade belopp som intäkt. Utgifter i samband med uppdraget behandlas på vanligt sätt. Detta innebär att exempelvis utgifter för löner och material dras av omedelbart medan eventuella anläggningstillgångar dras av genom årliga värdeminskningssavdrag.

En undantagslös koppling mellan faktisk fakturering och beskattningen har emellertid ansetts kunna leda till alltför stora skattekrediter och alltför stort

utrymme för resultatutjämnning. Av den anledningen har en särskild skatteflyktsregel införts som tar sikte på skattskyldiga som medvetet senarelägger sin fakturering. Skatteflyktsregeln är tillämplig om den skattskyldige i betydande omfattning underlåtit att fakturera belopp som enligt god redovisningssed hade kunnat faktureras. Är så fallet skall som intäkt tas upp det belopp som skäligen bort faktureras.

I propositionen framhålls att skatteflyktsregeln skall ges ett mycket begränsat tillämpningsområde. Regeln bör t ex inte användas mot en skattskyldig som rutinmässigt sänder ut fakturor en gång i månaden eller kvartalet. En överenskommelse om att delfakturering inte skall förekomma utan att slutfaktura skall sändas ut först när arbetet är slutfört bör enligt budgetministern i normalfallet inte heller föranleda något ingripande från taxeringsmyndigheternas sida.

En intäktsredovisning som sker i takt med faktureringen torde ytterst sällan leda till att det redovisade resultatet blir högre än det verkliga resultatet. Det kan emellertid inte helt uteslutas — t ex om faktureringen av någon anledning kommit att avse ännu inte utfört arbete — att en ovillkorlig koppling mellan fakturering och beskattning kan komma i konflikt med BFL:s principer. Med stöd av en särskild jämningsregel får därför inkomsten i dessa undantagsfall i skälig utsträckning jämkas nedåt.

### 2.3 Arbete till fast pris

Ett varuproducerande företag får avdrag för kostnader för bl a material, insatsvaror och arbetslöner. Som intäkt skall redovisas likvider för sålda varor och värdet av lagret vid beskattningsårets utgång (lagrets ingående värde blir i praktiken en avdragspost). Den i räkenskaperna gjorda värdesättningen på lagret godtas i skattehänseende om lagret inte tas upp till lägre belopp än 40 % av anskaffningsvärdet eller, om återanskaffningsvärdet är lägre, 40 % av sistnämnda värde. För egentillverkade tillgångar skall — enligt en uttrycklig regel i punkt 2 av anvisningarna till 41 § KL — som anskaffningsvärde anses direkta tillverkningskostnader (materialkostnader och arbetslöner) ökade med ett tilllägg som svarar mot en skälig del av de indirekta tillverkningskostnaderna.

Den skattemässiga behandlingen av pågående arbeten som utförs till fast pris överensstämmer i princip med vad som gäller för lagertillgångar. Samtliga driftkostnader dras sålunda av på vanligt sätt medan värdet av arbetena vid beskattningsårets utgång skall redovisas som tillgång. För pågående arbeten har dock nedskrivningsutrymmet lagts på en lägre nivå. I fråga om byggnads- och anläggningsföretag godtas, som nyss nämnts, den i räkenskaperna gjorda värderingen endast om arbetena tas upp till lägst 85 % av de direkta kostnaderna. Den tillåtna reserveringen utgör alltså summan av de indirekta kostnaderna och 15 % av de direkta kostnaderna. Hantverks- och konsultföretag måste ta upp pågående arbeten till lägst 100 % av de direkta kostnaderna.

Från detta belopp medges dock av praktiska skäl ett grundavdrag motsvarande ett basbelopp. Grundavdraget får dock inte överstiga storleken av de aktiverade direkta kostnaderna.

Det kan förekomma att den som utför ett arbete till fast pris uppstår olika slag av a-contobetalingar. En sådan betalning skall inte redovisas som intäkt utan som en skuld till den för vars räkning arbetet utförs.

Det förhållandet att en reserveringsnivå valts för byggnads- och anläggningsföretag och en annan — och oftast lägre — för hantverks- och konsultföretag gör att gränsen mellan de båda företagsgrupperna kan vara av betydelse. I en motion (1980/81:1160) framhölls att propositionen inte gav klart besked om huruvida företag inom exempelvis måleri-, glasmästeri-, värme och sanitetsbranscherna omfattades av de förmånligare reserveringsreglerna för byggnads- och anläggningsrörelse. Motionärerna menade att ingenting i propositionen gav antydning om att det varit regeringens avsikt att begränsa de reserveringsmöjligheter dessa branscher redan hade enligt RSV:s anvisningar. I motionen yrkades därför att sådana branscher skulle få samma reserveringsmöjligheter som företag inom byggnads- och anläggningsindustrin. Liknande synpunkter framfördes av några intresseorganisationer i en skrivelse till skatteutskottet.

Utskottet avstyrkte emellertid bifall till motionen. Som skäl anfördes att reserveringsmöjligheterna i hantverks- och konsultbranscherna syntes bli tillräckliga genom förslagen i propositionen. Utskottet hänvisade i detta sammanhang till den nyligen införda möjligheten att göra avsättning till resultatutjämningsfond och till att de indirekta kostnaderna för hantverks- och konsultföretag kunde beräknas vara relativt höga. Riksdagen delade utskottets uppfattning.

Av det anförda framgår att endast byggnads- och anläggningsföretag i egentlig mening får ta upp pågående arbeten så lågt som till 85 % av de direkta kostnaderna. Bedriver ett och samma företag såväl egentlig byggnadsrörelse som t ex målerirörelse gäller 85 %-gränsen för byggnadsverksamheten medan 100 %-gränsen (och grundavdraget) får tillämpas på måleriverksamheten.

