Aktuell praxis beträffande byggnadsrörelse och handel med fastigheter

Av regeringsrättssekreteraren Hans Tegnander

Eftersom beskattning av byggnadsrörelse och handel med fastigheter till stor del grundas på praxis kan det vara av värde med komplettering av tidigare i Skattenytt 1978 s 185 sammanställda rättsfall. Här nedan skall jag därför redovisa några mål som regeringsrätten avgjort under 1978—1979.

Omsättningstillgång i byggnadsrörelse?

I den tidigare artikeln, SN 1978 s 191, framhöll jag att fastighet på vilken byggmästaren eller hans byggnadsföretag uppfört byggnad eller utfört andra byggnadsarbeten presumeras utgöra omsättningstillgång i byggnadsrörelsen. Presumtionen kan emellertid brytas av omständigheterna. Även om fastigheten inte bebyggts anses den i regel ingå i rörelsen om den köpts i syfte att bebyggas.

Byggnadsrörelse påbörjad?

Av RÅ 1978 Aa 217 framgår att byggnad uppförd i omedelbar anslutning till att byggnadsrörelsen påbörjas ansetts ingå som omsättningstillgång i rörelsen. Sökanden var bosatt och anställd som snickare i G. Efter några år önskade han flytta tillbaka till Ö där han bott tidigare. Han ställde sig i tomtkö och blev i mars 1970 tilldelad en tomt. I juni samma år skrev han kontrakt med ett husbolag A, som tillverkade monteringsfärdiga hus. Hans arbetsgivare gjorde konkurs i september 1970. Tillsammans med en broder och en tredje person bildade han i slutet av september 1970 ett handelsbolag i Ö. Bolaget började i oktober 1970 att utföra monteringsarbeten åt A. I juli 1971 ombildades bolaget till aktiebolag. I november 1970 fick han byggnadslov samt bostadslån. Under november 1970 till april 1971 uppförde han själv det monteringsfärdiga huset.RR förklarade att fastigheten var omsättningstillgång i byggnadsrörelsen (en led skiljaktig).

Motsvarande utgång blev det i ett den 16 oktober 1979 avgjort mål där följande omständigheter förelåg.

X anställdes 1971 som arbetsledare i faderns byggnadsaktiebolag. I december samma år blev han styrelseledamot och 1976 VD i bolaget. Den 1 mars 1972 köpte han en fastighet på vilken bolaget uppfört en villabyggnad. I gåva den 15 mars 1972 fick han 590 av bolagets 1 200 aktier av fa-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:32

dern. RSV:s rättsnämnd ansåg att X i samband med aktieförvärvet i mars 1972 börjat byggnadsrörelse genom byggnadsbolaget samt att villafastigheten, som X köpt av bolaget i nära anslutning till aktieförvärvet, utgjorde omsättningstillgång i rörelsen. RR gjorde ej ändring på besvär av X.

X hade visserligen köpt villan innan han fick aktieposten, men den minimala tidsskillnaden framstår mer som fiktiv än som reell. Vidare hade X haft viss möjlighet att påverka bolagets verksamhet även innan han fick aktierna.

Fastighet köpt bebyggd

I rättsfallet RSV/FB Dt 1978:24 (Rå 1978 Aa 144) fastslogs att fastighet som köpts bebyggd — i detta fall bostadshus med uthus på vilka några till- eller ombyggnadsarbeten inte utförts — kan vara omsättningstillgång i byggnadsrörelse om det visar sig att fastigheten förvärvats för att senare bebyggas med annan byggnad.

Det är också klart att om byggmästare köper bebyggd fastighet och hans avsikt är att senare göra större renoveringsarbeten på densamma så kommer denna att ingå i rörelsen som lagertillgång. Se RÅ 1978 Aa 222 där två fastigheter förvärvade för 400 000 kr respektive 300 000 kr som senare skulle renoveras för 1 400 000 kr respektive 1 900 000 kr. Detta gällde oavsett att arbetena — utförda av sökandens aktiebolag — skulle debiteras sökanden efter gällande marknadspris.

På motsvarande sätt kan det bli även om byggmästaren eller hans företag utför mindre byggnadsarbeten på en fastighet som han köpt bebyggd för att ingå i hans fastighetsförvaltning eller för privat bruk. I RÅ 1978 Aa 151 blev så fallet beträffande en hyresfastighet förvärvad 1957 för 320 000 kr. På byggnaden utfördes vissa ombyggnadsarbeten för totalt 26 000 kr. Därtill kom reparations- och underhållsarbeten. Sökandens helägda byggnadsaktiebolag hade därvid utfört arbeten för ca 36 000 kr, varav ombyggnadsarbeten för ca 11 000 kr.