Till direkta kostnader bör enligt propositionen räknas bl a kostnader för material och insatsvaror samt löner och andra ersättningar till anställda som är verksamma med arbetet i fråga (jfr begreppet direkta tillverkningskostnader vid lagervärderingen). Som direkt lönekostnad räknas även socialförsäkringsavgifter och andra lönebikostnader för nu nämnd personal. Arvoden till eventuella underentreprenörer och konsulter ingår också bland de direkta kostnaderna. Typiska indirekta kostnader är allmänna administrationskostnader inkl lön m m till kontors- och förrådspersonal, värdeminskning och underhåll av byggnader, maskiner och andra inventarier samt ränte- och försäkringskostnader.

Enligt en uttrycklig regel skall värdet av den skattskyldiges egen arbetsinsats

— detta gäller enskilda företagare — inte räknas som direkt kostnad. Detsamma gäller arbete som utförs av den skattskyldiges make eller barn under sexton år. Är uppdragstagaren ett handelsbolag skall som direkt kostnad inte heller anses värdet av arbetsinsats som utförs av delägare i bolaget. Däremot skall lön som betalas till företagsledaren i ett fåmansföretag behandlas på samma sätt som lön till andra anställda i företaget.

Den omständigheten att värdet av en egenföretagares egen arbetsinsats inte skall aktiveras torde medföra att åtskilliga fria yrkesutövare, t ex advokater, konsulter och konstnärer, inte behöver redovisa pågående arbeten som tillgång i sina bokslut. Allmänna kontorsomkostnader — inkl lön till sekreterare — torde nämligen i regel räknas som indirekta kostnader. Saknar egenföretagaren annan anställd personal inskränker sig därför aktiveringsplikten till direkta utlägg i samband med uppdraget. Värdet av sådana utlägg — avseende uppdrag som inte är slutredovisade vid beskattningsårets utgång — torde ofta understiga grundavdraget.

En minskning av värdet av pågående arbeten kan — i likhet med en lagerminskning — ge upphov till en upplösning av tidigare gjorda reserveringar. För företag med varulager finns med tanke på situationer av detta slag sedan länge en särskild regel, vanligen kallad supplementärregel I. Med stöd av denna regel kan ett företag basera nedskrivningen på lagrets medelvärde vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren. En motsvarande regel har införts i fråga om pågående arbeten i byggnads- eller anläggningsrörelse. Som påpekas i propositionen kan företagets val av redovisningsmetod, närmare bestämt om de indirekta kostnaderna redovisas öppet eller inte, i viss mån påverka tillämpningen av supplementärregeln.

För varuproducerande företag gäller att en avsättning till resultatutjämningsfond begränsar utrymmet för lagernedskrivning. Vidare skall frågan om supplementärregel I får tillämpas i princip bedömas på koncernnivå. Innebörden av det sistnämnda är att lagret skall värderas enligt en och samma metod av samtliga företag inom koncernen (punkt 2 sjunde stycket av anvisningarna till 41 § KL). Nu nämnda restriktioner gäller inte i fråga om pågående arbeten. Det är således inget som hindrar att ett byggnadsföretag får avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond samtidigt som de pågående arbetena tas upp till 85 % av de direkta kostnaderna. Hinder möter inte heller att byggnadsföretaget värderar pågående arbeten med stöd av supplementärregel I medan andra företag inom samma koncern tillämpar huvudregeln.

En särskild skatteflyktsregel har ansetts nödvändig för företag som åtagit sig att till fast pris utföra uppdrag för ett närstående företags räkning. Denna skatteflyktsregel, som beskrivs relativt utförligt i propositionen (se särskilt s. 222 och 223), tar exempelvis sikte på det fallet att ett byggnadsföretag träffar avtal med sitt dotterföretag om att detta skall utföra vissa arbeten till fast pris. Dotterföretaget behöver inte intäktsredovisa mottagna a-contoersättningar

men beloppen torde i allmänhet vara omedelbart avdragsgilla för moderföretaget. Om moderföretaget utför sitt arbete på löpande räkning skall detta företag å sin sida inte ta upp något värde av pågående arbeten. A- contobetalingen, som med hänsyn till intressegemenskapen mellan företagen saknar egentlig ekonomisk betydelse, kan därför medföra en omotiverad skattecredit för koncernen. I en situation av detta slag skall — såvida anledning finns att anta att de generella värderingsbestämmelserna utnyttjats för att bereda obehörig skatteförmån — värdet av de pågående arbetena hos berörda företag beräknas efter skälig grund.

Som påpekats i det föregående finns det en särskild skatteflyktsregel för företag som utför ett uppdrag på löpande räkning och som av skatteskal senarelägger sin fakturering. Motsvarande gäller i fråga om uppdrag till fast pris såvida företaget i betydande omfattning underlåter att slutredovisa belopp som enligt god redovisningssed hade kunnat slutredovisas. Det kan framhållas att ett ingripande med stöd av dessa förseningsregler bör baseras på en totalbedömning. Det synes med andra ord rimligt att låta t ex en i och för sig otillåten senareläggning av faktureringen passera utan åtgärd om värdet av arbeten på löpande räkning är obetydligt jämfört med arbeten till fast pris (och sistnämnda arbeten redovisas korrekt). Likaså bör även ett mycket långt dröjsmål med slutredovisningen av ett arbete till fast pris kunna tolereras om en betydligt större volym arbeten på löpande räkning intäktsredovisas i takt med godtagbar fakturering.

Det nu sagda gäller förseningsreglernas tillämpningsområde. En annan sak är vad som gäller om ett företags redovisning av pågående arbeten i annat hänseende strider mot de nya reglerna. Vad händer exempelvis om ett byggnadsföretag, som utför arbeten till fast pris, värderar sina pågående arbeten till endast 70 % av de direkta kostnaderna eller om ett konsultföretag intäktsredovisar uppdrag på löpande räkning först när de fakturerade beloppen betalas? I detta sammanhang måste man beakta reglerna om kvittning mellan olika balansposter i punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL (se Herrlins artikel SN 1981 s. 263). Enligt dessa regler har den skattskyldige normalt rätt att kvitta en undervärdering av pågående arbeten mot exempelvis outnyttjad lagernedskrivning. En otillåten värdering av pågående arbeten behöver således inte med nödvändighet föranleda en höjning av företagets taxering. Någon motsvarande kvittningsrätt föreligger dock inte om ett företag underlåtit att intäktsredovisa fakturerade belopp avseende uppdrag på löpande räkning. Här torde den skattskyldige vara hänvisad till att försöka få taxeringsmyndigheterna att godta att ett ändrat bokslut läggs till grund för taxeringen.

Det kan inträffa att ett uppdrag, som den skattskyldige åtagit sig att utföra till fast pris, kräver väsentligt längre arbetsinsats eller väsentligt högre materialkostnader än denna räknat med. Följden kan bli att den skattskyldige inte får någon som helst täckning för sina indirekta kostnader och att de direkta

kostnaderna endast delvis täcks av den överenskomna ersättningen. I situationer av detta slag leder en aktivering av de direkta kostnaderna till att det redovisade resultatet av det pågående arbetet blir bättre än det verkliga resultatet. Detta strider mot god redovisningssed. Med stöd av en jämningsregel får därför värdet — och därmed inkomsten — av den skattskyldiges pågående arbeten jämkas nedåt om den skattskyldige kan göra sannolikt att summan av de aktiverade beloppen — i förekommande fall efter grundavdrag — överstiger motsvarande delar av kontraktssummorna.

### 3 Byggnadsrörelse och handel med fastigheter

#### 3.1 Allmänna synpunkter

Den skattemässiga bedömningen av byggnadsverksamhet och handel med fastigheter har hittills — i likhet med vad som gällt pågående arbeten — i väsentliga hänseenden varit överlämnad till de rättstillämpande myndigheterna. I KL och andra skatteförfattningar har sålunda funnits endast ett fåtal regler som direkt tar sikte på sådan verksamhet. Vad som krävs för att någon skall anses bedriva byggnadsrörelse eller fastighetshandel sägs inte. Regler saknas vidare om när en viss fastighet skall anses utgöra omsättningstillgång i rörelse. Utrymmet för nedskrivning är i många hänseenden också oklart liksom vad som händer när en fastighet, som är omsättningstillgång, övergår till ny ägare genom t ex arv.

I brist på uttrycklig lagreglering har det, som nyss antytts, blivit en uppgift för skattedomstolarna att dra upp riktlinjerna för den skattemässiga behandlingen av byggnadsrörelse och handel med fastigheter. Domstolarnas praxis är dock mycket omfattande och inte sällan svår att tolka. Detta har gett upphov till viss osäkerhet om det gällande rättsläget. Med tanke bl a på de betydande värden det kan vara fråga om är denna osäkerhet ofta mycket besvärande. Att märka är också att den sedan lång tid tillbaka höga inflationstakten gör att en försäljning ofta träffas av långt högre skatt om vinsten skall beskattas som inkomst av rörelse än om realisationsvinstreglerna är tillämpliga.

Genom den nya lagstiftningen har uttryckliga regler införts om byggnadsverksamhet och handel med fastigheter. Trots att det nya regelsystemet är relativt detaljerat vore det dock felaktigt att påstå att samtliga problem blivit föremål för lagstiftning. Åtskilliga frågor måste liksom hittills få sin lösning i praxis. Förhoppningsvis kommer dock de nya reglerna att underlätta rättstillämpningen och därmed minska riskerna för rättsförluster eller obehöriga skattevinster på dessa områden.

De nya reglerna har tagits in i bl a två nya punkter, 3 och 4, av anvisningarna till 27 § (företvarande punkt 3 har döpts om till punkt 5) och genom ändringar i punkt 1 av anvisningarna till 28 § och i punkt 3 av anvisningarna till 41 § KL. I det följande avser jag att först behandla gränsdragningen mellan

omsättningsfastigheter och andra fastigheter, närståendes fastighetsinnehav samt innehav av aktier och andelar i fastighetsförvaltande företag. Därefter redovisas de nya reglerna om uttagsbeskattning och avskattning och rätten till resultatutjämnning och konsolidering. Avslutningsvis tar jag upp några frågor i samband med övergången till det nya regelsystemet.

## **3.2 Fastigheter som omsättningstillgång i rörelse**

### **3.2.1 Byggnadsrörelse**

Begreppet byggnadsrörelse är liksom hittills odefinierat. Till skillnad mot tidigare innehåller den nya lagstiftningen däremot uttömmande regler om när en fastighet, som förvärfvas av någon som bedriver byggnadsrörelse, skall anses smittad av rörelsen och därmed få karaktär av omsättningstillgång i rörelsen. Huvudregeln är att varje fastighet, som förvärfvas av denna kategori rörelseidkare, blir omsättningstillgång under förutsättning att förvärvet skett genom köp, byte eller därmed jämförligt fång (angående arv, gåva och andra benefika fång se nedan 2.3.5). Från denna huvudregel finns dock tre undantag.