Ett annat fall, RR:s dom den 12 december 1979, gällde en villafastighet som X 1955 köpt bebyggd för 158 000 kr. Villan användes därefter av X som familjebostad. Av X delägda bolag utförde 1957—1976 byggnads- och målningsarbeten för ca 37 600 kr. Dessa arbeten avsåg till helt övervägande del reparation och underhåll av villan. Bolagen debiterade X efter sedvanlig taxa dock utan pålägg för centraladministration. RR förklarade att fastigheten utgjorde omsättningstillgång i X:s byggnadsrörelse.

Ett likartat fall avgjort den 4 februari 1980. — Byggmästaren Z köpte 1959 för eget bruk en bebyggd villafastighet för 67 500 kr. Han utförde därefter själv till 1962 vissa arbeten såsom ändring av entré, inrättande av källarutrymme till garage samt byte av köksinredning. Materialkostnaden beräknades till högst 20 000 kr. Efter 1962 utfördes endast normalt underhåll av fastigheten. Denna ansågs vara lagertillgång.

Om byggnadsarbetena däremot utförs av utomstående bör sådan fastighet

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:32

inte vara omsättningstillgång. I RÅ 1978 Aa 246 köpte ett byggnadsaktiebolag en hyresfastighet för 515 000 kr. Därefter utfördes genom utomstående ommålning, byte av spisar, wc-stolar och en tvättmaskin. Det uppgavs att bolagets anställda inte kunde utföra motsvarande arbeten. RR förklarade att fastigheten ej var omsättningstillgång. Motsvarande utgång blev det i RÅ 1978 Aa 207. En byggmästare var ensam aktieägare i ett bolag. Detta uppförde monteringsfärdiga hus. År 1976 köpte han två hyresfastigheter. På dessa utfördes därefter endast målningsarbeten genom utomstående firma.

Byggmästares hustru

I RSV/FB Dt 1978:2 ägde en byggmästare och hans hustru ett kommanditbolag, som innehade en fastighet. På denna hade mannens byggnadsrörelse uppfört en byggnad. Hustrun hade inte varit verksam i rörelsen. Mannens andel i fastigheten ansågs ingå som lagertillgång i hans rörelse. Däremot hänfördes — för hustruns del — kommanditbolagets vinst vid försäljning av fastigheten till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. RR uttalade att hustrun inte hade bedrivit någon byggnadsrörelse eller yrkesmässig försäljning av fastigheter och att inte heller kommanditbolaget hade bedrivit sådan rörelse.

Annan utgång förekom i RR:s dom den 11 december 1979, där omständigheterna var följande. X var hustru till byggmästaren Y, som bedrivit byggnadsrörelse sedan 1949 och från 1970 genom att aktiebolag vari han ägde två tredjedelar av aktierna. X ägde från bolagets start 1970 resterande tredjedel av aktierna. Hon var styrelsesuppleant och arbetade i bolaget som kontorist på deltid. X innehade sedan 1962 en fastighet på vilken först mannens byggnadsfirma och sedan bolaget utfört ombyggnads- och reparationsarbeten för 77 400 kr. Fastigheten ansågs vara omsättningstillgång i byggnadsrörelse för henne.

Byggnad uppförd efter det att den egentliga byggnadsverksamheten upphört.

I RR:s dom den 28 februari 1979 förekom följande omständigheter. X bedrev byggnadsverksamhet under åren 1964—1974 genom ett hälftenägt aktiebolag. Sedan bolagets verksamhet upphört reparerade och renoverade han hus i anställning mot timpenning hos den åt vilken arbetet utförts. Hans årliga inkomst härav var ca 40 000 kr. År 1975 köpte han en fastighet och uppförde på denna ett fritidshus för eget behov. RR ansåg att fastigheten inte ingick som omsättningstillgång i någon av X bedriven byggnadsrörelse.

Motsvarande utgång förekom i ett mål från den 6 juni 1979. Y hade bedrivit byggnadsrörelse fram till sin pensionering 1967. I rörelsen hade han inte köpt tomtmark för att senare därpå uppföra villor utan endast byggt villor på entreprenad. År 1969 byggde han en villa åt sin familj på en tomt. Denna hade han 1958 fått som dellikvid i samband med att han på en annan tomt uppfört

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:32

en byggnad åt en Folkets Hus-förening. Tomten var vid Y:s förvärv bebyggd med den tidigare Folkets Hus-byggnaden, men denna revs senare.