Det första undantaget gäller fastigheter som uppenbarligen anskaffats för stadigvarande användning i jordbruk, skogsbruk eller rörelse som bedrivs av förvärvaren. Fastigheter som skall utnyttjas som anläggningstillgång i denna typ av näringsverksamhet omfattas alltså inte av smittan. Detta innebär bl a att realisationsvinstreglerna skall tillämpas vid en framtida försäljning. Framhållas bör att fastigheten blir anläggningstillgång även om den är avsedd att användas i byggnadsrörelsen. Bedömningen av om en fastighet skall anses utgöra anläggningstillgång eller inte påverkas inte av att den skattskyldige utför byggnadsarbete i egen regi på fastigheten. En annan sak är att omfattningen av egna byggnadsarbeten kan vara en faktor att beakta när taxeringsmyndigheterna tar ställning till syftet med förvärvet.

Det andra undantaget från huvudregeln om smitta är att förvärvet avser en villafastighet som uppenbarligen skall stadigvarande användas som bostad åt förvärvaren. I uttrycket ”stadigvarande användas som bostad” ligger inte ett krav på att den inköpta fastigheten måste bli förvärvarens permanentbostad. Fråga kan också vara om ett — eller undantagsvis ytterligare något — fritidshus. Det avgörande är att den nye ägaren, såvitt kan bedömas, avser att använda fastigheten som bostad under avsevärd tid framöver.

En fastighet kan förvärfvas för flera olika ändamål. Den skattskyldige har exempelvis för avsikt att använda en del av en nyförvärvad fastighet i sin rörelse medan återstoden av fastigheten skall hyras ut till utomstående. En av den skattskyldige ägd fritidsfastighet kan vidare i viss utsträckning utnyttjas för annat än bostadsändamål eller för bostadsändamål men av andra än den skattskyldige. I situationer av detta slag skall enligt uttalanden i propositionen den förvärvade fastigheten anses som omsättningstillgång såvida det inte är uppenbart att fastigheten till huvudsaklig del är avsedd för det kvalificerade

ändamålet. En fastighet som dels skall användas som anläggningstillgång i den skattskyldiges rörelse, dels hyras ut, bör alltså behandlas som anläggningstillgång endast om minst omkring 75 % av fastigheten kan anses avsedd för rörelsen.

Det tredje och sista undantaget från huvudregeln är att det framstår som uppenbart att fastighetsförvärvet saknar samband med den av den skattskyldige bedrivna byggnadsrörelsen. I propositionen anförs att tillämpningen av denna bestämmelse bör grundas på en helhetsbedömning.

### 3.2.2 *Handel med fastigheter*

Företagsskatteberedningen föreslog att en skattskyldig, som under en femårsperiod köpt och sålt minst fem fastigheter, skulle presumeras driva handel med fastigheter. Någon sådan definition har inte tagits med i det nya regelsystemet. Liksom hittills får det ankomma på skattedomstolarna att fastställa var gränsen går mellan handel med fastigheter och sådana fastighetstransaktioner som inte ingår som ett led i rörelse. Regler har däremot införts för bedömningen av om en fastighet, som förvärfvas av någon som bedriver fastighetshandel, skall anses smittad av rörelsen. Dessa regler överensstämmer i allt väsentligt med vad som föreskrivits för byggnadsrörelse. Huvudregeln är att varje fastighet, som genom köp, byte eller därmed jämförligt fång förvärfvas av någon som bedriver handel med fastigheter, blir att anse som omsättningstillgång. Undantag görs dock — på samma sätt som beträffande byggnadsrörelse — för fastigheter som anskaffas för att stadigvarande användas i jordbruk, skogsbruk eller rörelse som bedrivs av förvärvaren eller som är avsedda att stadigvarande användas som bostad åt förvärvaren. Däremot har byggnadsrörelsereglernas tredje undantag — förvärv som uppenbarligen helt saknar samband med byggnadsrörelsen — inte någon motsvarighet för handel med fastigheter. En regel av detta slag i fråga om fastighetshandel ansågs nämligen kunna leda till alltför stora tillämpningssvårigheter.

### 3.3 **Närståendes fastighetsinnehav m m**

Jag har i de två närmast föregående avsnitten behandlat smittans omfattning i de fall då en skattskyldig, som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, förvärvar en fastighet genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Nu är det ofta inte så enkelt att fastigheten förvärfvas av just den som bedriver rörelsen. Förvärvet kan ha skett av någon anhörig till rörelseidkaren eller av något av honom eller anhöriga ägt företag. Det kan också förhålla sig så att rörelsen bedrivs av företaget medan fastigheterna förvärfvas av företagets ägare. I det nya regelsystemet finns — till skillnad mot tidigare — uttryckliga regler som tar sikte på situationer av detta slag. Med tanke på att fastighetsinnehav och verksamhet kan vara uppdelade på en mängd olika rättssub-

jekt har det inte gått att undvika att reglerna blivit ganska komplicerade.

Vad gäller rörelsesmittans övergång till närstående bör till en början omtalas att makes fastighetsförvärv skall jämföras med fastigheter som förvärvas av rörelseidkaren själv. Den starka ekonomiska gemenskap som i allmänhet råder inom äktenskapet har sålunda ansetts tala för att makarna i detta sammanhang behandlas som en enhet. Förvärvet medför att maken själv blir att betrakta som rörelseidkare såvida inte fastigheten används för något av de undantagna ändamålen eller — såvitt gäller byggnadsrörelse — det är uppenbart att fastigheten saknar samband med rörelsen. Det bör emellertid betonas att smittan överförs från den som bedriver rörelsen till dennes make endast om den sistnämnde förvärvar en fastighet genom köp, byte eller därmed jämförbart fång. Förvärv genom t ex gåva eller bodelning under äktenskapets bestånd medför alltså inte någon spridning av smittan.

Har smitta överförs till make anses denne som rörelseidkare så länge omsättningsfastigheten finns kvar, dvs även om äktenskapet skulle upphöra. Detta medför i sin tur att en fastighet, som förvärvas efter det att äktenskapet upplösts, kan smittas såvida rörelsen inte dessförinnan upphört genom att samtliga omsättningsfastigheter överlåtits.

Regler har vidare införts om smitta mellan fåmansföretag och företagsledaren i företaget. Sålunda gäller att en fastighet, som förvärvas av företagsledaren i ett sådant företag, blir omsättningstillgång om fastigheten skulle ha utgjort omsättningstillgång om den i stället hade förvärvats av företaget. Det samma gäller om fastigheten förvärvats av företagsledarens make.

Det kan förekomma att den som — direkt eller genom ett företag — driver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter låter sitt barn förvärva en fastighet som vid eget förvärv hade blivit omsättningstillgång. Fråga uppkommer då om fastigheten i barnets hand skall anses utgöra omsättningstillgång eller inte. Den nya lagstiftningen innehåller inte några regler om detta. Någon smitta övergår således inte automatiskt från föräldrarna till barnet utan den av barnet förvärvade fastighetens ställning i skattehänseende får bedömas med ledning främst av barnets syfte med förvärvet. Vid denna bedömning kan dock självfallet föräldrarnas befattning med fastigheten vara av betydelse.

Det bör framhållas att ett fåmansföretag, som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, kan smitta företagsledaren eller dennes make endast om någon av makarna förvärvar en fastighet genom köp, byte eller därmed jämförbart fång. En fastighet som förvärvas genom arv, gåva eller annat benefikt fång kan alltså inte bli omsättningstillgång endast av den anledningen att fåmansföretaget bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Betonas kan vidare att den av företagsledaren — eller dennes make — förvärvade fastigheten inte blir smittad av företagets rörelse om fastigheten inte skulle ha blivit omsättningstillgång om rörelsen drivits direkt av förvärvaren. Den omständigheten att ett fåmansföretag bedriver byggnadsrörelse medför exem-

pelvis inte att en villafastighet, som företagsledaren köper som permanent bostad åt sig och sin familj, anses utgöra omsättningstillgång i rörelse.

Om en skattskyldig, som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, överför sitt fastighetsinnehav till ett särskilt bolag (ekonomisk förening) uppkommer ofta frågan om hur aktierna eller andelarna i det fastighetsförvaltande företaget skall behandlas i skattehänseende. Ställning kan också behöva tas till om de av företaget ägda fastigheterna skall anses utgöra omsättningstillgångar eller anläggningstillgångar.

I KL har hitintills saknats föreskrifter om hur aktier, andelar och fastigheter skall beskattas i nu angivna situationer. I praxis har aktier och andelar i fastighetsförvaltande företag ansetts utgöra omsättningstillgångar om de innehafs av skattskyldiga, som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, om aktie- eller andelsinnehavet kan ses som ett substitut för direktägda fastigheter. Vid avyttring av aktierna eller andelarna har därför inkomsten beräknats enligt rörelsereglerna trots att aktie- eller andelsinnehavet företagsekonomiskt närmast haft karaktären av anläggningstillgång.

Om det fastighetsförvaltande företaget är ett aktiebolag — eller undantagsvis en ekonomisk förening — torde vanliga regler ha gällt vid den skattemässiga behandlingen av företagens fastigheter. Dessa har således, i enlighet med vad som allmänt gäller för förvaltningsföretags egendom, behandlats som anläggningstillgångar. Förvaltas fastigheterna av ett handelsbolag har däremot skattedomstolarna i några fall ansett att såväl andelarna som de av bolaget ägda fastigheterna utgjort omsättningstillgångar i byggnadsrörelsen eller fastighetshandeln. Denna inställning får bl a ses mot bakgrunden av den enkelbeskattningsprincip som tillämpas i fråga om handelsbolags inkomster.

Det nya regelsystemet innebär i stort sett en kodifiering av nuvarande rättspraxis. Sålunda skall aktier eller andelar, som företagsledaren i ett fastighetsförvaltande fåmansföretag eller dennes make innehar i företaget, anses som omsättningstillgångar såvida företagens fastigheter skulle ha utgjort omsättningstillgångar om de innehafs direkt av aktie- eller andelsägaren. Motsvarande gäller även i andra situationer då intressegemenskap råder mellan aktie- eller andelsägaren och det fastighetsförvaltande företaget. Med intressegemenskap avses — liksom på flera andra ställen i KL — att ägarföretaget och det fastighetsförvaltande företaget är moder- eller dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning.

Ett fastighetsförvaltande företag kan inneha både sådana fastigheter som skulle ha utgjort omsättningstillgångar om de innehafs direkt av delägaren och andra fastigheter. Av framför allt praktiska skäl gäller att redan förekomsten av en enda omsättningsfastighet i det förvaltande företaget påverkar karaktären av aktierna eller andelarna.