Man bör naturligtvis inte dra för långtgående slutsatser av dessa två domar men i dessa fall har ''byggmästarsmittan'' hävts relativt kort tid efter det att den egentliga byggnadsverksamheten upphört. X och Y har kunnat uppföra byggnad för eget bruk utan att på nytt drabbas av ''byggmästarsmitta''.

Ytterligare ett fall där ''byggmästarsmittan'' upphört utgör RR:s dom den 28 februari 1979 där följande omständigheter förelåg. X uppgav att han bedrivit byggnadsverksamhet till 1964 då rörelsens inventarier överläts till utomstående. Efter 1964 utförde han endast sporadiskt smärre reparationsarbeten som snickare och senast 1970—1971 genom utbyte av lås i vissa av kommunens fastigheter samt mindre reparationer av en kontorsbyggnad. Omedelbart innan byggnadsverksamheten upphörde köpte han en hyresfastighet för 615 000 kr enligt uppgift för att ha som placeringsobjekt. Han uppgav att han av okunnighet behandlat fastigheten som lagerfastighet och även gjort nedskrivning på denna. Detta rättades emellertid till 1971, då nedskrivningen återfördes till beskattning. Fram till försäljningen 1977 lät han utföra bl a fasadrenovering, utvändig målning, utbyte av spisar och kylskåp samt renovering av vissa lägenheter för sammanlagt ca 160 000 kr. Härav avsåg endast 4 600 kr (plåtgarage) eget arbete. RR ansåg att fastigheten, oavsett när byggnadsrörelsen avvecklats, inte ingick i denna som en omsättningstillgång.

Det bör kanske erinras om att i samtliga dessa fall har byggnadsarbetena utförts efter det att den egentliga byggnadsverksamheten upphört.

Beskattningssituationen i samband med byggmästarens död

Om byggmästaren dör och dödsboet säljer fastigheter, som utgjort lagerfastigheter för byggmästaren, beskattas dödsboet på samma sätt som om byggmästaren skulle ha sålt dessa fastigheter själv. Detta gäller oavsett om dödsboet ämnar fortsätta eller avveckla rörelsen. Efter arvskiftet kan situationen bli en annan. Om fastighet tillskiftas arvinge eller arvingar som ej bedriver eller bedrivit byggnadsrörelse eller handel med fastigheter upphör sådan fastighet att vara lagertillgång, varför en försäljning endast medför beskattning enligt reglerna för realisationsvinst. I så fall får dödsboet dock inte ha gjort flera försäljningar än att dessa kan anses utgöra ett normalt led i en avveckling av den avlidnes rörelse. (se SN 1967 s 412 Walberg och s 215 Lindberg, samt 1977 s 334 Bylin)

I RR:s dom den 16 oktober 1979 ansågs dödsbodelägarnas dispositioner med dödsboets tillgångar innefatta en avveckling av dödsboet. Sökandenas fader, som bedrivit byggnads- och tomtrörelse, hade avlidit 1972. Därefter hade dödsboet — tre barn — sålt 16 fastigheter och uppfört byggnader (fritidshus) på sju fastigheter. Av dessa senare fastigheter hade dödsboet sålt två. I döds-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:32

boet fanns det därefter kvar 28 fastigheter. Av dessa skulle en — båtslip, förråd mm — behållas av dödsbodelägarna gemensamt och fyra — grönområde — avyttras till en samfällighetsförening. Resterande fastigheter skulle skiftas mellan dödsbodelägarna. Fastigheterna skulle senare säljas antingen genom en försäljning till en köpare av samtliga fastigheter eller genom att varje dödsbodelägare sålde sina fastigheter till en köpare.

Dödsboet ansåg att åtgärderna ingick som ett normalt led i avvecklingen och anförde bl a följande. Dödsboet avträddes till förvaltning av boutredningsman i mars 1972. Bland annat på grund av tillgångar i Spanien ansåg boutredningsmannen att bouppteckning inte kunde upprättas förrän i april 1976. Dödsboet saknade större likvida medel. För att uppfylla åliggande att utge två livräntor samt att infria av fadern i samband med försäljningar av fritidsfastigheter utfästa förpliktelser att anordna vägar, brunnar, bryggor mm hade dödsboet tvingats sälja fastigheter. Byggnationen hade skett för att den dispens och de byggnadslov, som fadern tidigare fått, inte skulle förfalla. Dessa arbeten hade på grund av kapitalbrist till större delen utförts av delägarna personligen. Delägarna hade tidigare inte varit verksamma inom byggnadsbranschen utan arbetade som hovmästare, dataoperatör och bilmekaniker.