Begreppet fastighetsförvaltande företag har inte definierats. Av uttalande i propositionen framgår dock att nämnda begrepp avser bolag och föreningar

vars verksamhet till väsentlig del avser förvaltning av fastigheter. Ett företag som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter anses däremot inte — även om fastighetsinnehavet är betydande — som fastighetsförvaltande.

Andelar i ett fastighetsförvaltande handelsbolag skall alltid anses som omsättningstillgångar om någon av bolagets fastigheter hade utgjort sådana tillgångar vid direktinnehav. Smittan omfattar även de av handelsbolaget ägda fastigheterna. På denna punkt skiljer sig således innehav av aktier från innehav av andelar i handelsbolag. Särbehandlingen motiveras av att försäljningslikviderna för de av handelsbolaget ägda fastigheterna annars skulle beskattas endast inom ramen för realisationsvinstreglerna.

Det kan undantagsvis inträffa att en del av ett handelsbolags fastigheter skall behandlas som omsättningstillgångar medan andra skall behandlas som anläggningstillgångar. I en situation av detta slag omfattar — vid en försäljning av bolagets fastigheter — smittan endast de på delägarens andel belöpan- de andelarna av de sålda omsättningsfastigheterna.

### 3.4 Uttagsbeskattning

Enligt nuvarande praxis kan en fastighet, som ägs av någon som bedriver byggnadsrörelse, förvandlas från anläggningstillgång till omsättningstillgång på grund av att ägaren utför byggnadsarbete på fastigheten. Någon smitta torde dock inte överföras till fastigheten om byggnadsarbetet inskränker sig till sedvanliga smärre reparationer. Det förhållandet att fastigheten inte ägs av rörelseidkaren själv utan exempelvis av dennes make har — såvida rörelseidkaren renoverar fastigheten eller utför annat byggnadsarbete på den — i vissa situationer inte hindrat att fastigheten bedömts som omsättningstillgång. Smittan torde också kunna överföras om ett fåmansägt aktiebolag, som bedriver byggnadsrörelse, utför byggnadsarbeten på en fastighet som ägs av bolagets företagsledare. Det bör dock betonas att rättsläget är förhållandevis oklart på detta område.

Genom den nya lagstiftningen har uttryckliga regler införts om beskattning vid uttag av egenregiarbete i byggnadsrörelse. Reglerna, som samordnats med nyligen företagna ändringar i mervärdeskattelagstiftningen (SFS 1979:304), bygger på principen att uttagsbeskattningen skall ersätta överföring av smitta. En fastighet skall med andra ord behålla sin ställning som anläggningstillgång även efter mycket omfattande byggnadsarbeten. Om en skattskyldig, som själv eller genom ett handelsbolag bedriver byggnadsrörelse, utför byggnadsarbeten på en fastighet, som inte utgör omsättningstillgång i rörelsen, gäller som huvudregel att värdet av arbetet skall tas upp som intäkt i rörelsen. Det utförda arbetet skall — i överensstämmelse med vad som normalt gäller vid inkomstbeskattning av olika former av uttag — värderas till marknadspris. Denna värderingsnivå tillämpas beträffande såväl utgifter för varor, material

och arbetslöner som den skattskyldiges egen arbetsinsats. I likhet med vad som gäller i fråga om mervärdeskatt skall dock värdet av den skattskyldiges eget arbete uttagsbeskattas endast om varor av mer än ringa värde tas ut från rörelsen i samband med byggnadsarbetena. Detta innebär exempelvis att en enskild byggmästare kan — så länge något egentligt varuuttag inte sker — utföra mindre tillsynsarbeten på sin egen bostadsfastighet utan att bli rörelsebeskattad för arbetet.

### 3.5 Arv av fastigheter m m

Om en person, som äger en omsättningsfastighet, skänker bort fastigheten behandlas gåvan i regel som ett uttag ur rörelsen. Givaren torde därför vara skyldig att ta upp fastighetens marknadsvärde som intäkt i rörelsen. Detta får bli till konsekvens att under innehavet gjord nedskrivning av fastigheten återförs till beskattning. I gåvotagarens hand kommer fastigheten normalt att ha ställning som anläggningstillgång, vilket innebär att den i fortsättningen inte kan utnyttjas som underlag för nedskrivning och att eventuell framtida försäljningsvinst kommer att beskattas enligt realisationsvinstreglerna. Samma regler torde gälla om en fastighet under ett äktenskaps bestånd genom bodelning övergår från den ene maken till den andre.

Den skattemässiga bedömningen blir annorlunda om en fastighet tillfaller ny ägare på grund av att den tidigare ägaren avlidit. Dödsfallet som sådant utlöser inte någon inkomstbeskattning. Om dödsboet eller — sedan bodelning eller arvskifte skett — efterlevande make eller arvingen säljer en fastighet, som utgjort omsättningstillgång i den avlidnes rörelse, skall försäljningslikviden däremot normalt redovisas som intäkt av rörelse. Säljaren anses sålunda fortsätta den avlidnes rörelse. I praxis har emellertid ett arvskifte ibland ansetts få till konsekvens att den ärvda fastigheten förlorar sin karaktär av omsättningstillgång. Så har exempelvis bedömts vara fallet när arvingen inte bedrivit byggnadsrörelse eller handel med fastigheter vid tidpunkten för förvärvet och inte heller kan anses ha övertagit den avlidnes rörelse. Den ärvda fastigheten får i dessa fall ställning som anläggningstillgång eller privat tillgång hos arvingen. Den nedskrivning som fastigheten kan ha blivit föremål för i arvlåtarens rörelse kommer därmed inte att återföras till beskattning. Den skattecredit som den avlidne fått under sin innehavstid förvandlas genom detta till en definitiv skattelättnad.