RSV:s rättsnämnd uttalade bl a följande. Dödsboet har visserligen både sålt och bebyggt fastigheter samt utfört vissa andra arbeten på fastigheter. Även om denna verksamhet varit av inte obetydlig omfattning får densamma anses ha ingått som ett med hänsyn till de särskilda omständigheterna normalt led i avvecklingen av Y:s (faderns) rörelse. Däremot kan dödsbodelägarna inte på grund av denna dödsboets verksamhet anses personligen ha bedrivit byggnadsrörelse. Nämnden förklarade att dödsbodelägarnas försäljning av fastigheter efter skifte skulle beskattas som realisationsvinst. På besvär av TI gjorde RR ej ändring (en led skiljaktig).

Handel med fastigheter?

För att avgöra om det föreligger handel med fastigheter eller inte kan man inte enbart se på antalet transaktioner utan man bör även beakta syftet med dessa. Det är möjligt att presumtionen är mot att sådana skattskyldiga, som huvudsakligen bedriver fastighetsförvaltning, förenar denna verksamhet med handel med fastigheter medan presumtionen skulle vara den motsatta när skattskyldig som bedriver handel med fastigheter gör gällande att viss fastighet av olika skäl — såsom ex:vis egen kontorsfastighet — ej bör ingå i rörelsen (Mutén Inkomst eller kapitalvinst s 264). Det bör även finnas skäl för att fastighetsbolag eller privatpersoner med avsevärt fastighetsinnehav skall kunna köpa och sälja ett relativt stort antal fastigheter utan att det anses vara handel med fastigheter. I sådana fall ligger det i sakens natur att en del köp och försäljningar måste ske utan direkt handelssyfte.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:32

Handel med fastigheter i allmänhet

I RSV/FB Dt 1978:26 (RÅ 1978 Aa 155) hade X 1961—1976 köpt 52 fastigheter som förmögenhetsobjekt på lång sikt. Det hade inte kunnat undvikas att några fastigheter visat sig vara olämpliga som förvaltningsobjekt och att några haft för omfattande reparationsbehov. Han hade därför 1961—1972 sålt 13 fastigheter. Vidare hade han 1975 sålt en fastighet disponerad av hans son och 1976 en hälftenägd ärvd fastighet. Han ansågs bedriva handel med fastigheter, varvid det uttalades att rörelsen skulle anses påbörjad 1970 på grund av antalet köp och försäljningar till och med detta år (16 köp och 9 försäljningar).

I RÅ 1978 Aa 9 ansågs det inte vara handel med fastigheter. X var hälftenägare i ett byggnadsbolag till 1969 då bolaget såldes till utomstående. Samma år bildade han och hans hustru ett fastighetsaktiebolag med ändamål att bland annat förvalta fastigheter samt att bedriva handel med fastigheter. Ändamålet ändrades emellertid senare till att avse bland annat förvaltning av fast och lös egendom. Av anskaffade 31 fastigheter hade bolaget sålt fem fastigheter huvudsakligen sanerings- och renoveringsobjekt, vilka inte passade in i bolagets bestånd av moderna kontors- och affärshus. Ombyggnadsarbeten och större reparationer hade utförts av utomstående entreprenörer. Bolaget avsåg att sälja samtliga fastigheter till kommunen, som sedan skulle upplåta marken med tomträtt samt återsälja byggnaderna till bolaget. Fastigheterna ansågs inte vara omsättningstillgång i någon av bolaget bedriven rörelse.

Även om det tidigare förekommit ett relativt stort antal transaktioner behöver detta inte innebära rörelse om dessa köp och försäljningar skett under särskilda förutsättningar. I RÅ 1978 Aa 234 ägde X fastigheter i fem kommuner. Hans avsikt var att bedriva fastighetsförvaltning. År 1965 sålde han två fastigheter i G. Den ena var för liten för fastighetsförvaltningen och till den andra lyckades han inte få någon hyresgäst men däremot en köpare. I samband med att han flyttade till D sålde han 1970 sin villafastighet i G. Samma år sålde han på grund av förköpsrätt två fastigheter i L till kommunen och två i G till kommunen under expropriationshot. Vidare bytte han samma år en mindre fastighet mot en annan ägd av kommunen i G. Eftersom han på grund av kommunens förvärv av fastigheter i L inte kunde etablera sig i L, sålde han 1971 en tomt avsedd för egen villa. Samma år sålde han en fastighet som han fått som dellikvid vid försäljning av en båt. År 1972 sålde han en fastighet i S. Fastigheten hade han köpt samma år, men den visade sig vara en mindre lämplig investering. År 1974 sålde han två fastigheter i G, en i B samt några fastigheter i ett helägt fastighetsaktiebolag till Åhlén & Holm. Det senare bolaget ville inte längre hyra lokaler utan önskade istället äga fastigheterna. Det visade sig omöjligt att finna andra hyresgäster. Slutligen sålde X 1977 en fastighet i B under expropriationshot. Han ämnade nu sälja ideella andelar av två fastigheter i G och av en i S till sex anställda. Han önskade att personalen härigenom skulle komma in i verksamheten på ett annat sätt än tidigare. Han ville också

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:32

ytterligare stärka relationerna mellan honom och personalen. Inte heller dessa senare försäljningar ansågs utgöra rörelse (Jfr också RR:s dom den 4 februari 1976, SN 1978 s 190.)

Fastighetsmäklares försäljning av fastighet.

I RÅ 1978 1:82 uppkom frågan om fastighetsmäklares försäljning av tomter skulle ingå i mäklerirörelsen eller möjligen vara tomtrörelse. A och hans hustru hade sedan 1958 förmedlat fastighetsförsäljningar. Under de första 10 åren var verksamheten av mindre omfattning med endast ett par försäljningar per år. Därefter hade verksamheten ökat och hade de senaste åren fått en avsevärd omfattning. Verksamheten bedrevs sedan 1973 i aktiebolagsform. A hade 1962 förvärvat en fastighet. Avsikten var att överlåta den till barnen. Efter planläggning omfattade fastigheten 12 tomter jämte grönområde. Kostnaden för planläggningen hade inte belastat rörelsen utan hade betalats av honom personligen. År 1972 sålde han en av tomterna. Av åldersskäl önskade han minska verksamheten som mäklare och sina ekonomiska engagemang i övrigt. Då barnen inte ville överta fastigheterna, ville han sälja fastigheterna till en köpare. Sedan RSV:s rättsnämnd förklarat att fastigheterna inte var omsättningstillgång klagade TI hos RR och anförde bl a:

Försäljningen av fastigheterna bör ses som en integrerad del av den rörelse A och hans hustru bedriver. Den marknadskännedom mm som förvärvats genom mäkleriverksamheten får anses innebära att rörelsekriterierna är uppfyllda även med avseende på fastighetsförsäljningar i eget namn. — A invände: Fastighetsmäklare liksom andra branschkunniga personer har en särskild ingående kännedom om förhållanden i resp bransch. Att sådan branschkunnig person vid ett enstaka tillfälle privat drar nytta av sitt branschkunnande kan inte rimligen anses liktydligt med att han skall anses driva rörelse.

RR ansåg det inte vara handel med fastigheter samt yttrade följande:

Med hänsyn till vad A uppgivit om mäklerirörelsen och om den avsedda fastighetsförsäljningen kan det icke anses att denna rörelse omfattat eller omfattar yrkesmässig handel med fastigheter. Ej heller kan hans åtgärd att stycka fastigheten Glycksnäs 3:15 i 12 tomter och därefter avyttra en av tomterna leda till att han skall anses med avseende på fastigheten driva sådan tomtrörelse som avses i punkt 2 första stycket av anvisningarna till 27 § kommunalskattelagen.

Däremot ansågs i RÅ 1978 Aa 100 en agent med försäljning genom eget aktiebolag av fritidshus och som dessutom under senare år privat köpt och sålt ca 15 fastigheter bedriva fastighetshandel. Även försäljningen av familjebostaden ansågs ingå i rörelsen.

Motsvarande utgång förekom i RÅ 1978 Aa 118. Här hade X bedrivit mäklerirörelse sedan slutet av 1940-talet. Under 1950-talet började han också att handla med fastigheter. Åren 1971—1976 köpte han 19 fastigheter och sålde 23.

Ett liknande fall är RÅ 1978 Aa 205. Y var 1969—1972 heltidsanställd vid ett rederi. Samtidigt köpte hans aktiebolag åtta tomter och en stamfastighet. Fastigheterna bebyggdes och såldes 1969—1971. Från och med 1972 var han

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:32

anställd hos sitt eget bolag, som sysslade med fastighetsmäkleri. År 1976 köpte bolaget dessutom 3—4 villor och någon tomt. Verksamheten bedrevs från 1977 genom två bolag, ett för mäklerirörelsen och ett för fastighetshandeln. I slutet av 1977 såldes aktierna i fastighetsbolaget. Privat hade han köpt åtta och sålt nio fastigheter under perioden 1969—1975. Mäkleribolaget drev numera till övervägande del fastighetsrenoveringar på så sätt att gamla villor köptes och rustades upp för att senare säljas. En villafastighet som köpts 1970 och sedan använts som familjebostad ansågs vara omsättningstillgång i den av X själv och genom fastighetsaktiebolaget bedrivna rörelsen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:32