Genom den nya lagstiftningen har de skatterättsliga konsekvenserna vid arv o d av omsättningsfastigheter setts över. Några nya regler har däremot inte ansetts erforderliga för gåvofallen. Vid gåva gäller liksom hittills principen att givaren skall ta upp den bortskänkta egendomens marknadsvärde som intäkt av rörelsen. Enligt de nya reglerna är huvudregeln att en omsättningsfastighet, som förvärvas genom arv, testamente eller bodelning i anledning av makes död, blir omsättningstillgång även hos den nye ägaren. Den nye ägaren har

dock — såvida han inte vid tidpunkten för förvärvet själv bedriver byggnadsrörelse, tomtrörelse eller handel med fastigheter eller avser att fortsätta den avlidnes rörelse — möjlighet att skatta av sitt förvärv. Avskattning, som är ett nytt institut inom svensk skatterätt, innebär att den nya ägaren beskattas för nedskrivet belopp, dvs för skillnaden mellan fastighetens ursprungliga anskaffningsvärde och fastighetens bokförda värde vid förvärvstillfället. Det avskattade beloppet skall redovisas som intäkt av rörelse. Som anskaffningsvärde skall i fråga om fastigheter som bebyggs i egen regi räknas såväl direkta som indirekta byggnadskostnader.

Trots att avskattningen begränsas till tidigare gjord nedskrivning kan den sammanlagda arvs- och inkomstbeskattningen på grund av dödsfallet komma att uppgå till avsevärda belopp. Den skattskyldige har därför möjlighet att avstå från avskattning och i stället behålla fastigheten som omsättningstillgång. Väljer den skattskyldige detta alternativ anses han i fortsättningen bedriva byggnadsrörelse, handel med fastigheter eller tomtrörelse. Har avskattning däremot skett förlorar fastigheten sin omsättningskaraktär, vilket bl a innebär att realisationsvinstreglerna skall tillämpas vid en eventuell avyttring. Vid beräkning av realisationsvinst vid en framtida avyttring av fastigheten skall hänsyn inte tas till tidigare medgiven nedskrivning och inte heller till avskattade belopp. Däremot skall givetvis eventuella värdeminskningsskattavdrag behandlas på vanligt sätt.

Det kan framhållas att de nyss redovisade reglerna skall tillämpas inte bara på fastigheter och liknande tillgångar utan också på värdepapper av omsättningskaraktär. I första hand kommer reglerna att gälla byggmästares aktier och andelar i fastighetsförvaltande företag. Principen om att avskattning krävs för att den ärvda egendomen skall upphöra att vara omsättningstillgång kommer dock att gälla även t ex börsnoterade aktier i de undantagsfall då dessa ingått i ett varulager hos den avlidne.

Ett spörsmål som inte behandlats i propositionen är vad som skall hända om arvlåtaren inte skrivit ned sina fastigheter. Någon avskattning i formell mening kan ju då inte komma till stånd. Enligt min mening synes det dock orimligt att den ärvda fastigheten endast av den anledningen blir att anse som omsättningstillgång i den nya ägarens hand. Det synes därför skäligt att framdeles behandla fastigheten som anläggningstillgång om arvingen framställer ett uttryckligt yrkande därom (förutsatt givetvis att övriga villkor för avskattning är uppfyllda).

### **3.6 Resultatutjämnning och konsolidering**

#### **3.6.1 Avdrag för värdeminskning på omsättningsfastigheter**

Det förhållandet att en fastighet utgör omsättningstillgång i rörelse och härigenom kan utgöra underlag för nedskrivning hindrar inte att fastighetens

ägare samtidigt kan vara berättigad att få avdrag för värdeminskning av fastighetens byggnad. Den löpande inkomstberäkningen skall ske på samma sätt oavsett om fastigheten är en anläggningstillgång eller en omsättningstillgång. Intäkter och kostnader på grund av uthyrning e d av fastigheten skall på vanligt sätt redovisas under inkomstslaget annan fastighet. Då en fastighet, som utgjort omsättningstillgång i rörelse, avyttras har enligt praxis återvunna värdeminskningssavdrag tagits upp som intäkt vid sidan av eventuell bokföringsmässig vinst på grund av avyttringen. En korrekt beräkning av försäljningens skattemässiga effekter förutsätter således att storleken av tidigare medgivna värdeminskningssavdrag kan fastställas.

I den nya lagstiftningen har nuvarande praxis kodifierats. I punkt 1 av anvisningarna till 28 § KL har sålunda införts en regel om att summan av medgivna värdeminskningssavdrag skall — förutom bokföringsmässig vinst — tas upp till beskattning när en omsättningsfastighet säljs. Värdeminskningssavdragen skall återföras även om den skattskyldige på grund av verksamhetens dåliga resultat i praktiken inte kunnat utnyttjat dessa.

### 3.6.2 *Nedskrivning av omsättningsfastigheter*

De allmänna nedskrivningsreglerna är inte tillämpliga på omsättningsfastigheter. I stället har enligt punkt 3 första stycket av anvisningarna till 41 § KL gällt att lager av fastigheter skall tas upp till det värde som med hänsyn till risk för förlust, prisfall m m framstår som skäligt.

Reglerna om nedskrivning av fastigheter har preciserats genom den nya lagstiftningen. Reglerna innebär att det i räkenskaperna angivna värdet godtas om det inte understiger 85 % av anskaffningsvärdet. I anskaffningsvärdet räknas — för den som uppfört fastigheten i egen regi — såväl direkta som indirekta byggnadskostnader. Nedskrivningsutrymmet är alltså begränsat till 15 % av fastigheternas totala anskaffningsvärde. De nya värderingsreglerna gäller i princip även aktier och andelar i fastighetsförvaltande företag.

Vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet och rörelse medges fr o m 1981 års taxering avdrag för belopp som i räkenskaperna avsätts till resultatutjämningsfond. Avdraget baseras på lönesumman och — i förekommande fall — fysisk persons egen inkomst i förvärvskällan. Avdrag medges dock f n inte i fråga om förvärvskälla vari ingår lager av värdepapper, fastigheter eller liknande tillgångar. Däremot torde förekomsten av pågående arbeten inte inverka på avdragsrätten.

Enligt den nya lagstiftningen gäller förbudet mot avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond endast vid beräkning av inkomst av penning- och försäkringsrörelse. Innehav av omsättningsfastigheter utgör alltså inte något hinder mot sådan avsättning. Däremot medför avsättningen att den skattskyldige inte får ta upp sitt lager av fastigheter och liknande tillgångar till lägre belopp än 90 % — mot normalt 85 % — av tillgångarnas anskaffningsvärden. I likhet

med vad som allmänt gäller begränsar inte bara den skattskyldiges egen avsättning utan även ett närstående företags avsättning till resultatutjämningsfond utrymmet för lagernedskrivning.

#### 4 Ikraftträdande

De nya reglerna har trätt i kraft den 1 juli 1981 men skall i princip tillämpas först fr o m 1984 års taxering. För skattskyldiga vars beskattningsår sammanfaller med kalenderår blir alltså reglerna tillämpliga på intäkter och kostnader fr o m den 1 januari 1983.

På några punkter gäller särskilda övergångsbestämmelser. Sålunda skall de nya reglerna om aktier och andelar i fastighetsförvaltande företag tillämpas bara i fråga om aktier och andelar som förvärfvas efter ingången av år 1983. Aktier eller andelar som förvärvats under år 1982 eller tidigare påverkas alltså inte av den nya lagstiftningen. Huruvida ett förvärv skett genom köp eller annat oneröst fång eller genom ett benefikt fång saknar i detta sammanhang betydelse.

En särskild övergångsregel gäller vidare för de s k byggmästarvillorna, dvs rörelsesmittade en- eller tvåfamiljsfastigheter som används som stadigvarande bostad för den som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Bestämmelsen tar sikte på skattskyldiga som vid ingången av år 1983 innehar en byggmästarvilla. Fastighetens karaktär av omsättningstillgång upphör under förutsättning att eventuell nedskrivning återförs till beskattning vid 1984 års taxering. Är fastigheten inte nedskriven upphör dess omsättningskaraktär automatiskt vid utgången av år 1982. Som förutsättning gäller dock i båda fallen att den skattskyldige varit bosatt på fastigheten under åren 1981 och 1982. Övergångsregeln omfattar alltså inte fritidsfastigheter. Vidare fordras att fastigheten under tvåårsperioden inte varit föremål för mer omfattande byggnadsarbete i byggnadsrörelse som bedrivs av den skattskyldige, dennes make eller av fåmansföretag i vilket den skattskyldige eller dennes make är företagsledare.

Några särskilda övergångsbestämmelser har — bortsett från byggmästarvillorna — inte införts för fastigheter som förvärvats före ingången av det första beskattningsår då de nya reglerna skall tillämpas (övergångstillfället). Detta förhållandet lär på sina håll ha gett upphov till viss osäkerhet om smittans omfattning beträffande äldre fastighetsinnehav. Man har exempelvis frågat sig om en fastighet, som en byggmästare köpt långt innan övergångstillfället, kan med stöd av den nya lagstiftningen förvandlas till omsättningstillgång fr o m 1984 års taxering. Vidare har hävdats att lagtextens utformning inte utesluter att de nya bestämmelserna för ärvda fastigheter skall tillämpas även på fastigheter som ärvts före övergångstillfället.

Enligt min mening råder det emellertid inget tvivel om att de nya reglerna

om exempelvis smitta och avskattning endast gäller fastigheter som förvärvats under beskattningsår för vilket taxeringen i första instans sker år 1984 eller senare. Farhågorna om att äldre innehav skulle träffas synes således obefogade. Detta stöds av att det i förarbetena inte finns något som tyder på att avsikten varit att en fastighet, som köpts eller ärvts före övergångstillfället, skulle byta skattemässig karaktär endast av den anledningen att ett nytt regelsystem skall börja tillämpas. Den särskilda övergångsregeln för byggmästarvillor hänger vidare helt i luften om de nya reglerna skulle omfatta alla äldre förvärv. För den här förordade tolkningen talar också den omständigheten att särskilda övergångsbestämmelser ansetts nödvändiga för aktier och andelar i fastighetsförvaltande företag. Till skillnad mot fastigheter är ju reglerna om rörelse-smitta för aktier och andelar inte kopplade till förvärvet utan uttryckligen till själva innehavet (jfr prop s 193).

## **SKATTEKONSULT**

Vi flyttar snart till Arsenalsgatan 8 C, där vi får plats för ytterligare en högt kvalificerad skattejurist (-ekonom).

Vi erbjuder anställning eller samverkan (kontorsgemenskap) i ett välorganiserat och representativt kontor.

Kontakta Harry Jonsson för närmare upplysningar.  
Tel. 08-24 67 70, bostad 08-755 93 53.

## **SKATTETEKNISKA BYRÅN AB**

— *Svensk och internationell beskattning* —

Box 7505  
103 92 Stockholm